

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

**Traduction en français du
“Guide to Using International Standards on
Auditing in the Audits of Small-and Medium sized Entities”
publié par l'IFAC en décembre 2007**

Traduction faite par les soins et sous l'unique responsabilité de

**Néjib SFAYHI
Audit & Systems –TUNISIE**

Avec la participation de

Comité de traduction

- Mme Mounira TLILI ép. BEN MILED
- M. Mohamed Néjib BEN SAOUD

Comité de pilotage

- M. Hechmi ABDELWAHED (président)
- M. Mohamed Ali CHERIF ELAOUANI

Comité de relecture

- M. Souheil BOUBAKER
- M. Imed ENNOURI

Traduction autorisée par l'IFAC



**International Federation
of Accountants**

“Copyright © April 2009 by the International Federation of Accountants (IFAC). All rights reserved. Used with permission of IFAC. Contact permissions@ifac.org for permission to reproduce, store or transmit, or to make other similar uses of this document.

Copyright © Avril 2009 par la Fédération Internationale des Comptables (IFAC). Tous droits réservés. Utilisé avec la permission de l'IFAC. Contacter permissions@ifac.org pour l'autorisation de reproduire, de conserver ou de transmettre ce document, ou d'en faire toutes autres utilisations similaires.

“This translation of the Guide to Using International Standards on Auditing in the Audits of Small-and Medium-sized Entities of Small and Medium Practices Committee, published by the International Federation of Accountants (IFAC) in December 2007 in the English language, has been translated into French by Mr. Nejib SFAYHI in April 2009 and is used with the permission of IFAC.

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

“La présente traduction du guide pour l'utilisation des Normes Internationales d'Audit dans l'Audit des Petites et Moyennes Entreprises, émanant du comité des Cabinets d'Expertise Comptable de Petite et Moyenne Taille et publié par *l'International Federation of Accountants (IFAC)* en décembre 2007, en langue anglaise, a été traduit en français par M. Nejib SFAYHI en Avril 2009 et est utilisé avec la permission de l'IFAC.

L'IFAC n'assume aucune responsabilité quant à l'exactitude et l'exhaustivité de la traduction ni quant aux actions qui pourraient en résulter, comme conséquence. Les textes approuvés de toutes les publications de l'IFAC sont ceux publiés par l'IFAC en langue anglaise.”

Disclaimer

This Guide is designed to assist practitioners in the implementation of the International Standards of Auditing (ISAs) on the audit of small- and medium-sized entities, but is not intended to be a substitute for the ISAs themselves. Furthermore, a practitioner should utilize this Guide in light of his or her professional judgment and the facts and circumstances involved in each particular audit. IFAC disclaims any responsibility or liability that may occur, directly or indirectly, as a consequence of the use and application of this Guide.

Avertissement

Ce guide est conçu pour aider les professionnels dans la mise en œuvre des Normes Internationales d'Audit (ISAs) dans l'audit des petites et moyennes entreprises, mais il n'est nullement destiné à se substituer aux normes ISAs elles-mêmes. En outre, le professionnel doit utiliser ce guide à la lumière de son jugement professionnel, eu égard aux faits et aux circonstances de chaque audit. L'IFAC décline toute responsabilité, directe ou indirecte, quant aux conséquences qui peuvent résulter de l'utilisation et de l'application de ce guide.

Table des Matières

Préface du traducteur

Préface du guide	1
Appel à commentaires	2
Comment utiliser le guide	3
Les spécifications du guide.....	3
La traduction.....	3
La monnaie	3
Les adaptations nationales.....	4
Le contenu et l'organisation.....	4
Le résumé du contenu.....	4
Les annexes.....	5
Le résumé de l'organisation du guide.....	5
Le glossaire des termes utilisés.....	6
Les acronymes utilisés dans le guide.....	6
Les autres termes utilisés dans le guide.....	7
Les contrôles antifraudes.....	7
Le haut dirigeant.....	7
Les personnes constituant le gouvernement d'entreprise.....	7
Le propriétaire-dirigeant.....	8
Les publications IAASB.....	8
Les références croisées.....	9
Le processus d'audit.....	11
La "feuille de route" du guide.....	13
Introduction à l'étude de cas	14
Delpha Furniture Inc.....	14
Tendances du secteur d'activité.....	14
Gouvernance.....	15
Employés.....	15
Organigramme.....	16
Les activités.....	17
Les ventes.....	18
L'informatique.....	19
Les ressources humaines.....	19
La paie.....	20
Les achats et la production.....	20

Les finances.....	20
Annexe A Dephta Inc. État de résultat - Arrêté par la direction.....	22
Annexe B Dephta Inc. Bilan- Arrêté par la direction.....	23
Partie A LES CONCEPTS DE BASE	
<u>1.1 Qu'est-ce que l'approche d'audit par les risques ?</u>	25
1.1.1 Vue d'ensemble.....	25
Assurance raisonnable.....	25
Les risques d'audit.....	26
Assertions.....	26
1.1.2 Les composants du risque d'audit.....	28
1.1.3 Les interdépendances entre les composants des risques d'audit.....	30
1.1.4 L'approche d'audit par les risques.....	30
Évaluation des risques.....	31
La réponse aux risques.....	33
L'établissement de rapports.....	34
1.1.7 Le résumé.....	35
<u>1.2 La nature du contrôle interne</u>	37
1.2.1 Vue d'ensemble.....	37
Définition du contrôle interne.....	37
1.2.2 Les objectifs du contrôle interne.....	37
1.2.3 Les composants du contrôle interne.....	38
Les cinq composants du contrôle interne.....	38
1.2.4 L'environnement de contrôle.....	39
1.2.5 L'évaluation des risques.....	41
1.2.6 Le système d'information (Incluant les processus liés aux activités, ceux relatifs aux informations financières, et la communication).....	42
1.2.7 Les activités de contrôle.....	44
1.2.8 La surveillance des contrôles.....	45
1.2.9 Les niveaux du contrôle interne.....	46

1.2.10	Les contrôles informatiques.....	48
	Les contrôles informatiques généraux.....	49
	Les contrôles des applications informatiques.....	50
1.2.11	Les contrôles des processus liés aux activités.....	50
1.3	Les assertions relatives aux états financiers	53
1.3.1	Vue d'ensemble.....	53
1.3.2	La description des assertions.....	54
1.3.3	Les assertions combinées.....	55
1.3.4	L'utilisation des assertions dans l'audit.....	56
	La prise en compte des types d'anomalies potentielles.....	56
	L'évaluation des risques d'anomalies significatives.....	57
	La conception des procédures d'audit.....	57
Partie B L'ÉVALUATION DES RISQUES		
La prise de connaissance de l'entité		59
2.1.1	Vue d'ensemble.....	59
2.1.2	Les sources d'information.....	62
2.1.3	L'étendue des connaissances requises.....	64
2.1.4	La classification des informations obtenues.....	69
	Sources des risques.....	69
2.1.5	La documentation.....	70
	Étude de cas — La prise de connaissance de l'entité.....	71
2.2	Quelles sont les procédures d'évaluation des risques ?	75
2.2.1	Vue d'ensemble.....	75
2.2.2	La nature des éléments probants obtenus.....	76
2.2.3	Les procédures requises.....	76
2.2.4	Les demandes d'information adressées à la direction et à d'autres personnes.....	77
2.2.5	Les procédures analytiques.....	78
2.2.6	L'observation et l'inspection.....	79

2.2.7	Les autres procédures d'évaluation des risques.....	79
	Étude de cas — Les procédures d'évaluation des risques.....	81
2.3	Acceptation et maintien de la relation client	83
2.3.1	Vue d'ensemble.....	83
2.3.2	Les procédures d'acceptation et de maintien de la mission.....	85
	Les vérifications de fond.....	86
2.3.3	Les termes de la mission.....	87
	Mise à jour de la lettre de mission.....	88
	Étude de cas — Acceptation et maintien de la relation client.....	89
	La stratégie globale d'audit	93
2.4.1	Vue d'ensemble.....	93
2.4.2	Le développement de la stratégie globale d'audit.....	96
	Tirer des enseignements de l'expérience de l'année précédente.....	97
2.4.3	Les quatre étapes de la planification	97
	Étape 1 - Rassembler les informations.....	98
	Étape 2 - Évaluer les risques d'anomalies significatives (RAS) aux niveaux des états financiers.....	100
	Étape 3 - Développer des réponses globales.....	101
	Étape 4 - Mettre au point un plan de gestion des ressources.....	101
2.4.4	La communication du plan à la direction et aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise.....	103
2.4.5	La documentation.....	103
	Étude de cas — La stratégie globale d'audit.....	106
2.5	Le caractère significatif	108
2.5.1	Vue d'ensemble.....	108
2.5.2	Les niveaux requis du caractère significatif.....	110
2.5.3	Le caractère significatif et le risque d'audit.....	111
	Les risques d'anomalies significatives.....	111

Le risque de non-détection.....	112
2.5.4 La détermination des niveaux du caractère significatif.....	113
Les considérations qualitatives et quantitatives.....	113
Le niveau du seuil de signification des états financiers pris dans leur ensemble.....	114
Les niveaux du caractère significatif pour les flux de transactions, les soldes de compte, et les informations fournies dans les états financiers.....	115
2.5.5 Les niveaux du caractère significatif et le risque d'audit.....	116
2.5.6 Les points de départ pour déterminer les niveaux du caractère significatif...	116
2.5.7 Les autres considérations.....	117
Les communications avec la direction et les personnes constituant le gouvernement d'entreprise.....	117
La mise à jour du seuil de signification.....	117
La réduction du niveau du seuil de signification de l'exercice précédent.....	117
Étude de cas — Le caractère significatif.....	118
2.6 Les discussions au sein de l'équipe d'audit	119
2.6.1 Vue d'ensemble.....	119
2.6.2 La communication entre les membres de l'équipe d'audit.....	120
2.6.3 La réunion de planification de l'équipe d'audit.....	121
Étude de cas — Les discussions au sein de l'équipe d'audit.....	124
2.7 Les risques liés à l'activité	126
2.7.1 Vue d'ensemble.....	126
2.7.2 Les facteurs de risque.....	127
2.7.3 Le processus d'évaluation des risques de l'entité.....	129
Identification des risques.....	129
2.7.4 L'évaluation des risques.....	131
Probabilité de survenance du risque.....	131
Impact financier de la survenance du risque.....	131

2.7.5	La documentation des risques.....	133
	Étude de cas — Les risques liés à l'activité.....	135
2.8	Les risques de fraude	136
2.8.1	Vue d'ensemble.....	136
2.8.2	La fraude.....	138
	Le triangle de la fraude.....	139
2.8.3	Les discussions au sein de l'équipe d'audit.....	140
	Scepticisme professionnel.....	141
2.8.4	L'identification des facteurs de risques de fraude.....	142
	Exemples de facteurs de risque de fraude.....	143
2.8.5	L'évaluation des risques de fraude.....	147
	Documentation.....	147
	Étude de cas - Les risques de fraude.....	149
2.9	Les risques significatifs	150
2.9.1	Vue d'ensemble.....	150
2.9.2	Détermination des risques significatifs.....	151
2.9.3	Les domaines à prendre en considération.....	152
2.9.4	Les réponses aux risques significatifs.....	154
	La conception du contrôle interne et sa mise en œuvre devraient être évaluées.....	154
	La confiance dans les éléments de preuve obtenus dans les audits précédents n'est pas permise.....	154
	Les contrôles de substance devraient répondre spécifiquement au risque identifié.....	154
	Les contrôles analytiques de substance à eux seuls ne sont pas considérés comme étant une réponse appropriée.....	155
	Étude de cas – Les risques significatifs.....	156
2.10	Le contrôle interne	158
2.10.1	Vue d'ensemble.....	158

2.10.2	Le contrôle interne dans les plus petites entités.....	160
	Les dépassements de la direction.....	160
	L'auditabilité.....	160
2.10.3	Les connaissances requises du contrôle interne.....	161
	Les procédures d'évaluation des risques.....	161
	Les limitations du contrôle interne.....	162
	Les tests de l'efficacité du fonctionnement des contrôles.....	162
	Les déclarations de la direction afférentes au contrôle interne.....	162
2.10.4	Le contrôle interne pertinent.....	162
	Les contrôles pertinents.....	164
2.10.5	L'étendue requise de la connaissance de l'entité.....	165
	Les cinq composants du contrôle interne.....	166
	Étude de cas — Le contrôle interne.....	168
	<u>L'évaluation de la conception du contrôle interne et de sa mise en œuvre</u>	169
2.11.1	Vue d'ensemble.....	169
2.11.2	La conception du contrôle interne.....	170
	La mise en correspondance "risque/contrôle".....	170
2.11.3	Les quatre étapes du processus.....	172
	Étape 1 – Identifier quels sont les risques qui requièrent une atténuation.....	173
	Étape 2 – Documenter le contrôle interne pertinent.....	175
	Étape 3 – Évaluation de la mise en œuvre du contrôle.....	177
	Étape 4 – Évaluer la conception du contrôle interne.....	179
2.11.4	Les anomalies significatives du contrôle.....	179
	Étude de cas — L'évaluation de la conception du contrôle interne et de sa mise en œuvre.....	181
2.12	<u>L'évaluation des risques d'anomalies significatives</u>	189
2.12.1	Vue d'ensemble.....	189

2.12.2	Documentation.....	190
	Les risques omniprésents.....	191
2.12.3	Les facteurs à prendre en considération lors de l'évaluation des risques....	191
	Les hypothèses.....	192
	Les faiblesses du contrôle interne.....	192
2.12.4	La communication des faiblesses relatives au contrôle interne.....	193
2.12.5	La révision de l'évaluation des risques.....	193
	Étude de cas - Évaluer les risques d'anomalies significatives.....	194
Partie C LES RÉPONSES AUX RISQUES		
3.1	Plan d'audit détaillé	196
<hr style="border: 1px solid black;"/>		
3.1.1	Vue d'ensemble.....	196
3.1.2	Les réponses aux risques évalués.....	197
	Nature des risques évalués.....	198
	Utilisation des tests de procédures.....	198
	Besoin d'imprévisibilité.....	199
	Autres procédures d'audit exigées ou de base.....	199
3.1.3	Conception des procédures d'audit.....	199
3.1.4	Calendrier des procédures.....	201
	Avant ou à la fin de l'exercice ?.....	201
	Après la fin de l'exercice.....	202
3.1.5	L'étendue des procédures.....	202
	La "boîte à outils" d'audit.....	202
	Les contrôles de substance.....	203
	L'échantillonnage de substance.....	203
	Les contrôles de substance étendus.....	203
	Les tests de procédures.....	204
	Les procédures qui traitent les risques spécifiques et importants.....	204

Les procédures analytiques de substance.....	204
3.1.6 Documentation du plan d'audit.....	204
3.1.7 La communication relative au plan d'audit.....	205
Étude de cas — Le plan d'audit détaillé.....	206
3.2 Les tests de procédures	208
3.2.1 Vue d'ensemble.....	208
Les objectifs.....	209
3.2.2 La conception des tests de procédures.....	210
Les contrôles internes indirects.....	212
Les contrôles automatisés.....	213
3.2.3 Le calendrier des tests de procédures.....	213
3.2.4 Les tests de procédures effectués par roulement.....	214
3.2.5 La documentation.....	215
Étude de cas — Les tests de procédures.....	218
3.3 Les contrôles de substance	219
3.3.1 Vue d'ensemble.....	219
Les tests de détails.....	220
Les procédures analytiques de substance.....	220
3.3.2 La conception des contrôles de substance.....	221
Les contrôles de substance requis.....	221
L'utilisation des assertions dans la sélection des échantillons	222
3.3.3 Le calendrier.....	222
L'exécution des contrôles de substance à une date intérimaire.....	222
Les procédures pour traiter la période entre la date intérimaire et celle de fin de l'exercice.....	222
L'utilisation des contrôles de substance effectués au cours des périodes précédentes.....	222
3.3.4 Les réponses aux risques de fraude.....	222

3.3.5	Les estimations comptables.....	225
	Déterminer si les estimations de la direction sont raisonnables.....	225
3.3.6	Les contrôles analytiques de substance.....	226
	Les techniques.....	227
	Les différences provenant des prévisions.....	229
	Les autres procédures analytiques.....	230
3.3.7	L'utilisation des procédures analytiques pour la formation de l'opinion de l'auditeur.....	230
	Objectifs.....	230
	Étude de cas — Les contrôles de substance.....	231
3.4	Résumé des normes ISAs non traitées par ailleurs	232
3.4.1	Vue d'ensemble.....	232
3.4.2	La norme ISA 250 - Prise en compte des textes législatifs et réglementaires dans un audit des états financiers.....	233
	Les conclusions d'audit.....	234
3.4.3	La norme ISA 402 - Facteurs à considérer pour l'audit d'entités faisant appel à des services bureaux.....	234
	Les exigences en matière d'audit	234
3.4.4	La norme ISA 501 — Éléments probants – considérations supplémentaires sur des aspects spécifiques.....	236
	L'assistance aux opérations d'inventaire physique.....	236
	Les enquêtes au sujet des litiges et réclamations.....	237
	Les évaluations et les divulgations relatives aux placements à long terme...	238
	Les informations sectorielles.....	238
3.4.5	La norme ISA 505 — Confirmations externes.....	239
3.4.6	La norme ISA 510 — Missions initiales — Soldes d'ouverture.....	240
3.4.7	La norme ISA 545 — Audit des évaluations en juste valeur et des informations fournies les concernant.....	241
	Les déclarations de la direction.....	243

3.4.8	La norme ISA 550 — Parties liées.....	243
	Les conclusions d'audit et le reporting.....	245
3.4.9	La norme ISA 560 — Événements postérieurs à la date de clôture.....	246
	Les faits découverts après la date du rapport de l'auditeur, mais avant la publication des états financiers.....	247
	Les faits découverts après la publication des états financiers.....	247
3.4.10	La norme ISA 570 – Continuité d'exploitation.....	248
3.4.11	La norme ISA 600 — Utilisation des travaux d'un autre auditeur.....	249
	L'établissement des rapports.....	251
3.4.12	La norme ISA 620 — Utilisation des travaux d'un expert.....	251
	L'établissement des rapports.....	253
3.5	L'étendue des tests	254
3.5.1	Vue d'ensemble.....	254
3.5.2	Les éléments probants suffisants et appropriés.....	255
3.5.3	Les types de tests d'audit	256
	L'échantillonnage.....	257
3.5.4	L'utilisation des assertions dans les tests.....	259
	L'étendue des tests de procédures.....	259
	“L'échantillonnage de caractéristique”.....	259
3.5.5	L'étendue des contrôles de substance.....	260
	Exemple 1 — L'échantillonnage des soldes de comptes débiteurs.....	263
	Exemple 2 — L'échantillonnage des soldes de comptes débiteurs.....	264
	Exemple 3 — L'échantillonnage des factures d'achats.....	265
	La sélection des facteurs de confiance.....	265
3.5.6	L'étendue des procédures analytiques de substance.....	266
3.5.7	L'adéquation de la présentation et des divulgations.....	266
	Étude de cas — L'étendue des contrôles.....	267
3.6	La documentation des travaux exécutés	272

3.6.1	Vue d'ensemble.....	272
3.6.2	Les objectifs de la documentation des dossiers.....	275
	La forme, le contenu et l'étendue de la documentation d'audit.....	276
	L'auditeur expérimenté.....	276
	La propriété du dossier.....	276
	Les copies des documents de l'entité.....	276
3.6.3	Les exigences en matière de documentation spécifique.....	276
3.6.4	Les documents électroniques.....	281
	Utiliser les outils électroniques dans les papiers de travail.....	281
3.6.5	L'achèvement du dossier.....	282
	Les réalisations de changements dans le dossier d'audit.....	283
	L'archivage et la conservation de la documentation.....	284
	La conservation de la documentation.....	284
	Étude de cas — La documentation des travaux effectués.....	285
3.7	Les déclarations de la direction	286
3.7.1	Vue d'ensemble.....	286
3.7.2	Les formes des déclarations de la direction.....	287
3.7.3	Les considérations à prendre en compte dans l'exécution de l'audit.....	288
	Les lettres d'affirmation requises.....	288
3.7.4	L'obtention des lettres d'affirmation.....	289
	Les déclarations adaptées.....	290
	Les comparaisons.....	290
	Le refus par la direction de signer la lettre d'affirmation.....	290
	Exemple de lettre d'affirmation de la direction.....	290
	Étude de cas — Les déclarations de la direction.....	291
Partie D L'ÉTABLISSEMENT DE RAPPORTS		
4.1	L'évaluation des éléments probants	295

4.1.1	Vue d'ensemble.....	295
4.1.2	Les buts de l'évaluation des éléments probants.....	297
4.1.3	Le caractère significatif.....	297
	Les changements de l'évaluation initiale du risque.....	298
4.1.4	Les éléments probants suffisants et appropriés.....	300
4.1.5	Les procédures analytiques à la fin de l'audit.....	301
	L'évaluation des anomalies.....	301
	Le regroupement des anomalies éventuelles.....	302
	La correction des anomalies.....	303
4.1.6	Les principales conclusions et questions.....	304
	Étude de cas — L'évaluation des éléments probants.....	305
4.2	<u>La communication entre les personnes constituant le gouvernement d'entreprise</u>	306
4.2.1	Vue d'ensemble.....	306
	La gouvernance.....	307
4.2.2	Les questions d'audit intéressant la gouvernance.....	308
	La lettre de mission.....	308
	Les délais de communication.....	308
4.2.3	La nature et la forme des communications.....	308
	Étude de cas — La communication avec les personnes constituant le gouvernement d'entreprise.....	308
4.3	<u>Le rapport de l'auditeur</u>	314
4.3.1	Vue d'ensemble.....	314
4.3.2	L'évaluation des conclusions.....	318
	Référentiel comptable.....	318
4.3.3	La formation d'une opinion.....	319
4.3.4	Les éléments du rapport d'audit.....	320
	Les audits effectués conformément à la fois aux normes d'audit	

internationales ISAs et aux normes d'audit nationales.....	324
Les informations supplémentaires non auditées.....	324
4.3.5 Les découvertes d'anomalies subséquentes.....	326
4.3.6 Le rapport de l'auditeur sur les états financiers comparatifs.....	326
Les montants comparables.....	327
Les états financiers comparatifs.....	328
Le nouvel auditeur — Les diligences supplémentaires.....	330
Étude de cas — Le rapport de l'auditeur.....	331
4.4 Les modifications apportées au contenu du rapport de l'auditeur	332
4.4.1 Vue d'ensemble.....	332
4.4.2 Mettre l'accent sur une question sans qualification de l'opinion.....	333
Les problèmes de continuité d'exploitation.....	334
Les autres incertitudes significatives.....	334
Les incohérences.....	334
4.4.3 Les modifications de l'opinion d'audit.....	334
Les limitations de l'étendue.....	336
Les désaccords avec la direction.....	337
 LES ANNEXES	
Annexe A – Les formes de la documentation du contrôle interne	342
A1 Les descriptions narratives.....	342
A.2 Les diagrammes de circuit de documents.....	342
A.3 La combinaison des descriptions narratives et par diagrammes.....	344
A.4 Les questionnaires et listes de contrôles.....	344
Annexe B – Les procédures relatives aux tests de conformité	345
B.1 Objectifs du test de conformité.....	345
B.2 Comment réaliser les tests de conformité.....	345
Annexe C — Vue d'ensemble de la gestion des risques	348
C.1 Gestion des risques.....	348

C.2	Cas où une entité ne connaît pas l'étendue de son exposition aux risques.....	349
Annexe D — La nature de la fraude		355
D.1	Le détournement.....	355
	Le détournement par des parties extérieures.....	356
D.2	L'intégrité, l'éthique et la compétence.....	356
D.3	Le triangle de la fraude.....	358
	La pression.....	359
	La rationalisation.....	359
	Les dépassements de la part de la direction.....	360
D.4	La découverte de fraudes.....	361
D.5	Les contrôles antifraudes.....	361
Annexe E — La réalisation de demandes d'informations pour l'audit		363
E.1	La préparation de l'interview.....	363
	Détermination des objectifs.....	363
	Prise de connaissance de l'entité et de la personne interviewée.....	363
	Développer une stratégie.....	364
	Préparer quelques questions fondamentales.....	364
E.2	La conduite de l'interview.....	365
	Réaliser un bon démarrage de l'interview.....	365
	Démarrage du questionnement.....	365
	Dégager les informations.....	366
	Documenter les réponses.....	366
	Faire un discours de clôture.....	367
E.3	Évaluer les résultats.....	368

Préface du traducteur

Les professionnels comptables appelés à accomplir des missions d'audit des états financiers, où qu'ils se trouvent, cherchent à augmenter la crédibilité de leurs travaux. Les corporations professionnelles, à l'instar de l'Ordre des Experts Comptables Tunisiens, ont œuvré dans ce sens en imposant à leurs membres d'appliquer les normes internationales d'audit. Mais ces normes sont-elles applicables par tous les professionnels quelles que soit la structure de leurs cabinets et pour toutes les entreprises auditées quelques soient leurs tailles ?

Le principe implicitement consacré par la Fédération Internationale des Comptables « IFAC » repose sur le fait qu'« un audit est un audit ». Partant de ce principe, et conscient de la problématique qui se pose dans l'audit des petites et moyennes entreprises pour les professionnels comptables d'une manière générale et plus particulièrement pour les cabinets d'audit de petite et moyenne taille, le comité « SMPC » de l'IFAC, a pris en charge la production d'un guide d'audit pour l'utilisation des Normes Internationales d'Audit dans l'Audit des Petites et Moyennes Entreprises et a mandaté l'institut canadien des comptables agréés (le CICA) pour réaliser ce travail. Ce guide a été établi en langue anglaise et publié en décembre 2007.

Ayant pour objectif de contribuer à cet effort tendant à faciliter l'application des normes internationales d'audit dans l'audit des PME, nous avons pris en charge la traduction en langue française de ce guide afin de permettre aux professionnels francophones d'en tirer profit. Dans cette traduction nous avons utilisé, aussi souvent que possible, la terminologie des normes ISAs telles que traduites en langue française par la Compagnie Nationale des Commissaires aux Comptes (France) et l'Institut des Réviseurs d'Entreprises (Belgique) en date du 29 juin 2006.

Il s'agit bien entendu de la première version de la traduction en français de ce guide, et bien que nous n'ayons ménagé aucun effort pour le parfaire, nous demeurons conscients du fait qu'il est toujours susceptible d'être amélioré. Nous nous sommes engagés par conséquent, à le mettre à jour et à tenter de l'améliorer davantage, lors de la prochaine mise à jour du guide d'origine programmée pour décembre 2009.

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

Le président du comité de traduction
Néjib SFAYHI

Le président du comité de suivi
Hechmi ABDELWAHED

Préface du guide

Ce guide a été commandé par le comité des cabinets d'expertise comptable de petite et moyenne taille (SMPC) de l'IFAC pour aider les professionnels dans l'audit des entreprises de petite et moyenne taille (PME) et pour favoriser une application conforme et appropriée des normes internationales d'audit (ISAs).

Bien qu'il ait été développé par l'institut Canadien des Comptables Agréés (le CICA), ce guide relève de la pleine responsabilité du Comité SMPC de l'IFAC. Ce guide a été revu par le staff du conseil des normes internationales d'audit et des missions d'assurance ainsi que par un groupe multinational de consultants émanant de diverses corporations membres de l'IFAC. Le guide fournit des directives non impératives, dans l'application des normes ISAs publiées par l'IAASB au 31 décembre 2006 et présentées dans l'édition 2007 du manuel de l'IFAC : *Handbook of International Auditing, Assurance, and Ethics Pronouncements*. Le guide ne doit pas être considéré comme un substitut à la lecture des normes ISAs, mais plutôt comme un supplément prévu pour aider les praticiens à comprendre et à appliquer ces normes dans l'audit de la PME.

Le guide fournit une analyse détaillée des ISAs et de leurs exigences dans le contexte de l'audit d'une PME. Il adresse, entre autres choses, les principaux concepts sous-jacents l'évaluation des risques, la planification et l'exécution des procédures d'évaluation des risques, la connaissance du client, la réponse aux risques identifiés, l'évaluation des éléments probants et la rédaction des rapports. En plus, le guide offre certains outils pratiques et présente un cas illustratif détaillé, prenant base sur l'audit typique d'une PME. Le guide n'offre pas, cependant, toute la panoplie d'outils dans ses différentes formes de listes de contrôle et de programmes de travail, qui seraient nécessaires à l'exécution d'une mission d'audit

Le guide est prévu pour expliquer et illustrer ce qui permet de développer une large compréhension d'un audit mené en conformité avec les ISAs. Il procure aux professionnels une analyse et certains des outils requis pour se conformer d'une manière effective et efficiente aux ISAs. Il offre un « savoir faire » pratique dans une approche d'audit par les risques, que les professionnels pourraient utiliser lors de l'audit d'une PME. Enfin, ce guide devrait aider les professionnels dans la conduite de missions rentables et de grande qualité, d'audit de PME, et par là leur permettre de mieux servir l'intérêt public. Nous pensons également, que ce guide est à utiliser par les corporations membres, les firmes d'audit et d'autres concernés, comme base référentielle dans l'enseignement et la formation aussi bien des professionnels que des étudiants.

Nous espérons que les corporations professionnelles et les firmes d'audit utiliseront ce guide, tel quel, ou adapté à leurs besoins propres ou à leurs juridictions. Nous osons espérer que le guide en question constituera une base à partir de laquelle les corporations membres et d'autres concernés, pouvant développer « des produits dérivés » comme des supports de formation, des logiciels d'audit, des listes de contrôle, et des programmes d'audit.

Sylvie Voghel
Présidente, comité SMPC IFAC
Décembre 2007

Appel à commentaires

Il s'agit de la première version du guide et même si nous considérons ce document, dans sa forme actuelle, comme étant le fruit d'un travail utile et de grande qualité, nous restons conscients que ce travail reste perfectible. Nous nous sommes engagés, par conséquent, à mettre à jour ce guide de manière régulière, et ce, afin de s'assurer qu'il se réfère aux normes en vigueur et qu'il soit le plus utile possible.

La prochaine mise à jour est programmée pour la fin de l'an 2009 et sera basée sur les normes ISAs nouvellement clarifiées devant entrer en vigueur pour les missions d'audit commençant à partir du 15 décembre 2009.

Pour avoir l'assurance que la deuxième version du guide soit encore plus utile que la première, nous sollicitons des commentaires de la part des organes de normalisations nationaux, des membres de l'IFAC, des professionnels et de toutes autres personnes, et ce, jusqu'au 30 juin 2009.

Ces commentaires seront utilisés en vue d'évaluer l'utilité du guide et de pouvoir lui apporter les améliorations qui seraient nécessaires avant la publication de la deuxième édition.

D'un autre côté et dans ce même cadre, nous sollicitons, particulièrement de la part des utilisateurs de ce guide, leurs avis sur les points suivants :

1. **Comment utilisez-vous le guide ? Par exemple, l'utilisez-vous en tant que base de formation et/ou un guide pratique de référence, ou bien à d'autres fins ?**
2. **Lors de la lecture du guide, le système de renvoi aux normes ISAs est-il suffisant pour vous permettre de consulter facilement les normes ISAs ?**
3. **Croyez-vous que le guide ait pu convenablement intégrer toutes les normes ISAs se rapportant aux processus d'audit ?**
4. **Considérez-vous que les directives soient susceptibles d'amener à la réalisation d'un audit conforme aux normes ISAs, pour les plus petites entités qui soit efficient, efficace et avec un coût raisonnable ?**
5. **Trouvez-vous que l'étude de cas explicative soit utile ? En particulier, considérez-vous que la documentation de l'exemple de l'étude de cas soit complète et qu'elle offre un support pratique, et ce, particulièrement dans le cadre de l'audit des plus petites entreprises qui sont gérées directement par leurs propriétaires ?**
6. **Trouvez-vous que le guide soit facile à utiliser ? Sinon, pouvez-vous suggérer comment cette utilisation peut être améliorée ?**
7. **Y a-t-il d'autres moyens susceptibles d'améliorer l'utilité du guide ?**
8. **Connaissez-vous des produits dérivés (tels que des supports de formation, des logiciels d'audit, des formulaires, des listes de contrôle, et des programmes d'audit) qui ont été développés sur la base de ce guide ? Dans l'affirmative, prière de nous fournir les informations y afférentes.**

Prière d'envoyer vos commentaires à M. Paul Thompson, Senior Technical Manager :

E-mail: paulthompson@ifac.org

Fax: +1 212-286-9570

Mail: Small and Medium Practices Committee

International Federation of Accountants

545 Fifth Avenue, 14th Floor

New York, New York 10017, USA

Comment utiliser le guide

Le but de ce guide est de fournir des directives pratiques aux professionnels menant un audit pour les petites et moyennes entreprises (PME).

Toutefois, aucun élément dans le guide ne devrait se substituer :

- **La lecture des normes ISA**

Les professionnels sont supposés connaître l'édition 2007 du "Manuel des normes internationales d'audit, d'assurance et d'éthique" de l'IFAC.

- **L'utilisation du jugement professionnel**

Le jugement professionnel est requis tout au long de l'audit eu égard aux circonstances spécifiques et là où l'interprétation d'une norme particulière est requise.

Il est attendu que les cabinets de petites et moyennes tailles constitueront un important groupe d'utilisateurs de ce guide et de ce fait, ce document a été réalisé afin d'aider tous les professionnels à mettre en œuvre les normes d'audit internationales pour l'audit des petites et moyennes entreprises (PME).

Le guide offre une manière pratique du "comment faire" dans une approche d'audit par les risques, que les professionnels pourraient utiliser dans l'audit des petites et moyennes entreprises (PME).

Ce guide peut être utilisé dans le but de :

- Développer une connaissance plus approfondie d'un audit mené en conformité avec les normes ISAs ;
- Mettre au point un manuel à l'usage du personnel des cabinets d'audit pouvant être complété en tenant compte des exigences locales et de celles relatives aux procédures propres de ces cabinets et destiné à être utilisé en tant que référence au jour le jour et à servir comme document de base pour les sessions de formation, ainsi que pour les études et discussions de points particuliers ;
- S'assurer que le personnel en question adopte une approche cohérente pour la planification et l'exécution d'un audit ;
- Améliorer la communication entre les membres de l'équipe d'audit.

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

Les spécifications du guide

La traduction

Dans le cadre de cette traduction, le guide a utilisé, aussi souvent que possible, la terminologie des normes ISAs telles que traduites en langue française par la Compagnie Nationale des Commissaires aux Comptes (France) et l'Institut des Réviseurs d'Entreprises (Belgique) en date du 29 juin 2006 et disponibles sur le site de l'IFAC.

La monnaie

Une unité monétaire commune non spécifique "CU" [€] a été utilisée.

Les adaptations nationales

Dans les situations où les normes nationales diffèrent des normes d'audit internationales (qu'il s'agisse de dispositions législatives ou pour d'autres raisons), ce guide devrait constituer un point de départ qui serait adapté aux exigences nationales.

Le contenu et l'organisation

Les outils contenus dans le guide suivent l'ordre des activités décrites dans le processus d'audit présenté dans le tableau qui se trouve dans les pages qui suivent de cette section.

Le guide comporte quatre grandes sections :

Partie A : Les concepts de base de l'audit ;

Partie B : L'évaluation des risques ;

Partie C : Les réponses aux risques ;

Partie D : L'établissement de rapports.

Le résumé du contenu

Le tableau suivant résume le contenu existant dans chaque partie du présent guide.

A : Les concepts de base	B : L'évaluation des risques	C : Les réponses aux risques	D : L'établissement de rapports
1.1 Qu'est-ce que l'approche d'audit par les risques ?	2.1 La prise de connaissance de l'entité	3.1 Plan d'audit détaillé	4.1 Évaluation des éléments probants
1.2 La nature du contrôle interne	2.2 Quelles sont les procédures d'évaluation des risques ?	3.2 Les tests de procédures	4.2 Communication avec les personnes constituant le gouvernement d'entreprise
1.3 Assertions relatives aux états financiers	2.3 Acceptation et maintien de la relation client	3.3 Contrôles de substance	4.3 Le rapport de l'auditeur
	2.4 La stratégie globale d'audit	3.4 Résumé des normes ISA non traitées par ailleurs	4.4 Les modifications apportées au contenu du rapport de l'auditeur
	2.5 Caractère significatif	3.5 L'étendue des tests	
	2.6 Discussion au sein de l'équipe d'audit	3.6 Documentation des travaux exécutés	
	2.7 Risques liés à l'activité	3.7 Les déclarations de la direction	
	2.8 Les risques de fraude		
	2.9 Les risques significatifs		
	2.10 Contrôle interne		
	2.11 Évaluation de la conception du contrôle interne et de sa mise en œuvre		
	2.12 Évaluation des risques d'anomalies significatives		

Les annexes

Les annexes de ce guide comprennent cinq ressources supplémentaires :

- Annexe A — Les formes de la documentation du contrôle interne ;
- Annexe B — Les procédures relatives aux tests de conformité ;
- Annexe C — Vue d'ensemble de la gestion des risques ;
- Annexe D — La nature de la fraude ;
- Annexe E — La réalisation de demandes d'informations pour l'audit.

Le résumé de l'organisation du guide

Chaque chapitre de ce guide a été organisé de la manière suivante :

- **Titre du chapitre**

- **Graphique présentant un extrait du processus d'audit**

La plupart des chapitres contiennent un graphique présentant un extrait du processus d'audit (le cas échéant) pour mettre en exergue les activités spécifiques qui seront abordées dans ce chapitre. Ce graphique est présenté dans son intégralité dans la section intitulée "Le processus d'audit".

- **Objectif du chapitre**

Il présente le contenu et l'objectif du chapitre.

- **Principales normes ISAs**

Les normes ISAs, notées en gras au début de chaque chapitre, font référence aux normes qui sont les plus applicables aux points abordés. Cela ne doit pas amener à déduire que les autres normes d'audit internationales ne sont pas applicables ou qu'elles ne doivent pas être prises en considération. Par exemple, les normes ISAs telles que les 200, 220, et 300 sont applicables dans l'ensemble du processus d'audit ; toutefois, elles n'ont été abordées spécialement que dans un ou deux chapitres.

- **Vue d'ensemble et chapitres importants :**

La vue d'ensemble de la section fournit ce qui suit :

- Le texte des exigences des principales normes ISAs (en caractère noir) ;
- Une vue d'ensemble de ce qui est abordé dans le chapitre.

La vue d'ensemble est suivie d'une présentation plus détaillée du sujet principal et des directives sur la façon pratique d'appliquer, étape par étape, les normes d'audit internationales ISAs. Elle comprend aussi certains renvois aux normes d'audit internationales ISAs applicables.

- **Points à prendre en considération**

Il existe un certain nombre de points à prendre en considération (inclus dans une case grise ombrée), situés partout dans le guide. Ces points à prendre en considération fournissent des directives pratiques sur les questions d'audit qui risquent d'être facilement négligées, ou lorsque les professionnels rencontrent fréquemment des difficultés dans la compréhension et l'application de certains concepts.

Le guide fait également référence, mais ne résume pas, les exigences du *code d'éthique de l'IFAC pour les professionnels comptables* (code de l'IFAC) applicable à compter du 1er janvier 2007 et les exigences de la "Norme internationale de contrôle qualité 1 (ISQC 1)", "Contrôle qualité des cabinets réalisant des missions d'audit ou d'examen

limité d'informations financières historiques, et d'autres missions d'assurance et de services connexes”.

- **Étude de cas**

Afin de démontrer comment les normes d'audit internationales peuvent être appliquées dans la pratique, le guide comprend une étude de cas simple avec des commentaires à la fin de la plupart des chapitres afin de montrer une application pratique des principes examinés.

Le but de cette étude de cas est purement illustratif. Les données, analyses et commentaires ne représentent pas l'ensemble des circonstances et considérations que l'auditeur aura besoin de traiter dans un audit particulier. Comme toujours, l'auditeur doit exercer son jugement professionnel. La documentation d'audit est également fournie à titre d'exemple. En effet, il n'a pas été prévu que ce guide comprenne la présentation d'un dossier d'audit complet.

L'étude de cas est basée sur une entreprise fictive, Dephta Furniture, une entreprise locale familiale de fabrication de meubles employant 19 employés à temps plein. L'entreprise a une structure de gouvernance simple, peu de niveaux de direction et des processus simples de traitement des transactions. Elle utilise un progiciel standard courant pour la comptabilité.

Le glossaire des termes utilisés

Il y a lieu de se référer au glossaire des termes de l'édition 2007 du “*Manuel des normes internationales d'audit, d'assurance et d'éthique*” de l'IFAC pour les termes qui sont utilisés dans les normes ISAs et dans ce guide ainsi qu'à leurs traductions en langue française faites par la Compagnie Nationale des Commissaires aux Comptes (France) et l'Institut des Réviseurs d'Entreprises (Belgique) en juin 2006.

Les acronymes utilisés dans le présent guide sont les suivants :

Assertions	C = Exhaustivité E = Existence A = Exactitude V = Valorisation
CAATs	Procédures d'audit assistées par ordinateur
CU	Unité monétaire (l'unité monétaire standard est appelée “C”)
E/F	États financiers
HR	Ressources humaines
IAASB	Conseil des normes internationales d'audit et des missions d'assurance
IC	Contrôle interne. Les cinq composants majeurs du contrôle interne sont les suivants : CA = Activités de contrôle CE = Environnement de contrôle IS = Système d'information MO = Suivi des contrôles RA = Évaluation des risques
IFAC	La Fédération internationale des comptables
Code de l'IFAC	Code d'éthique de l'IFAC pour les professionnels comptables
IFRS	Normes internationales d'information financière
ISAs	Normes internationales d'audit
ISAEs	Normes internationales de missions d'assurances

IAPSs	Recommandations relatives aux missions d'audit
ISQCs	Normes internationales de contrôle qualité
ISREs	Normes internationales d'examen limité
ISRSs	Normes internationales de services connexes
IT	Technologie de l'information
PC	Micro-ordinateur personnel
R&D	Recherche et Développement
RAS	Risques d'anomalies significatives
RAPs	Procédures d'évaluation des risques
PME	Petites et moyennes entreprises
SMP	Cabinets d'expertise comptable de petite et moyenne taille
TOC	Tests de procédures (tests de contrôles)
TCWG	Les personnes constituant le gouvernement d'entreprise

Les autres termes utilisés dans le guide

Les contrôles antifraudes

Ils sont conçus par la direction pour prévenir, détecter et/ou corriger les fraudes. En ce qui concerne les dépassements de la part de la direction, ces contrôles peuvent ne pas empêcher les fraudes de se produire, mais ils constituent des procédures dissuasives et rendent la perpétration des fraudes plus difficile à dissimuler. Cela serait, par exemple :

- Les règles et procédures qui prévoient des responsabilités additionnelles, telles que les approbations écrites des écritures comptables ;
- L'amélioration des contrôles d'accès pour les données et transactions sensibles ;
- Les alarmes silencieuses ;
- Les rapports d'anomalies et d'exceptions ;
- Les pistes d'audit ;
- Les plans d'urgence relatifs aux fraudes ;
- Les procédures de gestion de ressources humaines telles que l'identification/surveillance des individus qui ont des probabilités de fraude supérieures à la moyenne (par exemple, un mode de vie trop luxueux) ;
- Les systèmes anonymes de dénonciation des fraudes éventuelles.

Le haut dirigeant

Le terme "haut dirigeant" se réfère à la personne ou les personnes qui a (ont) été affectée (s) au plus haut niveau d'autorité pour gérer des opérations d'aspects particuliers. Ces responsabilités pourraient inclure le contrôle et la direction de fonctions telles que les opérations quotidiennes de ventes et marketing, gestion des ressources humaines, l'informatique, la gestion des activités financières, le contrôle interne, ainsi que la préparation et la présentation des états financiers. Dans les petites et moyennes entreprises "PME", un certain nombre de ces fonctions peuvent bien être sous la responsabilité de seulement une ou deux personnes.

Les personnes constituant le gouvernement d'entreprise

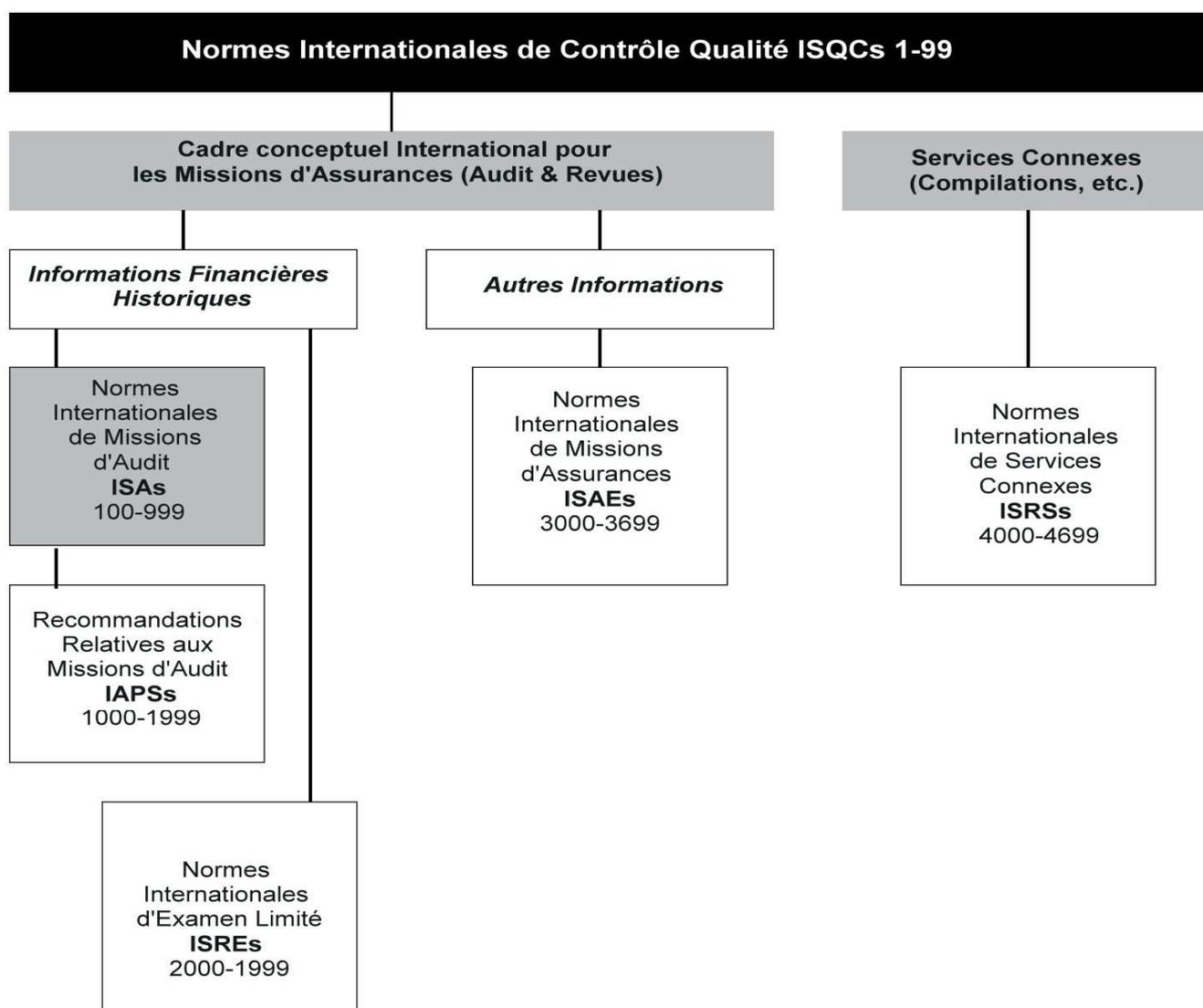
Ce terme (TCWG) décrit le rôle des personnes chargées de la supervision, du contrôle et de la direction d'une entité. Les personnes constituant le gouvernement d'entreprise sont normalement responsables de veiller à ce que l'entité atteigne ses objectifs, dont la préparation des informations financières et leurs présentations aux parties intéressées. Les personnes constituant le gouvernement d'entreprise n'incluent la direction que si elle exerce de telles fonctions. Les responsabilités de la direction et des personnes constituant le gouvernement d'entreprise peuvent varier en fonction des définitions légales de leurs responsabilités qui auraient été adoptées par chaque juridiction particulière.

Le(s) propriétaire-dirigeant(s)

Il s'agit du (des) propriétaire(s) d'une entité qui est (sont) impliqué(s) dans sa direction quotidienne.

Les publications IAASB

Ce guide se concentre exclusivement sur les normes d'audit internationales qui s'appliquent aux audits des informations financières historiques.



Les références croisées

Le tableau ci-dessous présente les références croisées des normes ISAs (pour l'audit des PME) avec les chapitres correspondants du guide. Il est à noter que de nombreuses normes d'audit internationales (telles que l'utilisation des procédures analytiques) s'appliquent aux différentes étapes de l'audit. Ce tableau comprend seulement les références croisées avec les principaux chapitres du guide dont les exigences sont abordées. Certains éléments des normes ISAs sont également abordés dans d'autres chapitres.

Références des normes ISA	Titre	Principaux chapitres du guide
200	Objectif et principes généraux en matière d'audit d'états financiers	1.1, 2.3
210	Termes de la mission d'audit	2.3
220	Contrôle qualité des missions d'audit d'informations financières historiques	2.3, 2.4, 4.1
230	Documentation d'audit	3.5, 3.6
240	La responsabilité de l'auditeur dans la prise en considération de fraudes dans l'audit d'états financiers	2.6, 2.8, 2.9
250	Prise en compte des textes législatifs et réglementaires dans un audit des états financiers	3.4
260	Communication des questions soulevées à l'occasion de l'audit aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise	4.2
300	Planification d'une mission d'audit d'états financiers	2.4, 2.5, 2.6, 3.1, 3.6
315	Connaissance de l'entité et de son environnement et évaluation du risque d'anomalies significatives	Chapitre 1 et 2
320	Caractère significatif en matière d'audit	2.5
330	Procédures à mettre en œuvre par l'auditeur en fonction de son évaluation des risques	Chapitre 3
402	Facteurs à considérer pour l'audit d'entités faisant appel à des services bureaux	3.4
500	Éléments probants	1.3, 3.3
501	Éléments probants — Considérations supplémentaires sur des aspects spécifiques	3.4
505	Confirmations externes	3.4
510	Missions initiales — Soldes d'ouverture	3.4
520	Procédures analytiques	2.2, 3.3, 4.1
530	Sondages en audit et autres méthodes de sélection d'éléments à des fins de test	3.5
540	Audit des estimations comptables	4.1
545	Audit des évaluations en juste valeur et des informations fournies les concernant	3.4
550	Parties liées	3.4
560	Événements postérieurs à la date de clôture	3.4
570	Continuité d'exploitation	3.4
580	Déclarations de la direction	3.7
600	Utilisation des travaux d'un autre auditeur	3.4
610	Prise en compte des travaux de l'audit interne	Non référencée
620	Utilisation des travaux d'un expert	3.4
700	Rapport de l'auditeur (indépendant) sur un jeu complet d'états financiers à caractère général	4.3

Références des normes ISAs	Titre	Principaux chapitres du guide
701	Modifications apportées au contenu du rapport de l'auditeur (indépendant)	4.4
710	Données comparatives	4.3
720	Autres informations présentées dans des documents contenant des états financiers audités	Non référencée

Les deux normes ISA 610 et ISA 720 ont été considérées comme ayant une application limitée dans les audits des PME, et c'est la raison pour laquelle elles n'ont pas été abordées dans le présent guide.

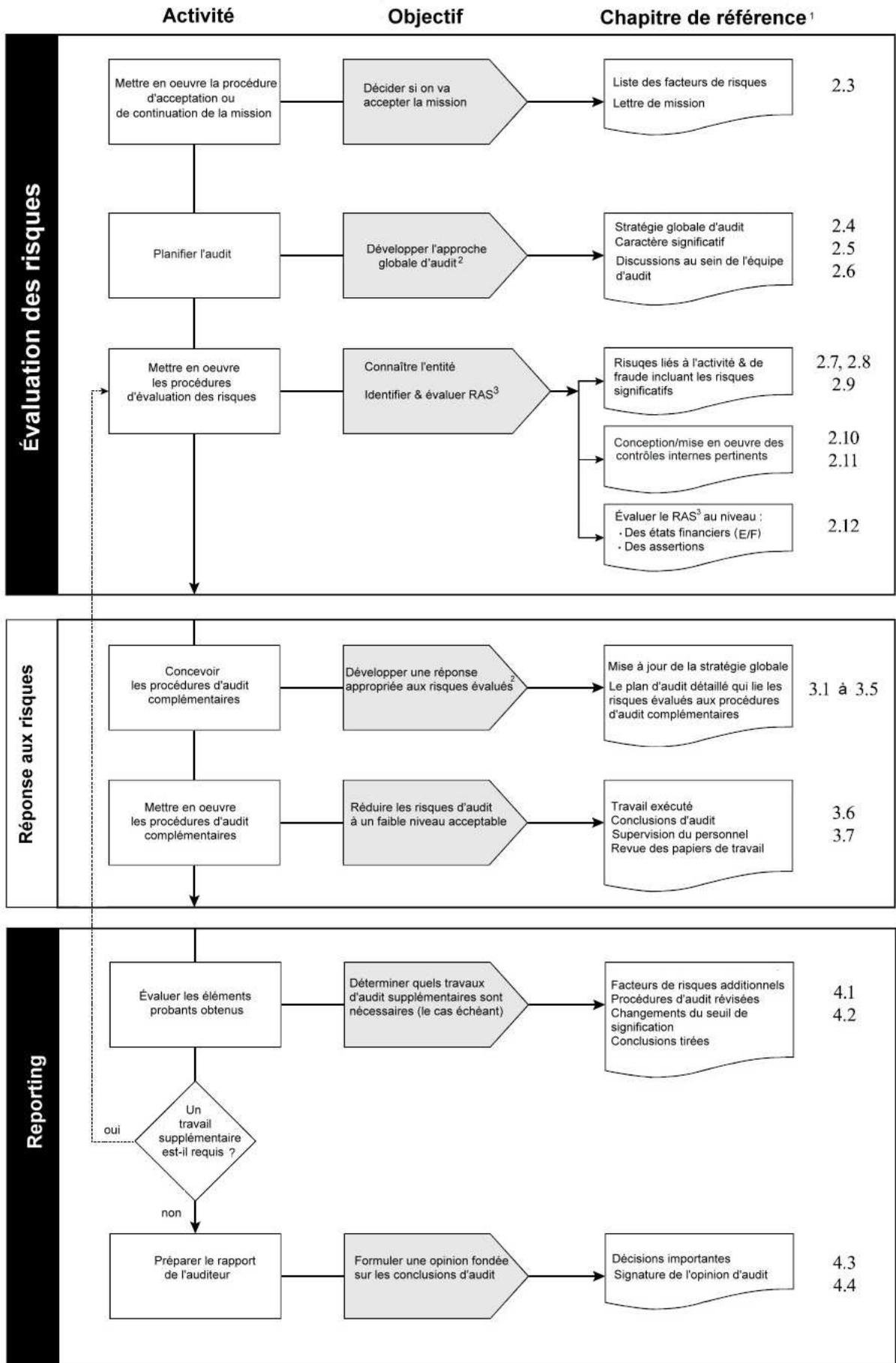
Le tableau suivant renvoie à des références croisées entre les chapitres du présent guide et les principales sections des normes ISAs traitées.

Note : Ceci est un guide général. De nombreux chapitres du présent guide traitent des aspects abordés par plus d'une norme ISA particulière.

Chapitre	Titre	Principales références des normes ISAs
1.1	Qu'est-ce que l'approche d'audit par les risques ?	200
1.2	La nature du contrôle interne	315
1.3	Assertions relatives aux états financiers	500
2.1	La prise de connaissance de l'entité	315
2.2	Quelles sont les procédures d'évaluation des risques ?	315
2.3	Acceptation et maintien de la relation client	ISQC1, 200, 210, 220, 300
2.4	La stratégie globale d'audit	220, 300
2.5	Caractère significatif	320
2.6	Discussion au sein de l'équipe d'audit	240, 315
2.7	Risques liés à l'activité	315
2.8	Les risques de fraude	240, 315
2.9	Les risques significatifs	315, 330
2.10	Contrôle interne	315
2.11	Évaluation de la conception du contrôle interne et de sa mise en œuvre	315
2.12	Évaluation des risques d'anomalies significatives	315
3.1	Plan d'audit détaillé	300
3.2	Les tests de procédures	315, 330
3.3	Contrôles de substance	330, 520
3.4	Résumé des normes ISAs non traitées par ailleurs	250, 402, 501, 505, 510, 545, 550, 560, 570, 600, 620
3.5	L'étendue des tests	330, 530
3.6	Documentation des travaux exécutés	230, 315
3.7	Les déclarations de la direction	580
4.1	Évaluation des éléments probants	220, 330, 520, 540
4.2	Communication avec les personnes constituant le gouvernement d'entreprise	260
4.3	Le rapport de l'auditeur	700, 710
4.4	Les modifications apportées au contenu du rapport de l'auditeur	701

Le processus d'audit

Le processus d'audit exposé dans ce guide a été réparti en trois phases - évaluation des risques, les réponses aux risques et les rapports. Le tableau suivant illustre la nature de chaque phase et les interrelations entre les activités et les phases.



Notes :

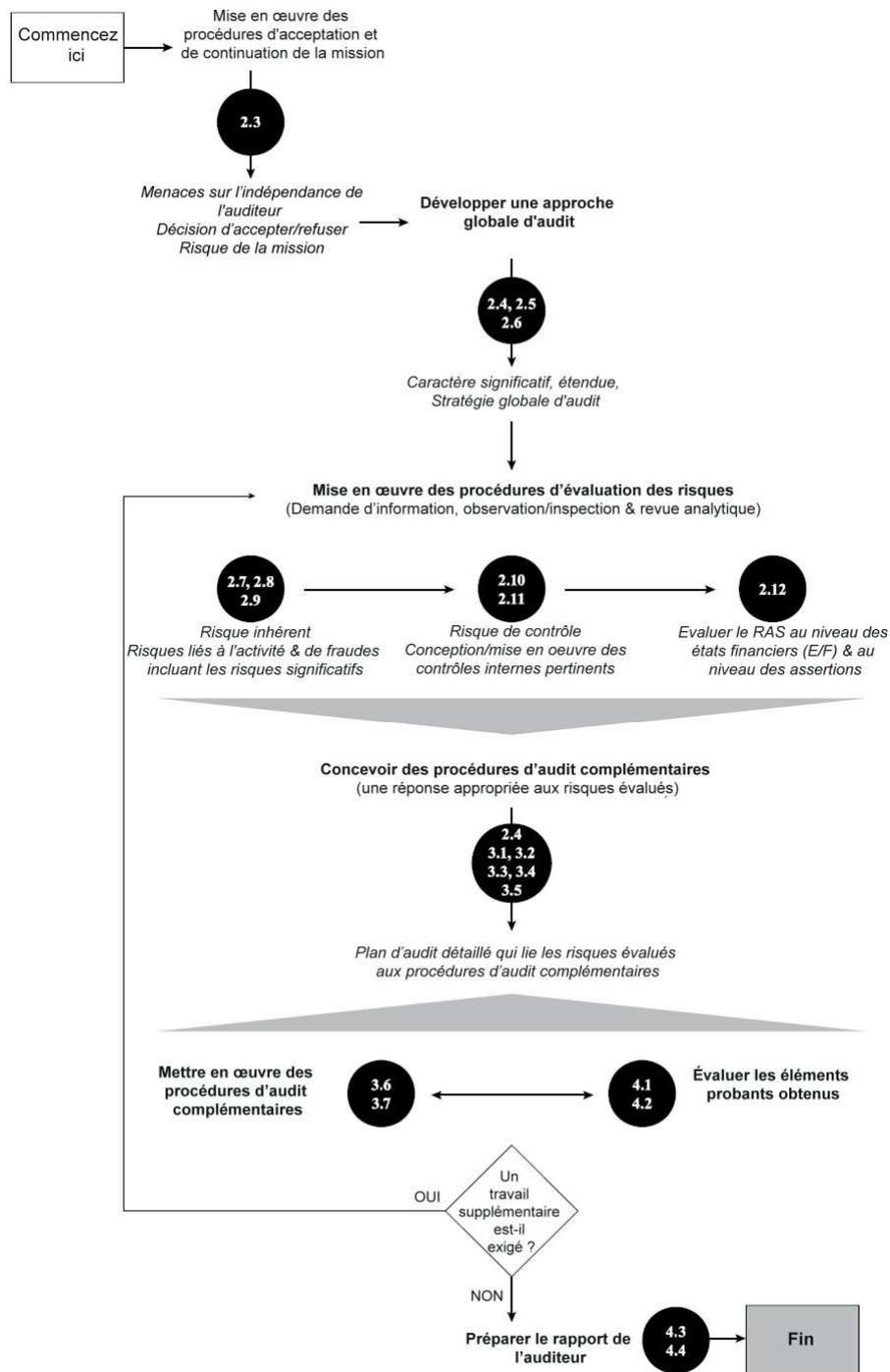
1. Se référer à la norme ISA 230 pour avoir une liste plus complète de la documentation exigée.

2. La planification est un processus continu et itératif tout au long de l'audit.

3. RAS = Risques d'anomalies significatives.

La "feuille de route" du guide

Le schéma suivant fournit une "feuille de route" du guide définissant les phases du processus d'audit et les chapitres correspondants. Il constitue une référence pratique pour trouver rapidement le chapitre qui correspond à une phase particulière d'audit.



Introduction à l'étude de cas

Une étude de cas a été développée pour accompagner ce guide. Le but de cette étude de cas est d'illustrer la manière avec laquelle certaines parties des normes ISAs peuvent être appliquées en pratique. Dans ce qui suit, des informations générales sont fournies sur la société fictive, Dephta Furniture Inc., qui utilise les normes IFRS en tant que référentiel comptable. Les chapitres suivants comprennent des commentaires sur l'étude de cas pour une illustration pratique des concepts.

Les lecteurs sont avertis que cette étude de cas présente un caractère purement illustratif. Les données, analyses et commentaires ne représentent pas l'ensemble des circonstances et considérations que l'auditeur aura besoin de traiter dans un audit bien spécifique. L'auditeur reste toujours tenu d'exercer son jugement professionnel.

Dephta Furniture Inc.

Dephta Furniture Inc. est une société familiale de fabrication de meubles. Elle produit différents types de mobiliers de maisons (en bois), prêts à l'emploi et sur mesure. Dephta a une excellente réputation en tant que producteur de produits de qualité.

L'entreprise propose trois principales lignes de produits : des chambres, des ensembles de salles à manger, et des tables de toutes sortes. Les meubles standards peuvent aussi être personnalisés pour des besoins spécifiques. Récemment, la société a fourni un ensemble de salles à manger unique en son genre à une célébrité locale et a reçu, en conséquence, une importante couverture médiatique. Avec beaucoup d'enthousiasme (et aussi d'anxiété) émanant de la part des membres de la famille, il a été procédé récemment à la mise en place d'une page Web où des clients éventuels peuvent acheter des meubles et payer directement par carte de crédit. Au cours de la dernière année, la société a expédié des commandes personnalisées dans un rayon de 900 kilomètres.

L'usine de fabrication est située sur un demi-hectare de terrain adjacent à la maison du propriétaire Suraj Dephta. En plus, sur le côté ouest de la maison de Suraj, se trouve le magasin de Dephta Furniture. Les grandes décisions sont souvent prises autour de la table de la salle à manger (celle même que Suraj et son père ont fabriquée ensemble en premier, au tout début de leur aventure). Suraj accorde une très grande importance au symbolisme lié au produit qui est à l'origine de la prospérité et de la réussite de la famille. Partager un repas sur cette table, porte-bonheur est pour lui plus qu'un symbole !

Tendances du secteur d'activité

L'industrie du meuble est en pleine expansion pour les raisons suivantes :

- Une économie en pleine croissance (De plus en plus de gens peuvent désormais se permettre d'acheter des meubles de qualité) ;
- Une main-d'œuvre qualifiée disponible ;
- Les politiques du gouvernement qui encouragent le développement des entreprises ;
- Les scieries locales qui peuvent maintenant produire les matières premières à des prix compétitifs.

En raison de cette croissance, l'industrie du meuble est en train d'attirer de nouveaux intervenants et on assiste à des absorptions de petits fabricants par de grands fabricants ayant une productivité plus élevée. Les détaillants placent des commandes plus grandes, mais à condition d'obtenir des remises sur les prix. Cette demande accrue est en train de diriger la

production vers les usines d'assemblages en lignes continues qui ont seulement quelques lignes présentant des produits standards. En conséquence, le marché traditionnel des meubles artisanaux, qui font la renommée de la région, commence à se réduire.

Gouvernance

La société a été créée en 1952 par le père de Suraj, Jeewan Dephta. Jeewan a d'abord commencé à fabriquer des fuseaux et des rampes en bois avec une tour placée dans un petit atelier à proximité de la maison familiale.

La société ne possède pas une structure de gouvernance formelle. Jeewan et Suraj préparent un plan d'affaires chaque année et se réunissent, par la suite, régulièrement (une fois par mois) avec un brillant homme d'affaires local, Ravi Jain, pour examiner les réalisations par rapport au plan. Ils payent également Ravi pour qu'il les conseille sur la faisabilité de leurs nouvelles aspirations et leurs projets relatifs à l'entreprise, pour qu'il examine les résultats d'exploitation et enfin, pour leur prodiguer aussi des conseils sur la manière de gérer les problèmes qui surviennent.

La fille de Ravi, Parvin (une avocate de formation) accompagne généralement son père aux réunions avec Suraj et Jeewan. Parvin prodigue des conseils juridiques, mais sa véritable passion réside dans la commercialisation et la promotion. L'extension du rayon géographique des activités de Dephta Furniture et les ventes sur Internet étaient dues aux idées de Parvin. Elle a également milité en faveur d'une expansion de leurs activités au-delà des limites de leur région et même dans les pays voisins. Bien que Jeewan soit un peu sceptique sur une extension des activités au-delà des limites municipales, Suraj considère, quant à lui, qu'il s'agit là d'une occasion d'élargir leur domaine d'activités et de devenir ainsi plus rentable.

Employés

Dephta Furniture Inc dispose d'un personnel à plein temps s'élevant à 19 employés. Plus de huit d'entre eux sont plus ou moins liés d'une certaine façon à la famille. Toutefois, au cours des périodes d'intense activité, un personnel supplémentaire est embauché pour exécuter les grosses commandes qui doivent être honorées dans des délais limités. Pendant quelques semaines, il n'est pas nécessaire d'avoir recours à un personnel temporaire, mais à d'autres périodes, on peut faire appel à un nombre de temporaires allant de trois à sept ouvriers. Quelques-uns d'entre eux retournent régulièrement, mais en raison des salaires peu élevés et du manque de sécurité, le taux de rotation du personnel est très élevé, et c'est une situation qui rend la formation hautement prioritaire.

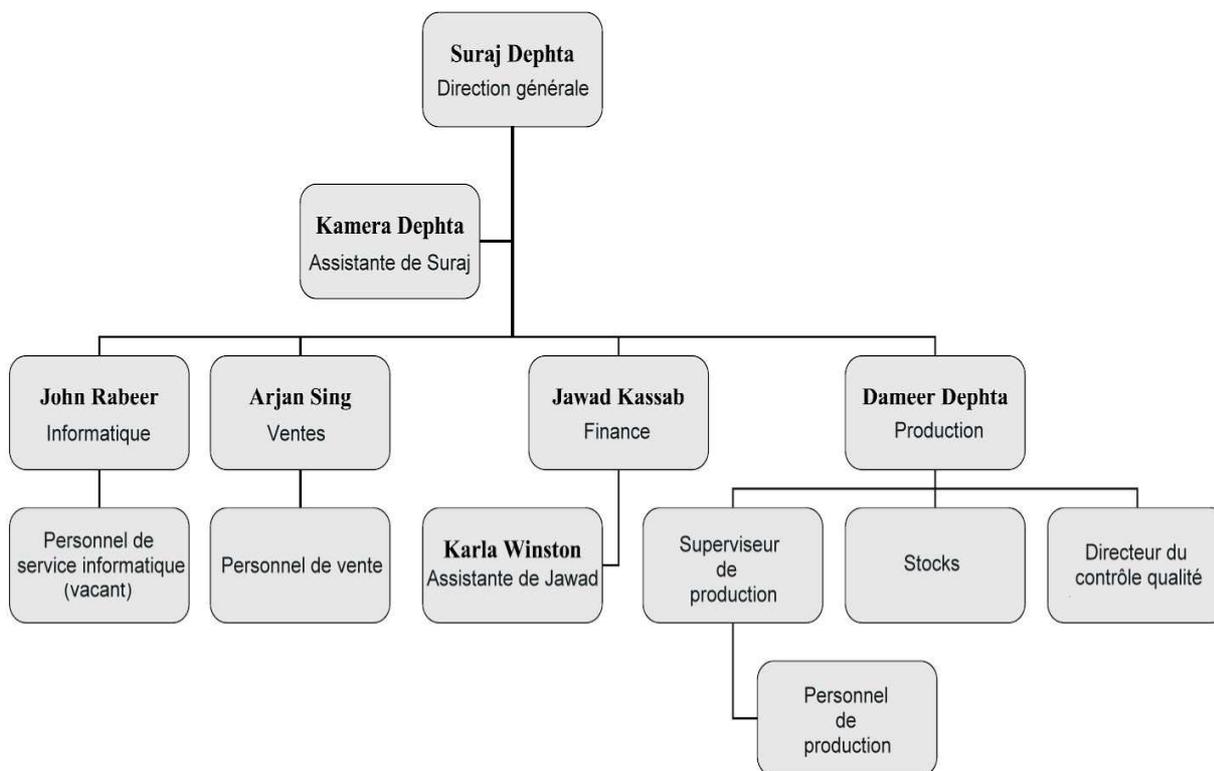
Suraj Dephta est le directeur général. Il supervise tous les aspects des affaires avec l'aide de son assistante, Kamera, qui est sa belle-fille.

Arjan Sing est responsable des ventes et il est secondé par des vendeurs à plein temps.

Dameer, le frère de Suraj, s'occupe de la production, qui inclut les achats de matières premières et la gestion des stocks. Il existe également un superviseur de la production et une autre personne responsable du contrôle qualité. Étant donné que l'espace réservé aux équipements est assez réduit, Suraj et Dameer ne sont jamais trop éloignés des circuits de production et se partagent ainsi la tâche de superviser le personnel.

Jawad Kassab (un cousin de Suraj) est responsable de la gestion financière et John Rabeer est responsable du système informatique (IT).

Organigramme



À l'heure actuelle, le superviseur de la production est également responsable des stocks. La plupart des employés à plein temps vivent à proximité de l'usine. Ils peuvent arriver à pied ou prendre l'autobus pour se rendre au travail. Au cours des périodes de hautes activités, Suraj loge les ouvriers temporaires dans quelques bâtiments anciens situés dans son terrain. Il fournit aussi à ses ouvriers un repas par jour. Ce sont là des avantages en nature susceptibles de les amener à passer le maximum de temps à travailler à l'usine.

Répartition du capital

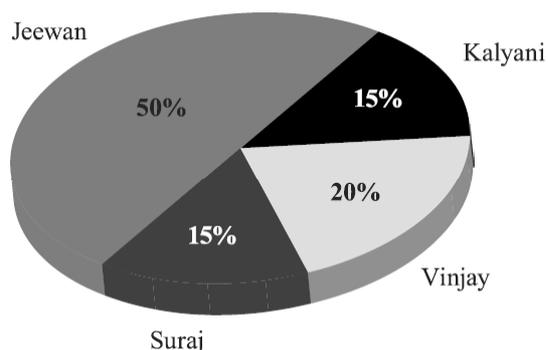
Jeewan est l'actionnaire principal avec une participation de 50% au capital de la société. Il a des plans pour transférer ses actions à son fils, Suraj, à condition qu'il continue à gérer la société à plein temps et qu'elle demeure par conséquent toujours rentable.

Suraj et sa sœur Kalyani détiennent des parts du capital respectivement égales à 15%.

Les 20% restants sont détenus par un ami de la famille, Vinjay Sharma. Vinjay est un riche investisseur qui a fourni une grande partie des capitaux nécessaires pour développer la société. Il a également fourni à Dephta un prêt de 100 000 € pour financer de nouveaux équipements nécessaires pour les grandes commandes. Le prêt porte un intérêt annuel de 12% et il est remboursable sur 10 ans, à compter du 1^{er} janvier 20x1. La dette est convertible en actions si la société ne parvient pas à s'acquitter des intérêts et/ou du principal du prêt.

L'année dernière, Vinjay (qui est âgé de 63 ans) s'est dit déçu que Dephta n'ait pas accepté une offre très généreuse de rachat de la société provenant d'un grand fabricant. Jeewan a totalement rejeté l'offre, affirmant que Dephta a toujours été une société familiale et qu'elle n'est pas à vendre. Vinjay a considéré cela comme une occasion manquée ayant privé la famille de gains substantiels.

La répartition du capital



Kalyani est une chanteuse bien connue et elle voyage beaucoup. Elle n'est pas directement impliquée dans les activités de la société et s'appuie totalement sur son père et son frère pour qu'ils s'occupent de ses intérêts.

En juin de chaque année, Jeewan organise une réunion d'affaires plus formelle. Les actionnaires se réunissent dans la matinée (principalement pour examiner les états financiers) et, plus tard dans l'après-midi, Jeewan retient une partie du personnel pour une réunion. Suraj saisit cette occasion pour leur communiquer son point de vue sur la marche des affaires de la société ainsi que sur les plans et les perspectives pour l'avenir.

Les activités

La société a commencé à fabriquer des chaises, des tables, ainsi que des fuseaux destinés à orner les balustrades et les rampes d'escalier. Elle s'est développée depuis en produisant des meubles simples (buffets, garde-robes et armoires).

Dephta Furniture a considérablement évolué grâce à certaines stratégies, telles que :

- La fourniture de produits de qualité à de justes prix aux clients locaux ;
- L'acceptation de commandes importantes de meubles de la part de détaillants nationaux. Ces commandes comportent des délais de livraison fermes (Tout retard de livraison entraîne d'importantes pénalités) et leurs marges bénéficiaires sont beaucoup plus réduites que celles des meubles fabriqués sur mesure ;
- Le fait qu'elle est la première société de la région qui effectue des ventes (de certains produits limités) par Internet ;
- La fabrication de pièces telles que les fuseaux et les pieds ronds de tables pour les autres fabricants de meubles locaux qui a permis à la société d'acheter des tours qui coûtent très cher ainsi que des outils spécialisés que les autres sociétés ne peuvent pas se permettre d'acquérir.

Dephta vend également à l'usine, et au comptant uniquement, des débris de meubles et de bois (pièces rejetées lors du processus de contrôle qualité).

Les nouvelles initiatives à l'étude comprennent :

- L'exportation de meubles vers les pays voisins. Dephta est consciente du fait que cela est susceptible d'occasionner une augmentation des frais d'expédition, des procédures douanières compliquées, des risques de change et des risques de dommages subis durant le transport. Toutefois, il y a lieu de remarquer que Parvin est très bien introduite. En effet, du fait de ses nombreuses relations avec les autorités, elle pense que cela peut

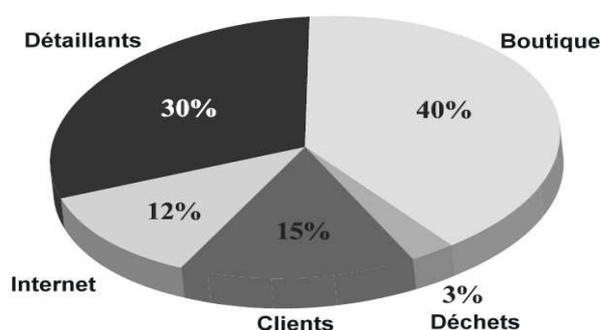
l'aider à faciliter à Dephta Furniture l'accomplissement des nouvelles formalités administratives supplémentaires qui seront requises.

- Le nouveau design de certaines de ses tables, chaises et armoires pour qu'elles puissent être assemblées à l'aide de vis, plutôt que de compter seulement sur l'utilisation de l'entrelacement, la colle et les chevilles. Cela va permettre à la société de vendre et d'expédier les meubles en pièces détachées quitte à les faire assembler par la suite.

Les ventes

La répartition des ventes est approximativement la suivante :

- Ventes directes de mobilier standard (sur catalogue) à la boutique : 40 %
- Ventes aux détaillants de mobiliers : 30 %
- Ventes par Internet : 12 %
- Ventes de mobilier relatives aux commandes clients sur mesure : 15 %
- Ventes des déchets de l'usine : 3 %



Arjan Sing est un grand négociateur de contrats. Il est très tenace lors des négociations avec les clients et il décroche fréquemment les ventes, bien que les marges bénéficiaires sur ces ventes soient parfois très faibles. Arjan aime travailler dur, mais il aime aussi dépenser de l'argent. Il a récemment acheté une belle maison avec une vue sur la vallée et une nouvelle Range Rover.

Notes sur le système de vente

- Des contrats de vente sont préparés pour les ventes aux détaillants et les commandes sur mesure. Des avances de 15 % du montant des commandes sont exigées sur toutes les commandes, et elles sont comptabilisées comme étant des revenus provenant des ventes lorsqu'elles sont encaissées. Deux des grands détaillants de Dephta exigent que celle-ci garde des stocks couvrant 30 jours de vente de sorte que les articles commandés peuvent être expédiés rapidement vers les points de vente en cas de besoin. Ces contrats contiennent également des dispositions prévoyant que ces stocks seront renvoyés à Dephta s'ils ne sont pas vendus dans un délai prédéfini.
- Les commandes des clients sont remplies manuellement au moment des ventes, à l'exception des meubles vendus directement de la boutique ou d'autres petits objets disponibles à portée de main. Toutes les commandes de plus 500 €, ou lorsque le prix de vente convenu est inférieur au prix de vente minimal, doivent être approuvées par Arjan. Les factures sont établies lorsque les articles sont expédiés aux clients.
- Pour toutes les ventes de la boutique, les factures sont établies au moment de la vente et sont prises en charge par la comptabilité, qui numérote automatiquement chaque opération de vente, et fournit un reçu de la commande s'il est demandé.

- Un état récapitulatif des ventes de la journée par Internet est téléchargé depuis le site. Les états détaillés des articles commandés sont préparés et remis au service production. Des factures sont établies en même temps et enregistrées dans les revenus dès que les articles auraient été effectivement payés au moyen des cartes de crédit des clients. Une facture portant la mention "payée intégralement" accompagne chaque commande Internet qui est expédiée.
- Arjan effectue rarement des contrôles sur les crédits accordés aux clients. Il connaît la plupart d'entre eux. D'habitude, les clients payent au comptant lors des livraisons, mais des crédits leur sont maintenant accordés pour s'aligner aux conditions offertes par les concurrents. En conséquence, Dephta Furniture est obligée de recourir à une ligne de crédit bancaire. Chaque année, le nombre de créances douteuses semble être en progression.
- À la fin de chaque mois, Suraj examine les ventes et la liste des comptes clients. Il s'assure qu'il n'y a pas eu d'erreurs flagrantes et appelle personnellement chaque client dont la créance a dépassé 90 jours.
- Chaque vendeur (y compris Arjan) reçoit une commission de 15% sur le montant de chaque vente, en plus d'un salaire de base minimum. Afin de motiver les vendeurs, leurs salaires de base sont bien en dessous des salaires de la plupart des autres employés. Le système informatique détermine les ventes réalisées par chaque vendeur. Jawad édite un rapport chaque mois et prépare une liste de commissions qui seront versées lors de la semaine qui suit la paye. Suraj ou Dameer examinent la liste des commissions et des ventes pour s'assurer que le montant payé au personnel est exact. Arjan reçoit, de loin, le plus de commissions de ventes.

L'informatique

John supervise l'ensemble du système et des opérations informatiques de la société. Le système se compose de six ordinateurs et d'un serveur qui est utilisé pour l'hébergement du site Internet. Le système informatique interne est principalement utilisé pour le courrier électronique, pour la prise en charge des commandes clients et pour la comptabilité.

Le fils de l'un des amis de Jawad, Remal, a aidé à la mise en place de la base du système et l'installation des programmes. John assure la maintenance des micro-ordinateurs, aide les utilisateurs à résoudre les problèmes et exécute des sauvegardes hebdomadaires de la comptabilité sur un disque dur externe qui est conservé dans un coffre à côté de la salle des ordinateurs. Les protections aux moyens des "pare-feu" et mots de passe ont tous été ajoutés par John au cours des deux dernières années. L'année dernière, plusieurs micro-ordinateurs personnels ont été volés des bureaux. John a réalisé que les locaux de l'usine sont bien protégés, alors que les bureaux et les systèmes informatiques sont, par contre, vulnérables. Depuis, les accès aux bureaux ont été mieux sécurisés, les micro-ordinateurs personnels sont enchaînés aux bureaux, et le serveur est enfermé dans un bureau séparé et spécialement climatisé.

Les ventes par Internet sont gérées par John sous la surveillance de Dameer. Ils ont convenu avec la banque de traiter les cartes de crédit avant l'approbation et l'expédition de toutes les commandes. Ils versent à la banque une commission de 7 % sur chaque commande traitée. L'application informatique des ventes par Internet fournit les informations relatives aux ventes, y compris le nom du client, son adresse, et les articles commandés. L'état des transactions sur Internet est téléchargé quotidiennement à partir du site web et les commandes des clients sont ensuite préparées et transmises au service de production.

Les ressources humaines

Toutes les décisions d'embauche sont effectuées par Dameer et Suraj. Comme son père, Suraj se voue pour embaucher des personnes compétentes et attend de la loyauté de la part de ses employés. La société, quant à elle, procède à ce qui suit :

- Elle s'efforce d'embaucher les meilleurs talents qu'elle puisse trouver dans la région et rémunère ses employés recrutés à plein temps suivant des tarifs très compétitifs.
- Elle investit beaucoup d'argent et de temps dans la formation des nouveaux employés. Elle possède des programmes de formation et dispose d'un processus de mentor informel par lequel elle exige des nouveaux employés de travailler avec les plus expérimentés pendant une période de temps.
- Elle affiche de nombreuses signalisations dans l'usine pour rappeler aux ouvriers les procédures de sécurité. L'année dernière, deux étudiants, employés temporaires, ont été grièvement blessés lors de l'utilisation d'une tour. Cette année, plusieurs nouveaux ouvriers ont été sanctionnés pour des actions irresponsables mettant en danger la vie d'autres personnes.

La paie

Les employés sont payés en espèces au début de chaque semaine. L'assistant de Jawad, Karla Winston, a une liste d'employés et calcule la paie et les retenues, en fonction des feuilles de présence que Dameer lui fournit. Suraj examine la paie chaque lundi matin, avant de donner l'instruction à Karla de remettre les enveloppes aux employés. Lorsqu'ils perçoivent leurs payes, tous les employés signent un papier. La société ne conserve pas les dossiers administratifs des employés.

Les achats et la production

Dameer est responsable des achats et de la production. Étant donné que le système de suivi des stocks n'est pas très sophistiqué, il a tendance à commander en surplus certains articles, ce qui se traduit souvent par des articles qui restent dans les stocks pendant longtemps.

Cette situation est considérée moins grave que des manques d'approvisionnements pouvant entraîner des retards de production. Dameer est également responsable de l'embauche d'un nombre suffisant d'ouvriers pour satisfaire les commandes. Étant donné que l'estimation des besoins en ouvriers n'est pas assez rationalisée, il est arrivé plusieurs fois qu'on ait eu à faire à des surplus ou des manques au niveau du personnel.

Notes sur la fonction des achats

- Au moins deux prix doivent être obtenus avant que les achats de montants supérieurs à 5000 € ne soient approuvés. La seule exception est l'achat de bois fourni par la fabrique de bois locale avec laquelle Dephta a négocié un contrat de cinq années d'approvisionnements exclusifs.
- La société prépare des bons de commande pour toutes les dépenses d'exploitation et d'investissement de montants supérieurs à 1000.
- Dameer approuve tous les nouveaux fournisseurs et fournit les informations les concernant à Jawad. Celui-ci procède à l'introduction des fournisseurs dans le système et saisit les détails des factures reçues.
- Dephta maintient constamment 5000 € en espèces sur les lieux tout le temps, parce qu'un certain nombre de petits fournisseurs tiennent à être réglés en espèces lors de la livraison des matières premières.

Les finances

Jawad a étudié la comptabilité à l'université et il est compétent en cette matière ainsi que pour tout ce qui rapporte aux questions financières. Quand il a rejoint Dephta, il y a deux ans, il a rapidement introduit le "Sound Accounting" qui est un logiciel de comptabilité de "Oignon

Corp.” avec des modules intégrés de gestion des comptes clients, des comptes fournisseurs, et des immobilisations.

- **Notes sur la fonction comptable**

- À l'heure actuelle, la société ne dispose pas d'un système d'inventaire permanent. L'inventaire physique est réalisé deux fois par an, une fois à la fin de l'année et une fois au milieu de l'année en cours. Cela permet d'assurer que les marges bénéficiaires sur les ventes soient calculées avec précision au moins deux fois par an.
- Jawad a été frustré par le manque de contrôle des stocks. Il avait suggéré à Suraj que l'inventaire physique soit réalisé au moins quatre fois par an pour permettre d'assurer que les marges soient examinées tout au long de l'année. Suraj n'a pas tenu compte de sa recommandation, en arguant qu'il serait trop dérangement pour la bonne marche de l'entreprise de procéder à des inventaires physiques aussi souvent, et que cela peut entraîner des dépassements dans les délais de livraison impartis.
- Bien que Dephta ait été bénéficiaire, les marges brutes ont été incohérentes. Jawad n'a pas pu expliquer les raisons pour lesquelles les coûts des articles ne sont pas suivis par lignes de produits. Par exemple, l'un des secteurs qui demande le plus de temps est la réalisation des fuseaux compliqués pour lesquels Dephta est bien connue. Les fuseaux sont utilisés à la fois dans les lignes des chambres à coucher, des salles à manger, et sont également vendus à d'autres fabricants.
- Jawad a également fait pression pour que les coûts de revient soient suivis individuellement pour les commandes d'articles sur mesure, tout en y incluant aussi les frais généraux alloués. Quand il a présenté ses calculs, Suraj n'a pas pu croire que ces commandes puissent engendrer des pertes et il a demandé, par conséquent, à Jawad de parfaire son analyse.
- Suraj est exaspéré d'avoir à payer toutes sortes d'impôts sur le revenu et exerce fréquemment des pressions sur Jawad pour faire en sorte que ceux qui sont déjà payés soient “plus que suffisants”.

Le bilan et l'état de résultats suivants ont été préparés par la direction. Les notes afférentes aux états financiers et aux flux de trésorerie n'ont pas été incluses. Toutefois, des extraits relatifs aux méthodes comptables significatives, aux termes et conditions des emprunts, ainsi que des informations sur les opérations avec des parties liées ont été inclus dans les éléments de l'étude de cas utilisée en illustration.

Annexe A

Dephta Inc.

État de résultat - arrêté par la direction

Dephta Furniture Inc.

État de résultat

(en unité monétaire (€))

	Exercice clos		
	20X6	20X5	20X4
Ventes	1 437 317€	1 034 322€	857 400€
Coût des ventes	<u>879 933</u>	<u>689 732</u>	<u>528 653</u>
Marge brute	557 384	544 590	328 747
Coût de distribution	64 657	41 351	39 450
Frais d'administration	323 283	206 754	197 248
Amortissement et provisions	<u>23 499</u>	<u>21 054</u>	<u>10 343</u>
Résultat d'exploitation	145 946	75 431	81 706
Charges financières	<u>19 471</u>	<u>19 279</u>	<u>15 829</u>
Résultat avant impôt	126 475	56 152	65 877
Impôt sur les bénéfices	<u>31 619</u>	<u>14 038</u>	<u>16 469</u>
Résultat net de l'exercice	<u>94 856.1€</u>	<u>42 133.8€</u>	<u>49 408.0€</u>

Annexe B
Dephta Inc.
Bilan - arrêté par la direction

Dephta Furniture Inc.
Bilan
(en unité monétaire (€))

	Au 31 décembre		
	20X6	20X5	20X4
ACTIFS			
Actifs non courants			
Immobilisations	195 821	175 450	103 430
Actifs courants			
Liquidités et équivalents de liquidités	22 246€	32 522€	22 947€
Clients et comptes rattachés	177 703	110 517	82 216
Stocks	156 468	110 806	69 707
Autres actifs courants	<u>12 789</u>	<u>10 876</u>	<u>23 876</u>
	<u>564 527€</u>	<u>440 171€</u>	<u>302 177€</u>
CAPITAUX PROPRES ET PASSIFS			
Capitaux propres			
Capital	18 643	18 643	18 643
Réserves	197 609	102 753	60 639
Passifs non courants			
Emprunts	70 000	80 000	90 000
Passifs courants			
Concours bancaires	123 016€	107 549€	55 876€
Fournisseurs et comptes rattachés	113 641	107 188	50 549
État, Impôts et taxes	31 618	14 038	16 470
Échéances à -1an/emprunt	<u>10 000</u>	<u>10 000</u>	<u>10 000</u>
	<u>564 527€</u>	<u>440 171€</u>	<u>302 177€</u>

Partie A

LES CONCEPTS DE BASE

1.1 Qu'est-ce que l'approche d'audit par les risques ?

Objectif du chapitre	Références principales des normes ISAs
La présentation d'une vue d'ensemble de l'approche d'audit par les risques, de la méthodologie et des principales exigences de cette approche.	200

1.1.1 Vue d'ensemble

La norme ISA 200 stipule que :

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

L'objectif de l'auditeur dans l'approche d'audit par les risques est d'obtenir l'assurance raisonnable que les états financiers ne contiennent pas d'anomalies significatives, que celles-ci résultent de fraudes ou d'erreurs. Cela implique trois étapes essentielles :

- L'évaluation des risques d'anomalies significatives dans les états financiers ;
- La conception et la mise en œuvre de procédures d'audit complémentaires, qui répondent aux risques évalués et réduisent les risques d'anomalies significatives dans les états financiers à un niveau faible acceptable ;
- L'émission d'un rapport approprié basé sur les conclusions d'audit.

Assurance raisonnable

L'assurance raisonnable est à considérer pour la totalité du processus d'audit. Il s'agit d'un niveau élevé, mais non absolu, d'assurance. L'auditeur ne peut pas fournir une assurance absolue en raison des limitations inhérentes au travail à accomplir, au jugement professionnel requis, et à la nature des éléments probants à examiner. Le tableau suivant expose brièvement quelques limitations en matière d'audit.

Tableau 1.1-1

Les limitations	Les raisons
L'utilisation des tests	Tout échantillon de moins de 100 % de la population présente un certain risque qui peut faire que des anomalies ne soient pas détectées.
Les limitations du contrôle interne	Même les contrôles les mieux conçus et les plus efficaces peuvent être contournés ou outrepassés par la direction ou par une connivence entre les employés.
Les fraudes non détectées	Parce que les fraudes sont spécifiquement conçues pour ne pas être détectées, il y a toujours des risques qu'elles ne soient pas découvertes.
La nature des éléments probants disponibles	Les éléments probants présentent un caractère persuasif plutôt que concluant.

Les limitations	Les raisons
La disponibilité des éléments probants	L'indisponibilité de supports suffisants pour tirer des conclusions absolues sur des assertions spécifiques, telles que les estimations de la juste valeur.
La confiance dans les jugements conçus par l'auditeur	Un jugement professionnel est nécessaire pour : <ul style="list-style-type: none"> • Identifier et traiter de façon appropriée les facteurs de risque ; • Décider des éléments probants à collecter ; • Évaluer les estimations faites par la direction ; • Tirer des conclusions basées sur les éléments probants ainsi que sur les déclarations de la direction.
La difficulté d'assurer l'exhaustivité	Il y a un risque que certaines informations importantes ne soient pas connues, ou obtenues par l'auditeur, ou qu'elles lui aient été dissimulées.

Les risques d'audit

La norme ISA 200 stipule que :

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

Le risque d'audit contient deux éléments clés :

- Le risque que les états financiers contiennent des anomalies significatives (risque inhérent et risque lié au contrôle) ;
- Le risque que l'auditeur ne détecte pas de telles anomalies (risque de non-détection ou risque d'audit).

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

- Évaluer le risque d'anomalie significative ;
- Limiter le risque de non-détection.

Ceci peut être réalisé au moyen de la mise en œuvre de procédures d'audit en réponse aux risques évalués au niveau des états financiers, des flux de transactions, des soldes de comptes, et au niveau des assertions.

Assertions

Les déclarations de la direction relatives aux états financiers peuvent toucher plusieurs assertions. Elles ont trait à la constatation, à la mesure, à la présentation et à la divulgation de différents éléments (montants et informations à fournir) dans les états financiers.

Pour faciliter son utilisation, ce guide a combiné certaines assertions présentées dans la norme ISA 500, telles que :

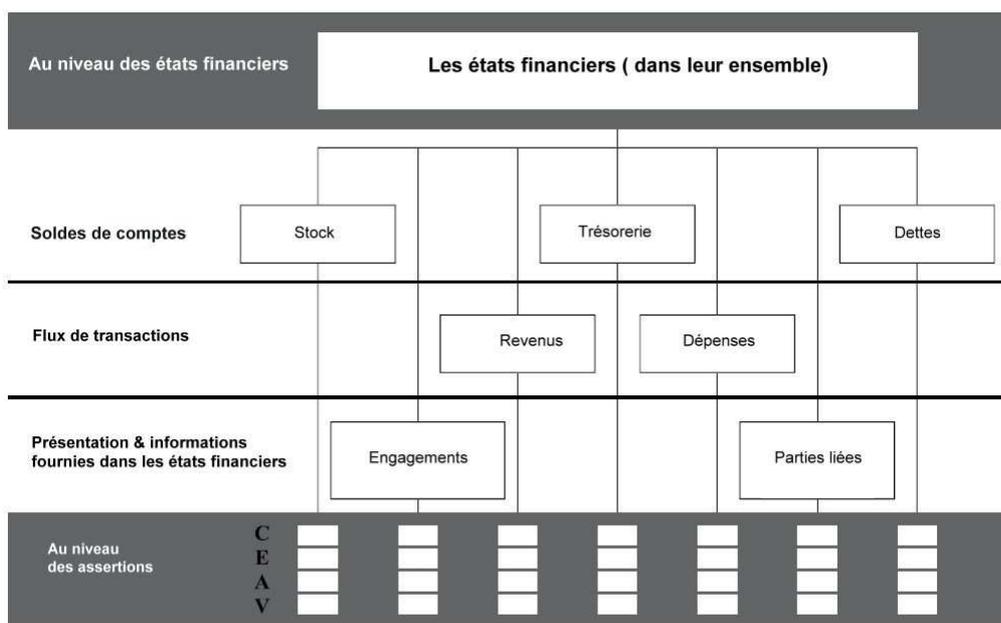
- C = Exhaustivité ;
- E = Existence, qui comprend la survenance ;
- A = Exactitude, qui comprend la séparation des périodes, l'imputation comptable et les droits et obligations ;
- V = Valorisation.

La nature des assertions et leur utilisation sont traitées dans le chapitre 1.3 de ce guide.

Les auditeurs sont tenus d'évaluer les risques d'anomalies significatives à deux niveaux. Le premier est relatif aux états financiers pris dans leur ensemble. Il se réfère aux risques que des

anomalies significatives soient largement répandues dans les états financiers dans leur ensemble, et qu'elles affectent potentiellement plusieurs assertions. Le second est relatif aux risques identifiables dans les assertions spécifiques aux flux de transactions, les soldes de comptes ou les informations fournies dans les états financiers. Cela signifie que pour chaque solde de compte, flux d'opérations, et information fournie dans les états financiers, une évaluation du risque (par exemple : élevé, modéré ou faible) doit être effectuée séparément pour chaque assertion traitée (C, E, A, et V dans le schéma ci-dessous). La différence entre l'évaluation des risques au niveau des états financiers dans leur ensemble et au niveau des assertions est illustrée ci-dessous (en partie seulement).

Schéma 1.1-2



Note : Les assertions utilisées dans ce diagramme sont C = Exhaustivité, E = Existence, A = Exactitude et Séparation des périodes, V = Valorisation. Pour de plus amples informations sur l'utilisation des assertions, il y a lieu de se référer au chapitre 1.3.

1.1.2 Les composants du risque d'audit

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

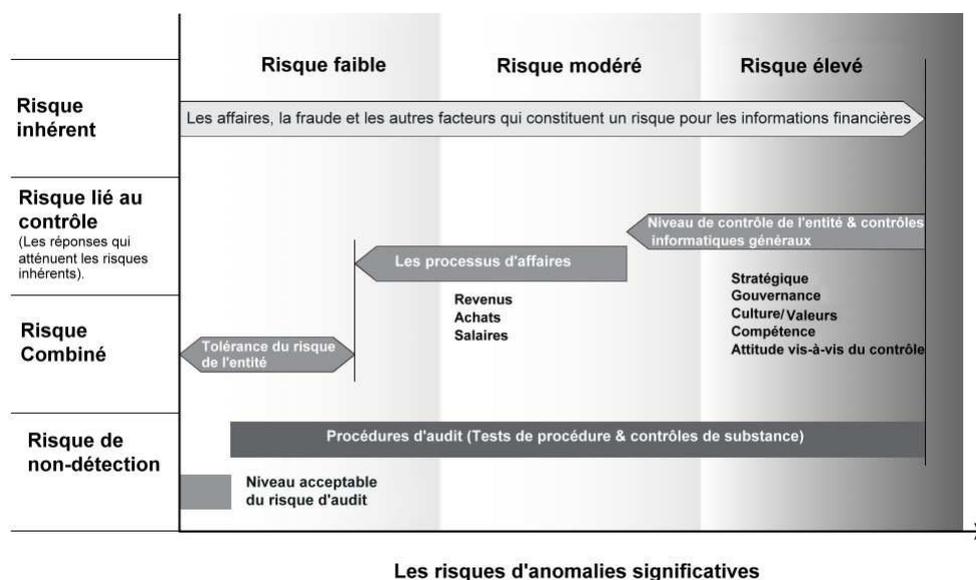
Tableau 1.1-3

La nature	La description	Les commentaires
<p>Le risque inhérent</p>	<p>C'est la possibilité qu'une assertion comporte une anomalie qui pourrait être significative, soit individuellement, soit cumulée avec d'autres anomalies, nonobstant les contrôles existants.</p> <p>Le risque inhérent est traité aussi bien au niveau des états financiers qu'au niveau des assertions.</p>	<p>Ce sont les risques liés à l'activité et les autres risques qui découlent des objectifs de l'entité, de la nature de ses activités, de l'environnement réglementaire dans lequel elle opère, de sa taille et de la complexité de ses opérations.</p> <p>Les risques d'anomalies significatives peuvent varier en fonction de la nature des soldes de comptes ou des flux de transactions.</p> <p>Les risques présentant un intérêt particulier pour l'auditeur pourraient inclure :</p> <ul style="list-style-type: none"> • Des calculs complexes qui pourraient être affectés par des anomalies ; • Des montants importants de stocks ; • Des estimations comptables sujettes à d'importantes incertitudes quant à leurs mesures ; • Une insuffisance du fonds de roulement pour continuer les activités ; • Un secteur d'activité en déclin ou instable avec de nombreuses faillites ; • Des développements technologiques qui peuvent rendre un produit particulier obsolète.
<p>Le risque de fraude</p> <p>(partie du risque inhérent ou de l'éventuel risque lié au contrôle)</p>	<p>C'est le risque qu'un acte intentionnel soit commis par une ou plusieurs personnes au sein de la direction, parmi les personnes constituant le gouvernement d'entreprise, les employés ou les tiers, impliquant l'usage de la ruse pour obtenir un avantage injuste ou illégal.</p>	<p>Il existe deux types d'anomalies intentionnelles qui sont pertinentes pour l'auditeur :</p> <ul style="list-style-type: none"> • Anomalies résultant de la présentation d'informations financières frauduleuses ; • Anomalies résultant de l'appropriation illicite d'actifs.

La nature	La description	Les commentaires
<p>Le risque lié au contrôle</p> <p>(Le contrôle interne en vigueur atténue-t-il les risques inhérents ?)</p>	<p>Le risque lié au contrôle est le risque qu'une anomalie susceptible de survenir dans une assertion et pouvant présenter un caractère significatif, soit individuellement, soit cumulée avec d'autres anomalies, ne soit ni prévenue, ni détectée et corrigée en temps voulu par le système de contrôle interne de l'entité.</p>	<p>L'entité doit identifier et évaluer les risques liés à ses activités ainsi que les autres risques (tels que le risque de fraude) et y répondre en concevant et en mettant en œuvre un système de contrôle interne.</p> <p>Le "niveau de contrôle de l'entité" tel que le gouvernement d'entreprise, les contrôles informatiques généraux, et la politique de gestion des ressources humaines couvre toutes les assertions, alors que le contrôle au niveau des activités a trait généralement à des assertions spécifiques.</p> <p>Certains risques liés au contrôle subsisteront toujours du fait des limitations inhérentes à tout système de contrôle interne. Il est demandé à l'auditeur de prendre connaissance du contrôle interne de l'entité et de mettre en œuvre des procédures d'évaluation des risques d'anomalies significatives au niveau des assertions.</p>
<p>Le risque combiné</p>	<p>Ce terme est parfois utilisé pour désigner l'évaluation du risque d'anomalies significatives (risques inhérents et risques liés aux contrôles), tant au niveau des états financiers qu'au niveau des assertions.</p>	<p>Les auditeurs peuvent séparer ou combiner l'évaluation des risques inhérents et des risques liés aux contrôles, en fonction de techniques d'audit préférées ou de méthodes et de considérations pratiques.</p>
<p>Le risque de non-détection</p>	<p>C'est le risque que l'auditeur ne détecte pas une anomalie qui existe dans une assertion et qui pourrait être significative, soit individuellement, soit cumulée avec d'autres anomalies.</p> <p>Le niveau acceptable du risque de non-détection, pour un niveau donné de risque d'audit, est inversement proportionnel au risque d'anomalies significatives au niveau des assertions.</p>	<p>L'auditeur identifie les assertions là où il y a des risques d'anomalies significatives et concentre les procédures d'audit sur ces domaines. Dans la conception et l'évaluation des résultats des procédures mises en œuvre, l'auditeur doit prendre en considération les possibilités suivantes :</p> <ul style="list-style-type: none"> • Le choix d'une mauvaise procédure d'audit ; • La mauvaise application d'une procédure d'audit appropriée, ou ; • La mauvaise interprétation des résultats d'une procédure d'audit.

1.1.3 Les interdépendances entre les composants des risques d'audit

Schéma 1.1-4



Notes :

1. Le terme "niveau de contrôle de l'entité" intègre de nombreux éléments de l'environnement de contrôle, de l'évaluation des risques et de suivi des composants du contrôle interne. Pour une description complète, il y a lieu de se référer au chapitre 1.2.
2. Plusieurs risques liés à l'activité peuvent également être des risques de fraude. Par exemple, un système de vente faiblement contrôlé peut entraîner des risques d'erreurs, et fournir ainsi des occasions de survenue de fraudes. Pour cette raison, il est suggéré de tenir des listes séparées des risques liés à l'activité et des risques de fraude.

1.1.4 L'approche d'audit par les risques

La norme ISA 200 stipule que :

6. **L'auditeur doit effectuer un audit selon les Normes Internationales d'Audit.**
11. **Pour définir les procédures à mettre en œuvre dans la conduite d'un audit selon les Normes Internationales d'Audit, l'auditeur doit se conformer à chacune des Normes Internationales d'Audit qui s'y appliquent.**
15. **L'auditeur doit planifier et effectuer un audit en faisant preuve d'esprit critique et en étant conscient que certaines situations peuvent exister et conduire à ce que les états financiers contiennent des anomalies significatives.**
37. **L'auditeur doit déterminer si le référentiel comptable adopté par la direction pour l'établissement des états financiers est acceptable.**

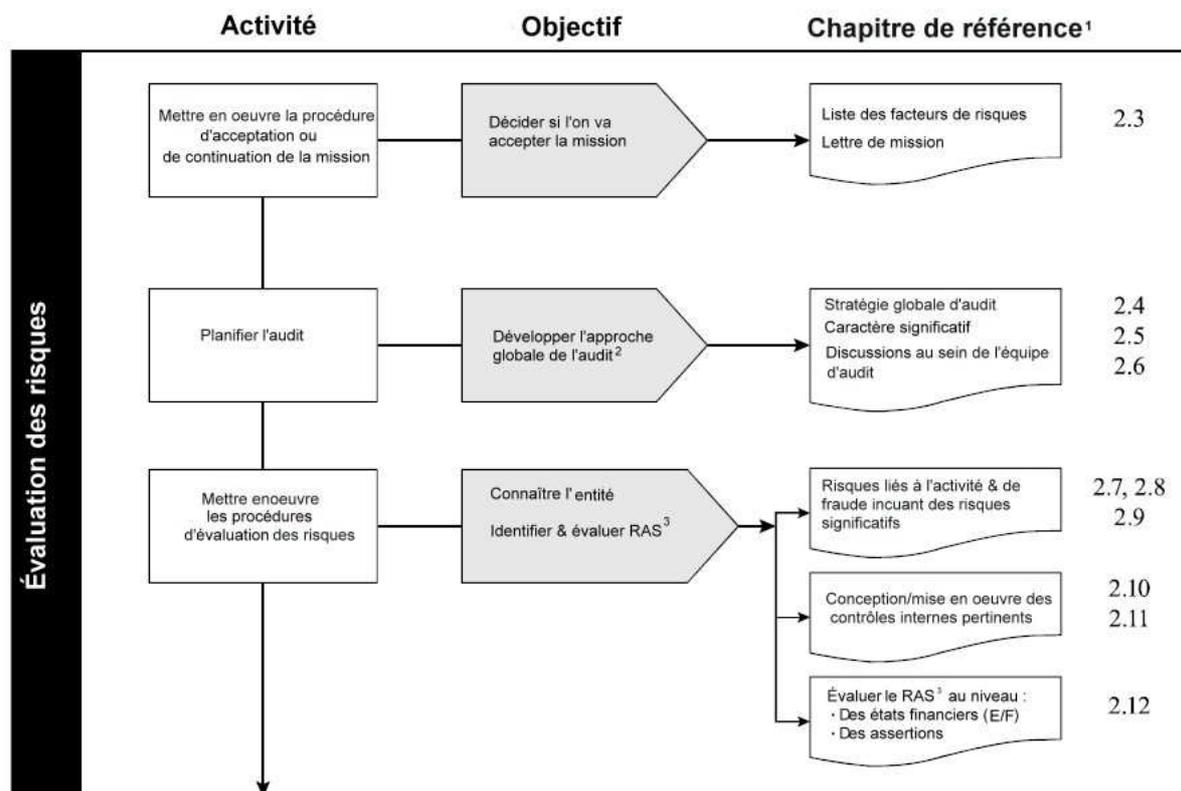
Tout au long de ce guide, le processus d'audit est présenté en trois phases distinctes :

- L'évaluation des risques ;
- Les réponses aux risques ;
- L'établissement de rapports.

Les diverses tâches relatives à chacune de ces phases sont décrites ci-dessous. Chaque phase est traitée plus amplement dans les chapitres subséquents de ce guide.

Évaluation des risques

Schéma 1.1-5



Notes :

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

L'approche d'audit basée sur les risques requiert que les professionnels prennent connaissance de l'entité et de son environnement, y compris de son contrôle interne. L'objectif consiste à identifier et d'évaluer les risques que les états financiers contiennent des anomalies significatives. Parce que les évaluations des risques exigent un jugement professionnel approprié, cette phase va probablement nécessiter pour l'associé responsable de la mission et pour le chef de mission d'audit un certain temps afin d'identifier et évaluer les différents types de risques, et d'élaborer des réponses appropriées.

La phase d'évaluation des risques d'audit comprend les étapes suivantes :

- La mise en oeuvre des procédures d'acceptation ou de continuation de la mission ;
- La planification générale de la mission ;

- La mise en œuvre des procédures d'évaluation des risques pour prendre connaissance de l'activité et identifier les risques inhérents et les risques liés aux contrôles ;
- L'identification des procédures pertinentes de contrôle interne et l'évaluation de leur conception et de leur mise en œuvre (ces contrôles devraient empêcher les anomalies significatives de se produire, et permettre de les détecter et de les corriger dès leur survenue) ;
- L'évaluation des risques d'anomalies significatives dans les états financiers ;
- L'identification des risques significatifs qui requièrent une démarche d'audit particulière et les risques pour lesquels des contrôles de substance seuls ne sont pas suffisants ;
- La communication de toutes les faiblesses significatives au niveau de la conception et la mise en œuvre du contrôle interne à la direction et aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise ;
- L'évaluation des risques d'anomalies significatives au niveau des états financiers et au niveau des assertions.

Certaines parties de la phase d'évaluation des risques d'audit peuvent souvent être effectuées bien avant la fin de l'année.

Le temps consacré à l'exécution des procédures d'évaluation des risques peut être compensé par la réduction, voire l'élimination, des travaux d'audit dans les domaines à faible risque.

Les connaissances et discernements approfondis ainsi obtenus peuvent également être utilisés pour fournir à la direction de l'entité des commentaires et des recommandations pratiques sur la manière de minimiser ou de réduire les risques.

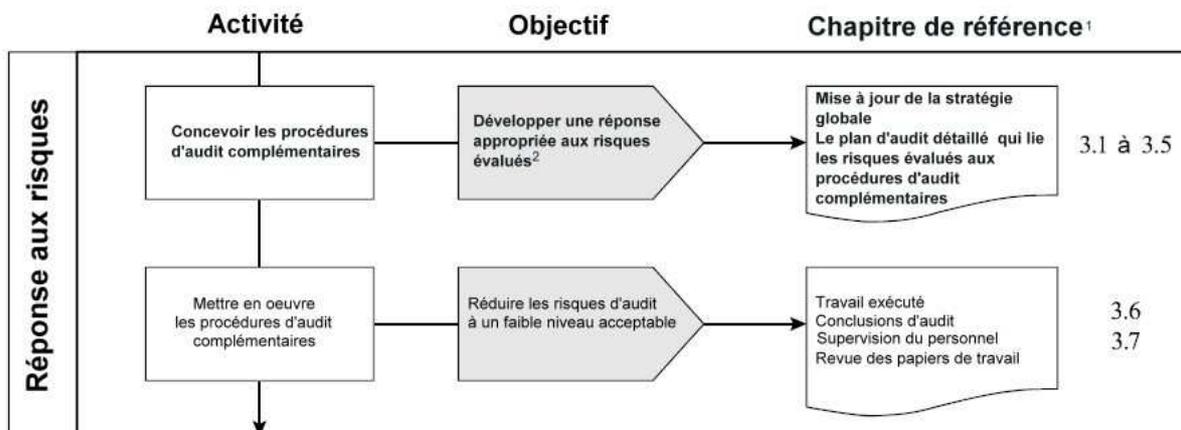
Un processus d'évaluation des risques efficace exige que tous les membres de l'équipe affectés à la mission soient impliqués et qu'ils communiquent entre eux de manière effective. Les membres de l'équipe d'audit devraient se rencontrer, discuter ensemble de manière régulière et partager leurs idées. Cela peut être réalisé par le biais :

- D'une réunion de planification de l'équipe pour discuter de la stratégie globale d'audit et du plan d'audit détaillé ainsi que par le biais des brassages d'idées à propos des fraudes qui pourraient se produire, et enfin pour mettre au point des procédures d'audit qui permettraient de détecter si ces types de fraudes se sont réellement produits ;
- D'une réunion de compte-rendu avec l'équipe (vers la fin ou dès l'achèvement du travail de terrain), afin d'examiner les implications des résultats de l'audit, d'identifier les indices de fraude et de déterminer la nécessité d'accomplir des procédures d'audit complémentaires (le cas échéant)

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

1.1.5 La réponse aux risques

Schéma 1.1-6



Notes :

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

La deuxième phase de l'audit consiste à concevoir et exécuter les procédures d'audit complémentaires qui répondent aux risques d'anomalies significatives évalués et qui fourniront les éléments probants nécessaires à l'appui de l'audit.

Lors de la planification des procédures d'audit, l'auditeur doit prendre en considération les points suivants :

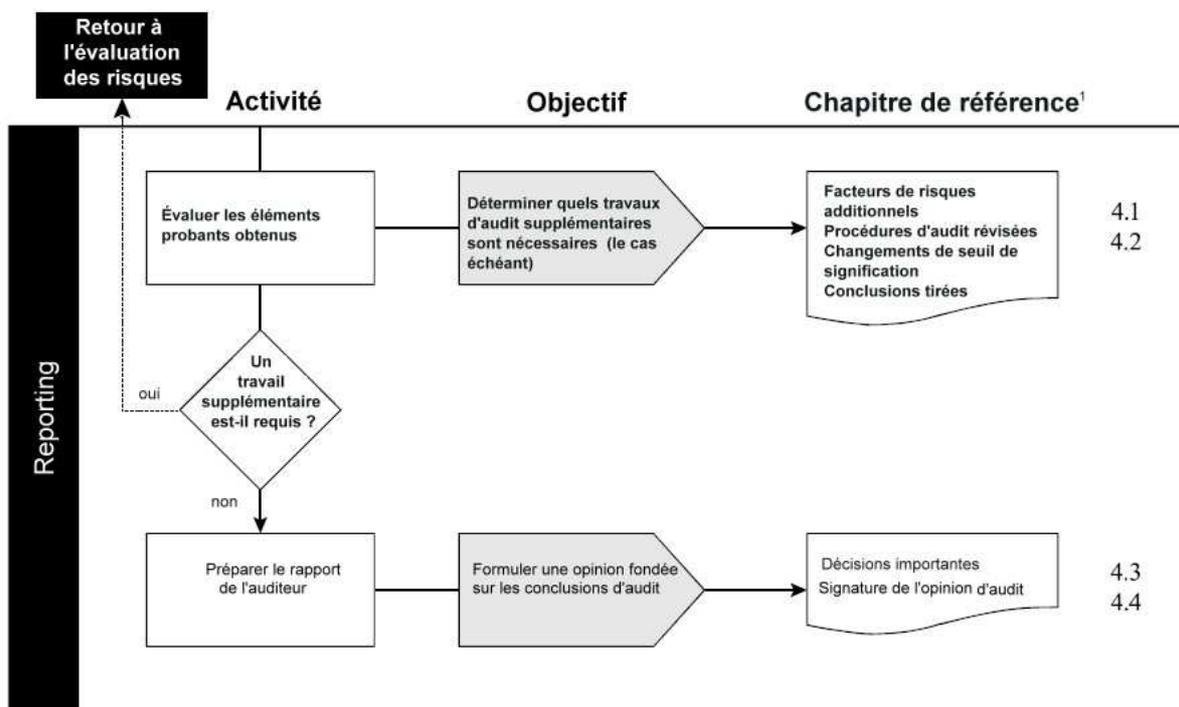
- Les assertions dont le traitement ne peut pas être basé seulement sur les contrôles de substance. C'est le cas qu'on rencontre lors d'un processus de transactions hautement automatisé, avec peu ou pas d'intervention manuelle.
- L'existence d'un contrôle interne qui, s'il est testé, peut réduire le besoin et l'étendue des autres contrôles de substance.
- Le potentiel des procédures analytiques de substance qui permettrait de réduire le besoin/l'étendue d'autres types de procédures.
- La nécessité d'intégrer un élément d'imprévisibilité dans les procédures mises en œuvre.
- La nécessité d'effectuer des procédures d'audit complémentaires pour traiter les possibilités de dépassements des contrôles de la part de la direction, ou d'autres scénarios de fraudes.
- La nécessité de mettre en œuvre des procédures spécifiques pour traiter les "risques significatifs" qui ont été identifiés. Se référer au chapitre 2.9.

Les procédures d'audit conçues pour traiter les risques évalués pourraient inclure la combinaison de :

- Tests de l'efficacité du fonctionnement du contrôle interne ;
- Contrôles de substance, tels que des tests de détails et des procédures analytiques de substance.

1.1.6 L'établissement de rapports

Schéma 1.1-7



Notes :

1. Se référer à la norme ISA 230, pour une liste plus complète de la documentation exigée.

La phase finale de l'audit consiste à évaluer les éléments probants obtenus, et à vérifier s'ils sont suffisants et appropriés pour réduire les risques d'anomalies significatives dans les états financiers à un niveau faible acceptable.

La norme ISA 200 stipule que :

14. L'auditeur ne doit pas indiquer se conformer aux Normes Internationales d'Audit, à moins qu'il n'ait complètement satisfait à toutes les Normes Internationales d'Audit qui s'y appliquent.

À ce stade, il est important de prendre le temps de déterminer :

- S'il y a eu un changement du niveau du risque évalué ;
- Si les conclusions tirées des travaux exécutés sont appropriées ;
- Si des situations suspectes ont été rencontrées.

Tous les risques supplémentaires doivent être évalués de manière appropriée et, en cas de besoin, des procédures d'audit complémentaires seront mises en œuvre.

Après avoir mis en œuvre toutes les procédures et tiré toutes les conclusions :

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

1.1.7 Le résumé

L'approche d'audit basée sur les risques requiert des auditeurs en premier lieu de connaître l'entité, puis d'identifier/évaluer les risques d'anomalies significatives dans les états financiers. Cela permet aux auditeurs :

- D'identifier et de répondre aux possibilités que les soldes de comptes, les flux de transactions ou les informations fournies dans les états financiers soient incomplets, inexacts, ou comportent des omissions. Cela peut inclure par exemple :
 - Des passifs minorés ;
 - Des actifs non enregistrés ;
 - Des actifs, tels que les liquidités/stocks, qui pourraient avoir été détournés ;
 - Des divulgations omises/incomplètes.
- D'identifier les zones de vulnérabilité là où des dépassements ou bien des manipulations des états financiers par la direction pourraient s'effectuer. Cela peut inclure par exemple :
 - La préparation des écritures comptables ;
 - Les règles de constatation des revenus ;
 - Les estimations de la direction.
- D'identifier les autres faiblesses de contrôle qui peuvent conduire à des anomalies significatives dans les états financiers si elles ne sont pas corrigées.

Les avantages de cette approche sont résumés comme suit :

- **Flexibilité du temps pour le travail d'audit**

Les procédures d'évaluation des risques peuvent souvent être mises en œuvre plus tôt (au cours de l'exercice fiscal de l'entité) que cela n'était possible auparavant.

En effet, elles peuvent être mises en œuvre bien avant la fin d'année, étant donné que les procédures d'évaluation des risques n'impliquent pas des tests détaillés de transactions et de soldes, si l'on suppose qu'il n'y a pas de changements de fonctionnement majeurs prévus.

Cela peut aider à équilibrer la charge de travail du personnel d'une manière régulière, tout au long de l'année. Cela peut aussi donner au client plus de temps pour répondre aux faiblesses du contrôle interne identifiées (et qui lui ont été communiquées), ainsi qu'aux autres demandes d'assistance, avant le démarrage, sur le terrain, des travaux d'audit de fin d'exercice.

- **Focaliser les efforts de l'équipe d'audit sur les zones clés**

En localisant les risques d'anomalies significatives dans les états financiers, l'auditeur peut diriger les efforts de l'équipe d'audit vers les zones où les risques sont élevés, et non vers les zones où les risques sont faibles. Cela pourrait aussi aider à s'assurer que les ressources, en personnel d'audit, sont utilisées efficacement.

- **Les procédures d'audit basées sur les risques spécifiques**

Les procédures d'audit complémentaires sont conçues pour répondre aux risques évalués. En conséquence, les tests de détails qui traitent uniquement les risques d'une manière générale peuvent être réduits de manière significative, voire éliminés. La connaissance requise du contrôle interne permet à l'auditeur de prendre des décisions fondées quant à l'utilité de tester l'efficacité du fonctionnement du contrôle interne.

Les tests de procédures (dont certaines peuvent nécessiter d'être testées une fois seulement tous les trois ans) vont souvent nécessiter moins de travail que l'exécution de nombreux tests de détails.

- **La communication des questions qui intéressent la direction**

L'amélioration de la connaissance du contrôle interne peut permettre à l'auditeur d'identifier les faiblesses au niveau du contrôle interne (par exemple, dans l'environnement de contrôle et les contrôles informatiques généraux) qui n'étaient pas reconnues auparavant.

La communication rapide de ces faiblesses à la direction lui permettra de prendre les mesures appropriées, ce qui ne peut représenter que du bénéfice pour elle. En outre, cela peut faire gagner aussi du temps lors de l'exécution de l'audit.

- **Amélioration de la documentation des dossiers d'audit**

Les normes ISAs mettent beaucoup l'accent sur la nécessité de documenter minutieusement chaque étape du processus d'audit.

Bien qu'elle puisse engendrer un certain coût supplémentaire au départ, une documentation soignée permet de s'assurer qu'un dossier d'audit peut se défendre de lui-même, sans avoir besoin d'aucune explication orale sur ce qui a été fait, pourquoi cela été fait, ou comment on est parvenu aux conclusions d'audit.

1.2 La nature du contrôle interne

Objectif du chapitre	Références principales des normes ISAs
Fournir une vue d'ensemble du contrôle interne relatif aux informations financières, ainsi que des cinq composants du contrôle interne qui doivent être appréhendés lors d'un audit.	315

1.2.1 Vue d'ensemble

La norme ISA 315 stipule que :

41. L'auditeur doit acquérir la connaissance du contrôle interne qui intéresse l'audit

Le contrôle interne est conçu et mis en œuvre par la direction pour répondre aux risques identifiés liés à l'activité et aux risques de fraudes qui menacent la réalisation des objectifs déclarés, tels que la fiabilité de l'information financière.

Définition du contrôle interne

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 ;
- Programmé pour fournir une assurance raisonnable quant à la réalisation des objectifs de l'entité en ce qui concerne la fiabilité de l'information financière, l'efficacité et l'efficience des opérations, ainsi que la conformité avec les textes législatifs et réglementaires en vigueur.

1.2.2 Les objectifs du contrôle interne

Il existe un lien direct entre les objectifs de l'entité et le contrôle interne qui est mis en œuvre pour assurer leur réalisation. Une fois que les objectifs sont fixés, il est possible d'identifier et d'évaluer les événements potentiels (risques) qui pourraient empêcher la réalisation des objectifs. Sur la base de cette information, la direction peut développer des réponses appropriées, qui incluraient la conception du contrôle interne.

Le contrôle interne peut être conçu de manière à prévenir en premier lieu la survenue d'éventuelles anomalies, et à détecter et corriger ensuite les anomalies après qu'elles se soient produites.

Les objectifs de l'entité, et donc de ses dispositifs de contrôle interne, peuvent être généralement regroupés en quatre catégories :

- Les objectifs stratégiques, c'est-à-dire les objectifs primordiaux qui constituent le fondement de la mission de l'entité ;
- L'information financière (le contrôle interne relatif aux informations financières) ;
- Les opérations (les contrôles opérationnels) ;
- La conformité avec les lois et les règlements.

Le contrôle interne pertinent pour l'audit se rapporte principalement aux informations financières. Il traite de l'objectif de l'entité relatif à la préparation des états financiers à des fins d'usage externe. Les contrôles opérationnels, tels que la planification de la production et du personnel, le contrôle qualité, et les obligations pour le personnel de se conformer aux exigences de sécurité et de santé, ne sont normalement pas pertinents pour l'audit, sauf si :

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

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

1.2.3 Les composants du contrôle interne

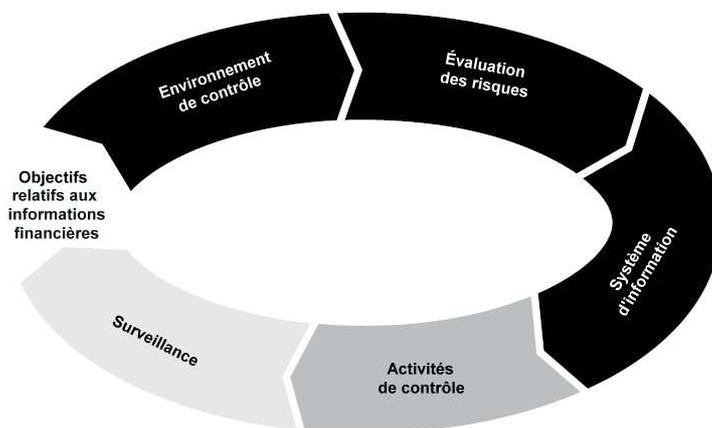
Dans la norme ISA 315, le terme "contrôle interne" comprend cinq composants du contrôle interne, qui sont :

- L'environnement de contrôle ;
- Le processus d'évaluation des risques de l'entité ;
- Le système d'information afférent à l'information financière et à la communication, y compris les processus opérationnels qui s'y rapportent ;
- Les activités de contrôle ;
- Le suivi des contrôles internes.

Ces composants ont essentiellement trait aux objectifs de l'entité, relatifs à l'information financière, comme illustrée ci-dessous.

Les cinq composants du contrôle interne

Schéma 1.2-1



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

- La façon dont le système de contrôle interne est conçu et mis en œuvre varie selon la taille de l'entité et selon sa complexité. Les petites entités ont souvent recours à des moyens peu formels et à la simplification des processus et des procédures pour réaliser leurs objectifs. Les cinq composants du contrôle interne peuvent ne pas être clairement distingués, mais leurs objectifs sous-jacents restent tout aussi valables. Par exemple, un

propriétaire-dirigeant peut (en l'absence du personnel supplémentaire nécessaire) exercer des fonctions appartenant à plusieurs composants du contrôle interne.

- Des terminologies ou des cadres différents de ceux utilisés dans la norme ISA 315 peuvent être employés pour décrire les différents aspects du contrôle interne et leurs effets sur l'audit, mais les cinq éléments doivent tous être traités dans l'audit.
- La préoccupation primordiale de l'auditeur consisterait de savoir si, et comment, un contrôle spécifique empêche ou détecte et corrige des anomalies significatives dans les flux de transactions, les soldes de comptes et les informations fournies dans les états financiers, ainsi que dans les assertions qui s'y rapportent, plutôt que son classement dans tel ou tel composant de contrôle interne.

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

1.2.4 L'environnement de contrôle

La norme ISA 315 stipule que :

67. L'auditeur doit avoir une connaissance de l'environnement de contrôle.



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

L'environnement de contrôle inclut les fonctions de gouvernance d'entreprise et de direction ainsi que les attitudes, les connaissances et les actions des personnes constituant le gouvernement d'entreprise et la direction, au sujet du contrôle interne et de son importance dans l'entité.

L'évaluation de l'auditeur en ce qui concerne la conception de l'environnement de contrôle de l'entité inclura les éléments présentés ci-dessous.

Tableau 1.2-2

Les éléments clés à traiter	La description
Communication et mise en application des valeurs d'intégrité et d'éthique	Les éléments essentiels qui influent sur l'efficacité de la conception, le fonctionnement et le suivi des contrôles.
Engagement pour la compétence	La prise en compte par la direction des niveaux de compétence pour les postes particuliers, et comment ces niveaux se traduisent en qualifications et connaissances requises.
Philosophie et style de gestion de la direction	L'approche de la direction en matière de prise et de gestion des risques liés à l'activité, et les attitudes et les actions de la direction envers les informations financières, le traitement des informations, la fonction comptable et le personnel.

Les éléments clés à traiter	La description
Structure organisationnelle	Le cadre organisationnel dans lequel les activités d'une entité sont planifiées, exécutées, contrôlées et revues dans le but d'atteindre ses objectifs.
Affectation des pouvoirs et des responsabilités	Comment les pouvoirs et les responsabilités pour les activités d'exploitation courantes sont assignés, et de quelle manière les relations hiérarchiques et la hiérarchie des autorisations sont établies.
Les politiques de ressources humaines et leurs applications	Recrutement, orientation, formation, évaluation, conseil, promotion, indemnisation, et mesures correctives.

Les contrôles décrits ci-dessus sont omniprésents dans l'ensemble de l'entité et sont souvent plus subjectifs à évaluer que les traditionnelles activités de contrôle (telles que la séparation des tâches) que les auditeurs traitent d'habitude. Par conséquent, l'auditeur doit exercer son jugement professionnel au cours de cette évaluation.

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

Dans les petites entités, les principales questions à aborder dans l'évaluation de l'environnement de contrôle sont décrites dans le tableau ci-dessous :

Tableau 1.2-3

Les éléments du contrôle	Les questions clés à prendre en considération
Communication et mise en application des valeurs d'intégrité et d'éthique	<ul style="list-style-type: none"> • Quelle est la réputation de la direction dans la collectivité ? • Quels sont les moyens de communication verbaux et/ou écrits qui existent ? • Quels sont les exemples donnés par la direction concernant la gestion quotidienne des activités ? • Comment des cas de comportements contraires à l'éthique ou de manque d'intégrité ont-ils été traités ?
Engagement pour la compétence	<ul style="list-style-type: none"> • Quelle est la réputation de la direction ou du propriétaire-dirigeant en termes de compétence, et quelles en sont les preuves (résultats, distinctions, etc.) ? • L'entité recrute-t-elle les personnes les plus compétentes ou celles qui lui coûtent le moins ? • Comment l'entité réagit-elle face à l'incompétence des employés ?

Les éléments du contrôle	Les questions clés à prendre en considération
Philosophie et style de gestion de la direction	<ul style="list-style-type: none"> • Quelle est l'attitude de la direction à l'égard du contrôle interne ? • Quelle est son approche en matière de prise de risque ? • Existe-t-il des primes basées sur la performance ? • Quel est le niveau de participation de la direction dans la préparation des états financiers ?
Structure organisationnelle	<ul style="list-style-type: none"> • La structure est-elle adaptée à la nature et à la taille de l'entité concernée (est-elle trop complexe, etc.) ? • Est-elle différente des autres entités de taille similaire dans le même secteur d'activité ?
Affectation des pouvoirs et des responsabilités	<ul style="list-style-type: none"> • Les cadres de l'entité savent-t-ils ce que l'on attend d'eux ? • Y a-t-il des fiches de poste claires qui sont en vigueur ?
Les politiques de gestion des ressources humaines et leurs applications	<ul style="list-style-type: none"> • Des politiques et des procédures sont-elles mises en place pour traiter le recrutement, l'orientation, la formation, l'évaluation, le conseil, la promotion, l'indemnisation, et les mesures correctives ?

Point à prendre en considération

La domination du pouvoir de direction par une seule personne ne veut pas dire que le contrôle interne est faible ou inexistant. En fait, l'implication d'un propriétaire-dirigeant compétent dans le détail des opérations quotidiennes serait plutôt un point fort important de l'environnement de contrôle. La possibilité pour la direction d'outrepasser le contrôle interne existe évidemment mais elle peut être réduite, relativement, en introduisant des règles simples de contrôle des fraudes (quelle que soit la taille de l'entité).

1.2.5 L'évaluation des risques

La norme ISA 315 stipule que :

- 76. L'auditeur doit acquérir la connaissance, d'une part, du processus suivi par l'entité pour identifier les risques liés à l'activité en rapport avec les objectifs de l'information financière et afin de décider des mesures adéquates à mettre en œuvre pour gérer ces risques et, d'autre part, des résultats de ce processus.**



Le processus d'évaluation des risques fournit à la direction les informations requises pour déterminer quels sont les risques de fraude et les risques liés à l'activité qui devraient être gérés ainsi que les actions à entreprendre (le cas échéant). Si le processus d'évaluation des risques de l'entité est adapté à la situation, cela peut aider l'auditeur à identifier les risques d'anomalies significatives.

L'auditeur doit examiner comment la direction :

- Identifie les risques liés à l'activité (risques inhérents et résiduels) relatifs aux informations financières ;
- Estime l'importance des risques ;
- Évalue la probabilité de leur survenue ;
- Décide des actions nécessaires pour les gérer.

Au cas où l'auditeur identifierait des risques d'anomalies significatives que la direction ne soit pas parvenue à identifier, il ou elle devrait :

- Examiner "le pourquoi". Les processus de la direction ont-ils échoué ? Ces processus sont-ils appropriés, eu égard aux circonstances ?
- Si une faiblesse significative existe au niveau du processus d'évaluation des risques de l'entité, il y a lieu de communiquer à son sujet avec les personnes constituant le gouvernement d'entreprise.

1.2.6 Le système d'information (Incluant les processus liés aux activités, ceux relatifs aux informations financières, et la communication)

La norme ISA 315 stipule que :

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



Le système d'information (qui inclut le système comptable) est constitué des procédures et systèmes d'enregistrements mis en place pour initier, enregistrer, traiter, et rendre compte des

opérations de l'entité (ainsi que des événements et conditions), et d'assurer l'obligation de rendre des comptes en ce qui concerne les actifs, les passifs, et les capitaux propres.

Tableau 1.2-4

Points à prendre en considération	
Sources d'information	<ul style="list-style-type: none"> • Les flux de transactions dans les opérations de l'entité, ayant un caractère significatif pour les états financiers. • La manière dont les opérations sont générées dans le processus d'affaires de l'entité. • Les écritures comptables (électroniques ou manuelles) étayant les informations et les postes spécifiques des états financiers, en ce qui concerne l'initialisation, l'enregistrement, le traitement et la présentation des opérations. • La façon dont le système d'information saisit les événements et les conditions, autres que les flux de transactions, qui ont un caractère significatif pour les états financiers.
Traitement des informations	<ul style="list-style-type: none"> • Le processus d'élaboration des informations financières utilisé pour préparer les états financiers de l'entité, incluant les estimations comptables significatives et les informations fournies. • La façon dont l'entité communique sur le rôle de l'information financière, les responsabilités et les questions ayant un caractère significatif, relatives à l'information financière. • Les risques d'anomalies significatives associés aux dépassements inappropriés des contrôles relatifs aux écritures comptables. • Les procédures utilisées pour : <ul style="list-style-type: none"> – Initier, enregistrer, traiter, et présenter les opérations significatives et inhabituelles dans les états financiers (telles que les transactions avec des parties liées et les notes de frais) ; – Transférer des informations des systèmes de traitement des opérations au grand livre et au système d'information financier. – Saisir les informations, autres que les opérations, afférentes aux événements et aux conditions qui se rapportent aux états financiers (tels que les dépréciations/amortissements des actifs et les changements d'estimations relatives aux chances de recouvrement des créances) ; – Enregistrer et contrôler la passation des écritures comptables courantes et non courantes ; – Veiller à ce que les informations requises, qui doivent être communiquées par le référentiel comptable applicable, soient recueillies, enregistrées, traitées, résumées, et présentées dans les états financiers de manière appropriée. • La manière de résoudre les traitements incorrects des opérations. Cet aspect peut être automatisé ou requérir des interventions manuelles. • Les contrôles automatisés peuvent-ils être suspendus en toutes circonstances ? Et que se passe-t-il s'ils n'arrivent pas à fonctionner ? • Comment les exceptions sont-elles signalées et réglées ?
Utilisation des informations produites	<ul style="list-style-type: none"> • Quels sont les rapports produits régulièrement par le système d'information et comment sont-ils utilisés pour gérer l'entité ? • Quelles sont les informations fournies par la direction et par les personnes qui constituent le gouvernement d'entreprise aux parties externes telles que les autorités de régulation ?

1.2.7 Les activités de contrôle

La norme ISA 315 stipule que :

- 90. L'auditeur doit acquérir une compréhension suffisante des activités de contrôle pour évaluer le risque d'anomalies significatives au niveau des assertions et pour concevoir des procédures d'audit complémentaires répondant aux risques identifiés.**



Les activités de contrôle sont les règles et les procédures qui permettent de s'assurer que les directives de la direction sont appliquées. Par exemple, il peut s'agir de contrôles pour s'assurer que des marchandises ne seront pas livrées à des clients présentant des risques d'insolvabilité ou pour s'assurer que seuls les achats autorisés sont effectués.

Ces contrôles visent les risques qui, s'ils n'étaient pas atténués, menaceraient la réalisation des objectifs de l'entité.

Les activités de contrôle, qu'elles soient incluses dans les systèmes informatiques ou manuels, ont plusieurs objectifs et sont appliquées à différents niveaux organisationnels et fonctionnels. Cela inclut, par exemple :

- L'autorisation des transactions ;
- L'évaluation des performances ;
- Le traitement des informations ;
- Les contrôles physiques ;
- La séparation des tâches.

Les domaines que l'auditeur doit prendre en considération incluent :

- Les risques d'anomalies significatives (relatives aux flux de transactions, aux soldes de comptes et aux informations fournies dans les états financiers) qui existent au niveau des assertions et qui nécessitent d'être atténués. L'auditeur doit mettre l'accent sur l'identification et la connaissance des activités de contrôles visant les domaines où des anomalies significatives risquent le plus de se produire. Un audit ne requiert pas une connaissance de l'ensemble des activités de contrôle.
- Comment les activités de contrôle spécifiques, individuellement ou combinées avec d'autres, préviennent-elles, détectent-elles ou corrigent-elles les anomalies significatives dans les flux de transactions, les soldes de comptes, ou les informations fournies dans les états financiers ?
- Des contrôles antifraudes ont-ils été conçus et mis en œuvre ? Ces contrôles devraient être conçus pour traiter les facteurs de risque de fraude identifiés au sein de l'entité, tels que les dépassements de la part de la direction.
- Les risques significatifs. La connaissance des contrôles appliqués aux risques significatifs fournit à l'auditeur les informations nécessaires pour développer une approche d'audit efficace. Il y a lieu de noter que les risques liés à des questions significatives, non courantes ou liées à des jugements, ne font pas toujours l'objet de contrôles de routine.

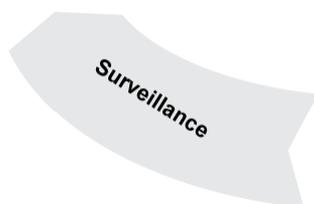
Dans les petites entités, ces contrôles sont souvent informels et peuvent ne pas s'avérer nécessaires, du fait de la supervision exercée par la direction et du fait d'autres mesures. Par exemple, la direction peut :

- Favoriser une culture d'entreprise qui mette l'accent sur l'importance des contrôles ;
- Engager un personnel compétent ;
- Assurer un suivi des revenus et des charges par rapport à un budget préétabli ;
- Approuver toutes les opérations importantes ;
- Surveiller les indicateurs clés de performance ;
- Affecter des responsabilités bien définies au personnel de façon à maximiser la séparation des tâches.

1.2.8 La surveillance des contrôles

La norme ISA 315 stipule que :

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



La surveillance assure l'évaluation permanente de l'efficacité de l'exécution du contrôle interne. L'objectif est de s'assurer du bon fonctionnement des contrôles et, le cas échéant, d'entreprendre les actions correctives qui s'imposent. La direction réalise le suivi des contrôles à travers des activités continues, des évaluations ponctuelles ou une combinaison de ces deux moyens.

Les activités continues de surveillance, dans les petites entités, sont souvent informelles et intégrées aux activités récurrentes normales de l'entité. Elles comprennent des activités courantes d'encadrement et de supervision et l'examen des rapports sur les exceptions qui peuvent se produire et qui sont dues au système d'information. Lorsque la direction est étroitement impliquée dans les opérations, elle va souvent identifier les principaux écarts par rapport aux prévisions, les inexactitudes dans les données financières, et réaliser les mesures correctives touchant les contrôles.

La surveillance périodique (évaluations séparées de domaines spécifiques au sein de l'entité), comme la fonction d'audit interne, n'est pas fréquente dans les petites entités. Toutefois, des évaluations périodiques des processus critiques peuvent être effectuées par des employés qualifiés, qui n'y sont pas directement impliqués, ou encore par un recours à des personnes externes. La surveillance fournit à la direction des rétroactions basées sur le fait que le système de contrôle interne qu'elle a conçu pour atténuer les risques :

- Est efficace compte tenu des objectifs de contrôle préétablis ;
- Est correctement compris et mis en place par les employés ;
- Est utilisé et appliqué quotidiennement ;

- Nécessite, le cas échéant, des modifications ou des améliorations pour refléter les changements intervenus.

Les activités de surveillance de la direction peuvent également comprendre, d'une part, l'utilisation d'informations provenant de parties externes, telles que les plaintes des clients ou des commentaires d'organismes de régulation, qui peuvent signaler des problèmes ; et d'autre part, elles peuvent aussi comprendre l'identification des zones qui nécessitent des améliorations, ou requièrent des communications ayant trait au contrôle interne de la part des auditeurs externes.

L'annexe 2 de la norme ISA 315 contient une présentation détaillée des cinq composants du contrôle interne.

1.2.9 Les niveaux du contrôle interne

Les types de contrôle utilisés pour traiter les cinq composants du contrôle interne varient tant au niveau de leur nature que de leur degré de précision.

Par exemple, certains contrôles relatifs à l'environnement de contrôle, comme l'intégrité et l'engagement pour la compétence, sont omniprésents de par leur nature, et ont un impact sur toutes les activités menées par l'entité. Ces niveaux de contrôles élevés (souvent désignés comme étant le "niveau de contrôle de l'entité") ne préviennent ou ne détectent pas directement les anomalies, mais ont un effet indirect important. D'autres moyens de contrôle, tels que la séparation des tâches, sont directement liés à une fonction spécifique au sein d'un processus d'affaires particulier (par exemple les salaires, les ventes et les achats). Ces niveaux inférieurs, ou contrôles des processus d'affaires, sont des contrôles conçus précisément pour prévenir ou détecter des anomalies spécifiques.

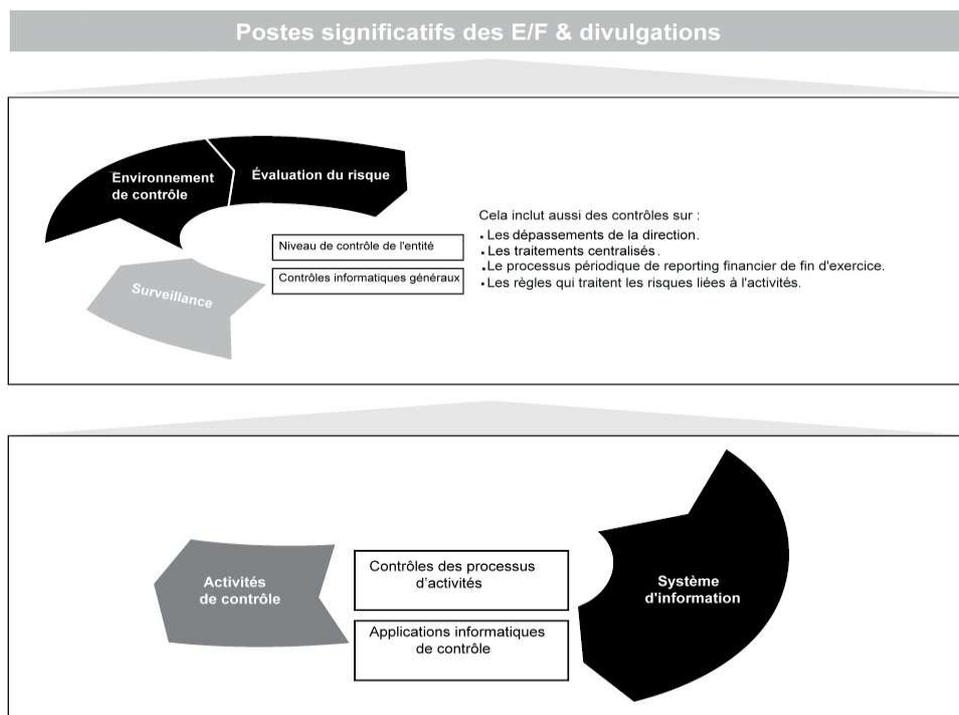
Le "niveau de contrôle de l'entité" est particulièrement important dans les petites entités. Le manque de contrôle méticuleux au niveau des processus d'affaires (en raison de l'insuffisance de personnel et des ressources) est souvent compensé par le haut degré de participation des hauts dirigeants dans l'exécution des contrôles. Ces "niveaux de contrôles de l'entité" peuvent parfois fonctionner à un niveau de précision qui peut, réellement, prévenir ou détecter des anomalies particulières. En raison de cette augmentation de la participation des hauts dirigeants dans l'exécution des contrôles et la préparation des états financiers, les "niveaux de contrôle de l'entité" sur les dépassements de la part de la direction sont également très importants pour les petites entreprises.

La norme ISA 315 stipule que :

89. L'auditeur doit acquérir la connaissance de la façon dont l'entité communique les rôles et les responsabilités en matière d'élaboration de l'information financière, ainsi que les éléments significatifs afférents.

L'interdépendance entre les comptes significatifs des états financiers, les informations fournies dans les états financiers et les cinq composants de contrôle sous-jacents, ainsi que les divers types de contrôles sont résumés et présentés dans le schéma suivant :

Schéma 1.2-5



Notes :

1. L'illustration ci-dessus est un guide général.

Dans certains cas, le “niveau de contrôle de l'entité” peut être conçu pour fonctionner à un niveau de précision qui permettrait de prévenir ou de détecter des anomalies spécifiques au niveau des processus d'affaires. Par exemple, un budget détaillé approuvé par les personnes constituant le gouvernement d'entreprise peut être utilisé par la direction pour détecter des dépenses administratives non autorisées. Dans d'autres cas, il peut y avoir des activités de contrôle et des systèmes d'information qui se rapportent au niveau des activités de l'entité.

2. Le “niveau de contrôle de l'entité” (appelé aussi parfois “contrôles du siège”) est généralement omniprésent et a un impact sur pratiquement tous les aspects des opérations. Le “ton de la direction” (établi par les personnes constituant le gouvernement d'entreprise) qui est celui que la direction est en train de réaliser réellement et quotidiennement, et non ce que l'entité projette de réaliser, en est un exemple. Le “niveau de contrôle de l'entité” établit, en effet, la norme pour l'ensemble du système de contrôle interne. S'il est mal conçu, le “niveau de contrôle de l'entité” peut effectivement permettre à tous les types d'erreurs et de fraudes de se produire. Par exemple, une entité peut avoir un processus de vente efficace et hautement contrôlé. Cependant, si les hauts dirigeants ont une mauvaise attitude à l'égard du contrôle et peuvent facilement l'outrepasser, une erreur importante reste encore susceptible de se produire dans les états financiers. Les dépassements de la part de la direction et le faible “ton de la direction” sont des traits communs qui caractérisent les entreprises défailtantes.

3. Le “niveau de contrôle de l'entité” (tel que l'engagement pour la compétence) est peut-être moins tangible que celui qui existe au niveau des processus d'affaires (tel que le fait de vérifier que les biens reçus correspondent à un bon de commande), mais sont tout aussi importants dans la prévention et la détection des fraudes et erreurs.

4. Les contrôles informatiques généraux sont similaires au “niveau de contrôle de l'entité”, mis à part le fait qu'ils se concentrent sur la façon dont l'informatique est gérée à travers l'entité (par exemple l'organisation, le personnel, et l'intégrité des données).
5. Les travaux d'élaboration des états financiers de fin d'exercice comprennent des procédures propres à :
 - Enregistrer les totaux des transactions dans le grand livre ;
 - Choisir et appliquer les méthodes comptables ;
 - Initier, autoriser, enregistrer et traiter les écritures comptables dans le grand livre ;
 - Enregistrer les ajustements récurrents et non- récurrents des états financiers ;
 - Établir les états financiers et les informations à fournir qui s'y rapportent.
6. Les applications informatiques de contrôle sont semblables aux contrôles au niveau des processus d'affaires. Ils concernent la façon dont les transactions spécifiques sont traitées au niveau des processus en question.

1.2.10 Les contrôles informatiques

La norme ISA 315 stipule que :

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

Aujourd'hui, dans de nombreuses entités, les applications informatiques sont gérées d'une manière centralisée. Dans les petites entités, la gestion de l'informatique peut être confiée à une seule personne, à une personne travaillant à temps partiel, ou même à une personne totalement externe à l'entité. À mesure que l'entité croît, un nombre de plus en plus important de personnes peut y être impliqué. Indépendamment de leur taille, un certain nombre de facteurs de risque relatifs à la gestion de l'informatique, s'ils ne sont pas atténués, pourront entraîner des anomalies significatives dans les états financiers.

Les avantages et les risques de l'utilisation des contrôles informatiques pour atténuer les risques sont résumés ci-dessous.

Tableau 1.2-6

Avantages et risques de l'utilisation des contrôles informatiques

Avantages de l'utilisation des contrôles informatiques	<ul style="list-style-type: none"> • Appliquer systématiquement des règles de gestion prédéfinies et effectuer des calculs complexes dans le traitement de grands volumes de transactions ou de données. • Accroître l'opportunité, la disponibilité et l'exactitude de l'information. • Faciliter les analyses supplémentaires des informations. • Renforcer la capacité de suivre les performances des activités de l'entité ainsi que ses règles et procédures. • Réduire le risque qui consiste à ce que le contrôle interne soit contourné. • Renforcer les moyens de réaliser une séparation effective des tâches par la mise en œuvre d'un contrôle interne pour la sécurité des applications, des bases de données, et des systèmes d'exploitation.
---	---

<p>Les risques associés au contrôle interne informatique</p>	<ul style="list-style-type: none"> • La dépendance à l'égard de systèmes ou programmes qui traitent incorrectement les données, traitent des données incorrectes, ou les deux à la fois. • L'accès non autorisé à des données pouvant aboutir à la destruction de données ou à des modifications irrégulières de données, y compris l'enregistrement de transactions non autorisées ou inexistantes, ou l'enregistrement de transactions inexactes (des risques particuliers peuvent exister lorsque plusieurs utilisateurs accèdent à une même base de données). • La possibilité pour le personnel informatique d'avoir des accès au-delà de ce qui est nécessaire pour accomplir les tâches qui leur sont assignées, transgressant ainsi la séparation des tâches. • Les modifications non autorisées de données dans des dossiers principaux. • Les modifications non autorisées des systèmes ou des programmes. • Les omissions d'effectuer les modifications nécessaires dans les systèmes ou les programmes. • Une mauvaise manipulation. • La possibilité de perdre des données ou l'incapacité à accéder à autant de données que nécessaire.
---	---

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

- **Les contrôles informatiques généraux**

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

- **Les contrôles des applications informatiques**

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

Les contrôles informatiques généraux

Le tableau suivant présente les contrôles informatiques généraux :

Tableau 1.2-7

<p>L'environnement de contrôle informatique</p>	<ul style="list-style-type: none"> • La structure de gouvernance informatique. • Comment les risques sont identifiés, atténués et gérés. • Le système d'information, le plan stratégique et le budget. • Les règles, procédures et normes informatiques. • La structure organisationnelle et la séparation des tâches.
<p>Les opérations informatiques quotidiennes</p>	<ul style="list-style-type: none"> • Acquisitions, installations, configurations, intégration et maintenance de l'infrastructure informatique. • Prestation de services informatiques au bénéfice des utilisateurs. • Gestion des fournisseurs. • Utilisation des logiciels systèmes, des logiciels de sécurité, des systèmes de gestion de bases de données et des utilitaires. • Dépistage des incidents, les systèmes d'enregistrement, et les

	fonctions de surveillance.
L'accès aux programmes et aux données	<ul style="list-style-type: none"> • Les sécurités des mots de passe. • Les pare-feux Internet et les contrôles des accès distants. • Le cryptage des données et les clés cryptographiques. • Les comptes utilisateurs et les contrôles des privilèges d'accès. • Les profils d'utilisateur qui permettent ou limitent les accès. • Les retraits des mots de passe des employés et des identifications des utilisateurs quand ces employés démissionnent ou sont licenciés.
Développements de programmes et modifications des programmes	<ul style="list-style-type: none"> • Acquisition et déploiement de nouvelles applications. • Développement de système et méthodologie d'assurance qualité. • Maintenance des applications existantes, y compris les contrôles sur les modifications de programmes.
Surveillance des opérations informatiques	<ul style="list-style-type: none"> • Règles et procédures relatives au système d'information et de reporting garantissant que les utilisateurs se conforment aux contrôles informatiques généraux et que leurs besoins opérationnels sont satisfaits par l'utilisation du système informatique.

Les contrôles des applications informatiques

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

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

1.2.11 Les contrôles des processus liés aux activités

Les processus liés aux activités sont des ensembles structurés d'activités visant à produire un résultat spécifique. Les contrôles des processus liés aux activités ont trait aux activités courantes, telles que les traitements des transactions.

Les contrôles des processus liés aux activités peuvent généralement être classés en tant que mesures de prévention, de détection, qui compensent et dirigent :

- Les contrôles préventifs, qui évitent les erreurs ou les irrégularités ;
- Les contrôles de détection, qui identifient les erreurs ou les irrégularités après qu'elles se soient produites, de manière à ce que des actions correctives puissent être menées ;
- Les contrôles compensatoires, qui fournissent une certaine assurance lorsque des limitations de ressources peuvent exclure d'autres contrôles plus directs ;
- Les contrôles de direction (en d'autres termes, les politiques) qui sont conçus pour guider les actions vers les objectifs désirés.

La nature des contrôles des processus liés aux activités variera en fonction des applications spécifiques.

Les contrôles usuels au niveau des processus liés aux activités peuvent inclure la séparation des tâches, les niveaux d'approbations des opérations et les contrôles automatisés, tels que la numérotation automatique des factures de ventes, la préparation et la revue des opérations bancaires et d'autres rapprochements ponctuels, ainsi que l'analyse des résultats d'exploitation réalisés par rapport au budget.

À part les avantages et les risques des contrôles informatiques généraux, il y a les avantages et les risques liés à l'utilisation des contrôles manuels, qui sont décrits dans le tableau ci-dessous.

Tableau 1.2-8

Avantages et risques des contrôles manuels

<p>Avantages des contrôles manuels</p>	<ul style="list-style-type: none"> • Ils sont mieux adaptés aux domaines où le jugement et la prudence sont nécessaires pour les transactions importantes, inhabituelles ou non récurrentes. • Ils sont meilleurs lorsque des erreurs sont difficiles à définir, à anticiper ou à prévoir. • Des changements de circonstances peuvent exiger des réponses de contrôle en dehors de la portée des contrôles automatisés existants. • Ils peuvent surveiller l'efficacité des contrôles automatisés.
<p>Les risques associés aux contrôles manuels</p>	<ul style="list-style-type: none"> • Les contrôles manuels sont moins fiables que les contrôles automatisés, étant donné qu'ils sont effectués manuellement. • Ils peuvent être facilement contournés, ignorés ou dépassés. • Ils sont sujets à des fautes ou à de simples erreurs. • La permanence de leurs applications ne peut pas être présumée. • Ils sont moins adaptés aux grands volumes de transactions ou aux transactions récurrentes, pour lesquels les contrôles automatisés seraient plus efficaces. • Ils sont moins adaptés aux activités où les moyens spécifiques d'exécuter des contrôles adéquats peuvent être conçus et automatisés d'une manière adéquate.

Les contrôles manuels peuvent être indépendants du système informatique, comme ils peuvent utiliser des informations produites par ce même système. Ils peuvent aussi être limités au suivi du bon fonctionnement de l'informatique et des contrôles automatisés, ainsi qu'au traitement des exceptions.

Point à prendre en considération

Lorsque l'entité dispose d'une combinaison de contrôles manuels et automatisés, il est important d'identifier le responsable du fonctionnement de chaque type de contrôle. Supposons qu'un magasinier soit responsable de l'expédition des marchandises : ce gestionnaire est-il seulement responsable de la saisie des données ou sa responsabilité s'étend-elle aux contrôles informatiques qui comparent les expéditions par rapport aux commandes ? Si quelque chose tourne mal dans le processus d'expédition, est-ce la responsabilité du magasin, du service informatique, ou du service de la comptabilité ? À moins que la responsabilité de l'ensemble du processus ne soit assignée à une seule personne, ces services vont inévitablement se critiquer les uns les autres lorsque des erreurs se produisent.

1.3 Les assertions relatives aux états financiers

Objectif du chapitre	Références des principales normes ISAs
Comprendre la nature des assertions de la direction en relation avec la présentation et les informations fournies pour les divers éléments des états financiers et des divulgations qui s'y rapportent.	500

1.3.1 Vue d'ensemble

La norme ISA 500 stipule que :

16. L'auditeur doit utiliser les assertions relatives aux flux d'opérations, aux soldes de comptes, ainsi qu'à la présentation et aux informations fournies dans les états financiers, de façon suffisamment détaillée pour servir de base à son évaluation du risque d'anomalies significatives, ainsi qu'à la définition et à l'exécution de procédures d'audit complémentaires.

Une déclaration de la direction, par exemple : "les états financiers dans leur ensemble sont présentés fidèlement, en conformité avec le référentiel comptable applicable", contient un certain nombre d'assertions intégrées. Elles ont trait à l'identification, à la mesure, à la présentation, et aux informations fournies sur les divers éléments (montants et divulgations) contenus dans les états financiers.

Les déclarations de la direction peuvent par exemple inclure que :

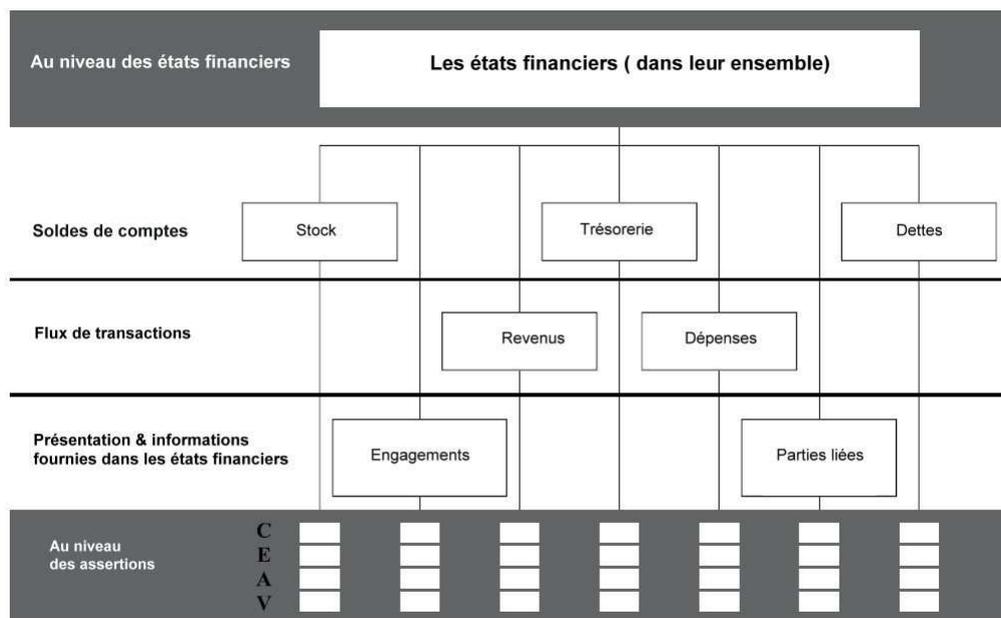
- Tous les actifs existent ;
- Toutes les opérations de ventes ont été enregistrées ;
- Les stocks sont évalués correctement ;
- Les dettes représentent les propres obligations de l'entité ;
- Toutes les opérations enregistrées se sont produites dans la période sous revue ;
- Tous les montants ont fait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

Ces déclarations sont souvent résumées par de simples mots, tels que l'exhaustivité, l'existence, la survenance, l'exactitude et la valorisation. Les risques d'anomalies significatives en raison de l'exhaustivité sont peut-être limités pour les stocks, mais ils sont, à l'inverse, très significatifs en ce qui concerne le solde des ventes. Par exemple, lors de l'examen du solde des ventes, la direction déclare que les recettes des ventes sont complètes (assertion d'exhaustivité), que les transactions se sont produites (assertion de survenance), et que les transactions ont été correctement enregistrées dans les registres comptables (assertion d'exactitude).

La pertinence d'une assertion pour un solde de compte individuel variera en fonction des caractéristiques du solde et des risques potentiels d'anomalies significatives. Par exemple, l'assertion d'évaluation ne serait pas pertinente pour l'évaluation du solde des ventes, mais elle est très significative lors de l'évaluation des stocks.

La relation des assertions avec les soldes de comptes est illustrée en partie dans le schéma ci-dessous.

Schéma 1.3-1



Note : Ce schéma se réfère aux assertions combinées qui ont été utilisées pour atteindre les objectifs de ce guide. Ces assertions combinées sont expliquées ci-dessous.

1.3.2 La description des assertions

Le paragraphe 17 de la norme ISA 500 décrit les catégories d'assertions, comme présenté dans le tableau ci-dessous.

Tableau 1.3-2

	Assertion	Description
Flux de transactions et événements	Survenance	Les opérations et les événements qui ont été enregistrés se sont produits et se rapportent à l'entité.
	Exhaustivité	Toutes les opérations et tous les événements qui auraient dû être enregistrés l'ont été.
	Exactitude	Les montants et autres données relatives aux opérations et aux événements ont été correctement enregistrés.
	Séparation des périodes	Les opérations et les événements ont été enregistrés dans la bonne période comptable.
	Classification	Les opérations et les événements ont été enregistrés dans les comptes appropriés.

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

Le paragraphe 18 de la norme ISA 500 stipule que l'auditeur peut utiliser les assertions telles que décrites ci-dessus ou qu'il peut les exprimer différemment, à condition que tous les aspects décrits ci-dessus soient traités.

1.3.3 Les assertions combinées

Pour rendre l'utilisation des assertions un peu plus facile à appliquer pour les petites entités, ce guide a combiné un certain nombre d'assertions. Les quatre assertions combinées et les assertions qu'elles traitent sont illustrées dans le tableau ci-dessous. Lorsque l'auditeur utilise des assertions combinées, il est important de se rappeler que les assertions d'exactitude et de séparation des périodes comprennent également les assertions relatives à la classification et aux droits et obligations.

Tableau 1.3-3

Assertions combinées	Flux de transactions	Soldes de comptes	La présentation et les informations fournies dans les états financiers
Exhaustivité	Exhaustivité	Exhaustivité	Exhaustivité
Existence	Survenance	Existence	Survenance
Exactitude et séparation des périodes	Exactitude séparation des périodes Classification	Droits et obligations	Exactitude, droits et obligations, classification et compréhension.
Valorisation		Valorisation et affectation	Valorisation

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

Tableau 1.3-4

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

1.3.4 L'utilisation des assertions dans l'audit

L'auditeur doit utiliser les assertions de manière suffisamment détaillée afin de constituer une base pour :

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

La prise en compte des types d'anomalies potentielles

L'auditeur devrait poser des questions sur les montants et les informations fournies dans les états financiers pour identifier les assertions s'y rapportant qui, si elles ne sont pas vérifiées, pourraient entraîner des anomalies significatives dans les états financiers.

En examinant les exemples de déclarations de la direction présentées ci-dessus, l'auditeur posera des questions telles que :

- L'actif existe-t-il ? (Existence)
- Toutes les opérations de ventes ont-elles été enregistrées ? (Exhaustivité)
- Le stock est-il correctement évalué ? (Valorisation)
- Les dettes représentent-elles les propres obligations de l'entité ? (Exactitudes)
- La transaction s'est-elle produite ? (Existence)
- Est-ce que les montants sont correctement présentés et divulgués dans les états financiers ? (Exactitude)

L'évaluation des risques d'anomalies significatives

Une fois que l'auditeur aura identifié les types d'anomalies potentielles, l'étape suivante sera consacrée à identifier les contrôles qui ont été mis en œuvre pour traiter les assertions qui s'y rapportent. Par exemple, comment la direction s'assure-t-elle que toutes les transactions sont enregistrées (exhaustivité) ou bien que les estimations sont fondées sur des hypothèses raisonnables et qu'elles sont correctement enregistrées dans les états financiers (exactitude) ? Il est alors possible d'évaluer les risques d'anomalies significatives au niveau des états financiers ainsi qu'au niveau des assertions.

La conception des procédures d'audit

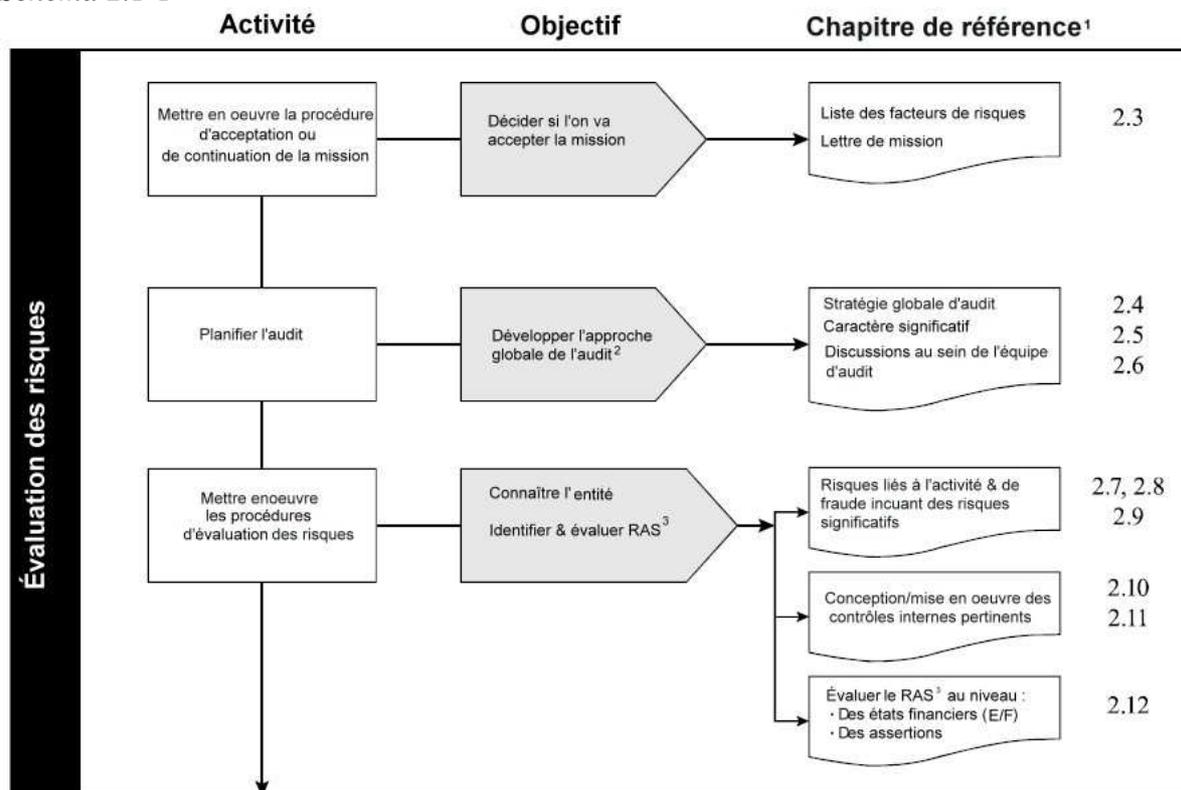
Lors de la conception des procédures d'audit pour répondre aux risques évalués, l'auditeur devrait mettre l'accent sur le traitement des assertions qui s'y rapportent et sur les zones où des anomalies peuvent se produire. Par exemple, si le risque que les créances soient surestimées est élevé, les procédures d'audit devraient être conçues spécifiquement pour répondre à l'assertion relative à la valorisation. De même, lorsque l'auditeur conçoit des tests de procédures, l'accent devrait être mis sur la réalisation de tests de procédures relatifs aux assertions qui s'y rapportent, plutôt que seulement sur les contrôles importants.

Partie B

L'ÉVALUATION DES RISQUES

2.1 La prise de connaissance de l'entité

Schéma 2.1-1



Notes :

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

Objectif du chapitre	Références des principales normes ISAs
<p>Fournir des directives en ce qui concerne la connaissance de l'entité et de son environnement, qui est nécessaire pour :</p> <ul style="list-style-type: none"> • Identifier et évaluer les facteurs de risque potentiels ; • Concevoir et mettre en œuvre des procédures d'audit complémentaires suffisantes. 	315

2.1.1 Vue d'ensemble

La norme ISA 315 stipule que :

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

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

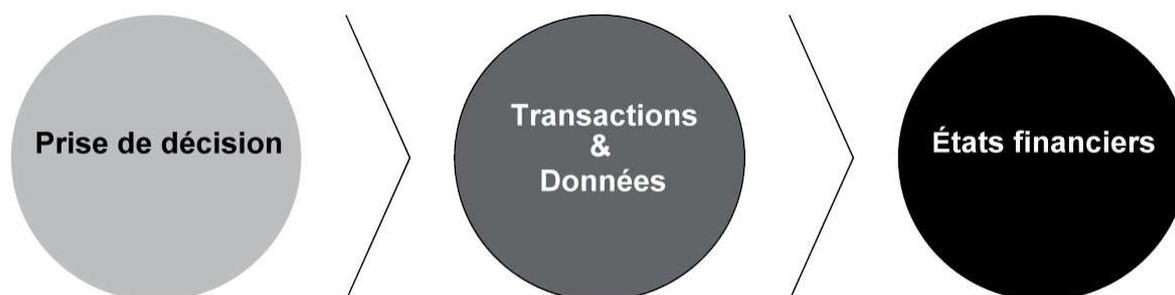
La norme ISA 315 stipule que :

- 22. L'auditeur doit acquérir la connaissance du secteur d'activité concerné, de l'environnement réglementaire et des autres facteurs externes, y compris le référentiel comptable applicable.**
- 25. L'auditeur doit acquérir la connaissance de la nature de l'entité.**
- 28. L'auditeur doit acquérir la connaissance du choix et de l'application des méthodes comptables retenues par l'entité et apprécier si elles sont appropriées au regard de son activité et sont conformes au référentiel comptable applicable et aux méthodes comptables utilisées dans le secteur d'activité concerné.**
- 30. L'auditeur doit acquérir la connaissance des objectifs et des stratégies de l'entité, ainsi que des risques y relatifs liés à l'activité qui peuvent engendrer des anomalies significatives dans les états financiers.**
- 35. L'auditeur doit acquérir la connaissance des outils de mesure et d'analyse de la performance financière de l'entité.**

Chaque année, l'auditeur devrait mettre à jour sa connaissance de l'entité et documenter les changements significatifs d'une manière détaillée.

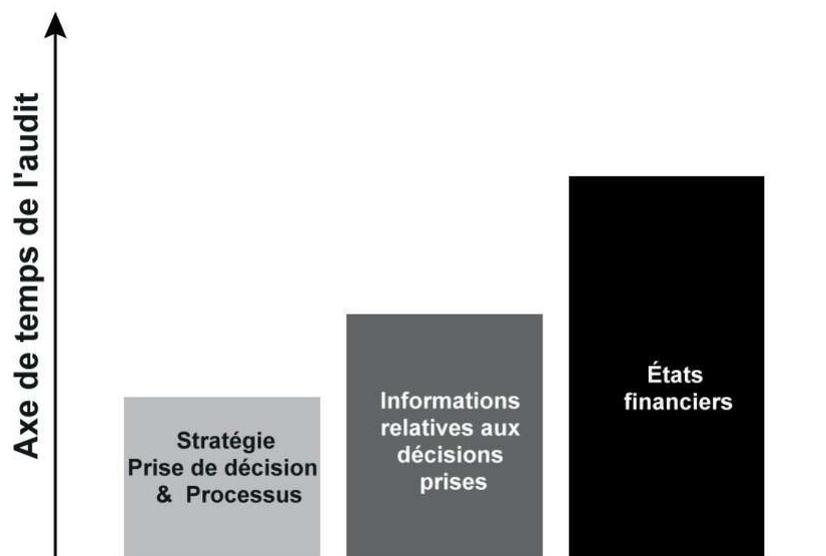
Les états financiers fournissent un rapport formel sur les activités financières de l'entité. Les activités financières de l'entité commencent par son processus de prise de décision, qui résulte lui-même de la stratégie liée à ses activités, de l'environnement de contrôle et des processus d'affaires mis en place. Quand le processus de prise de décision est mis en œuvre, les transactions liées aux activités auront lieu, et seront comptabilisées et résumées dans les états financiers. Ceci est illustré au schéma ci-dessous.

Schéma 2.1-2



Jusqu'à la publication des normes ISAs actuelles, les auditeurs acquéraient souvent une connaissance de base de l'entité et ils se concentraient ensuite sur l'obtention d'éléments probants suffisants justifiant le contenu des états financiers. L'effort d'audit était ainsi axé principalement sur l'information relative aux décisions prises par la direction et le contenu des états financiers.

Schéma 2.1-3



Note : L'axe de temps afférent à l'audit indiqué dans ce tableau et dans le schéma ci-dessous est relatif, et non pas absolu.

La faiblesse de cette approche est que l'auditeur peut ne pas être conscient ou ne pas comprendre entièrement l'importance des informations enregistrées relatives aux décisions prises par la direction. C'est seulement en prenant le temps de connaître la nature des activités de l'entité, sa stratégie, sa culture et ses valeurs (environnement de contrôle), la compétence de son personnel ainsi que la structure de l'entité et ses processus, qu'il est possible pour l'auditeur de développer des prévisions et de définir les types d'informations qui devraient être enregistrés réellement par le système d'information.

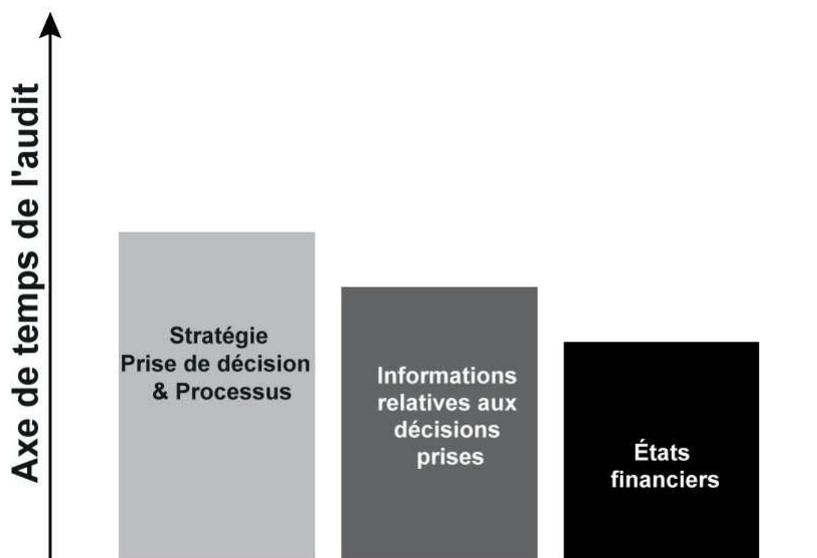
Les normes ISAs exigent de l'auditeur de prendre le temps de bien comprendre le processus de décision de l'entité. Cela comprend la stratégie de l'entreprise, les facteurs relatifs aux risques liés à l'activité et de fraudes, à la culture, au personnel et aux relations hiérarchiques (environnement de contrôle), ainsi que les contrôles internes mis en place pour traiter les risques.

Cette base de connaissances concernant l'entité va permettre à l'auditeur :

- D'identifier les tendances des affaires, les facteurs de risque et les principales informations qui doivent être enregistrées dans le système d'information de l'entité ;
- De planifier des procédures d'audit plus ciblées (en répondant à des risques spécifiques identifiés) et donc de réduire le temps qui serait consacré pour l'audit de certains soldes des états financiers.

Le schéma ci-dessous illustre cette approche.

Schéma 2.1-4



La prise de connaissance de la nature de l'entité et de son environnement comprend les étapes suivantes, comme on le verra dans les chapitres correspondants :

- Quelles sont les procédures d'évaluation des risques ? Chapitre 2.2
- Risques liés aux activités Chapitre 2.7
- Risque de fraudes Chapitre 2.8
- Risques significatifs Chapitre 2.9
- Contrôle interne Chapitre 2.10
- Évaluation de la conception du contrôle interne et de sa mise en œuvre Chapitre 2.11
- Évaluation du risque d'anomalies significatives Chapitre 2.12

La connaissance de la nature de l'entité et de son environnement, y compris son contrôle interne, fournit à l'auditeur un cadre de référence pour se forger une opinion sur l'évaluation des risques et pour l'élaboration de réponses appropriées aux risques d'anomalies significatives dans les états financiers.

Cette connaissance aidera l'auditeur pour :

- La détermination du seuil de signification (se référer au chapitre 2.5) ;
- L'évaluation des choix de la direction en matière de méthodes comptables et de leurs applications ;
- La considération du degré d'adéquation des informations fournies dans les états financiers ;
- L'identification des domaines d'audit nécessitant un examen particulier (par exemple, les opérations avec les parties liées, les arrangements contractuels inhabituels ou complexes, la continuité d'exploitation ou les transactions inhabituelles) ;
- La mise au point des prévisions nécessaires pour la mise en œuvre des procédures analytiques ;
- La conception/mise en œuvre des procédures d'audit complémentaires, afin de réduire le risque d'audit à un niveau faible acceptable ;
- L'évaluation du caractère suffisant et approprié des éléments probants obtenus (par exemple, la pertinence des hypothèses utilisées et des déclarations orales et écrites de la direction).

Point à prendre en considération

L'information recueillie par le biais des procédures d'évaluation des risques effectuées avant la décision d'acceptation ou de maintien de la mission, devrait être utilisée comme une partie de la prise de connaissance de l'entité par l'équipe d'audit. Il suffit de s'assurer, après que la mission ait été acceptée l'information collectée soit mise à la disposition de l'équipe d'audit.

2.1.2 Les sources d'information

Les informations concernant l'entité et son environnement peuvent être obtenues aussi bien de sources internes qu'externes. Dans la plupart des cas, l'auditeur commence par les sources d'informations internes, mais il est nécessaire de vérifier la cohérence de ces informations avec celles obtenues auprès de sources externes. La présentation suivante montre une partie du potentiel des sources d'information disponibles.

Tableau 2.1-5

	Sources internes	Sources externes
Information financière	<ul style="list-style-type: none"> · États financiers · Budgets · Rapports · Mesures des performances financières · Procès-verbaux · Déclaration d'impôt sur les revenus · Décisions prises relatives aux méthodes comptables · Jugements et estimations 	<ul style="list-style-type: none"> · Information sectorielle · Intelligence compétitive · Notation des agences de rating · Créanciers · Agences gouvernementales · Franchiseurs · Médias et autres parties externes
Information non financière	<ul style="list-style-type: none"> · Vision · Mission · Valeurs · Objectifs · Stratégies · Organigramme · Procès-verbaux · Fiches de poste · Performances opérationnelles · Dirigeants des activités · Capacités · Règles et manuels de procédures · Mesures des performances non financières 	<ul style="list-style-type: none"> · Données des chambres de commerce et associations assimilées · Prévisions sectorielles · Rapports des agences gouvernementales · Articles des journaux et des revues · Informations sur Internet

Point à prendre en considération

Les dossiers de travail relatifs aux missions d'audit des exercices antérieurs constituent une importante source d'information qui est souvent négligée. Ils contiennent souvent des informations précieuses sur des questions telles que :

- Les points à prendre en considération ou les problèmes à traiter lors de la planification de l'audit de cette année ;
- Les évaluations et les sources d'éventuels ajustements, et erreurs non corrigés ;
- Les domaines où il y a des désaccords récurrents, tels que les hypothèses utilisées pour les estimations comptables ;
- Les domaines qui semblent être prédisposés aux erreurs ;
- Les questions soulevées lors des différentes communications de l'auditeur avec la direction et avec les personnes constituant le gouvernement d'entreprise.

2.1.3 L'étendue des connaissances requises

En plus de la nécessité de comprendre les contrôles internes pertinents, qui est abordée dans le chapitre 2.10, l'auditeur a besoin de comprendre et de documenter quatre domaines clés, comme indiqué ci-dessous.

Tableau 2.1-6

1. Facteurs externes	Nature du secteur d'activité ? Environnement réglementaire ? Référentiel comptable applicable ?
2. Nature de l'entité	Opérations, propriété & gouvernance ? Personnel, investissements & structure ? Application des méthodes comptables ?
3. Objectifs & stratégies de l'entité	Risques liés à l'activité s'y rapportant ? Conséquences financières ?
4. Mesures/Revue des performances financières	Quelles sont les mesures clés utilisées ? Quelles sont les pressions sur la direction pour améliorer la performance de l'entreprise ?

Les renseignements supplémentaires sur chacun de ces quatre domaines sont fournis ci-dessous.

1. Facteurs externes

Nature du secteur d'activité ?
Environnement réglementaire ?
Référentiel comptable applicable ?

Facteurs à prendre en considération

- Les conditions du secteur d'activité, tels que l'environnement concurrentiel, les relations avec les fournisseurs et les clients, et les progrès technologiques.
- L'environnement réglementaire, y compris le référentiel comptable applicable.
- Les risques spécifiques découlant de la nature des activités ou du niveau de la réglementation.
- L'environnement juridique et politique et les exigences environnementales touchant l'entité et son secteur d'activité.
- Les lois ou les règlements dont la violation pourrait entraîner des anomalies significatives au niveau des états financiers.
- Les autres facteurs externes, tels que la conjoncture économique générale.

2. Nature de l'entité

Opérations, propriété & gouvernance ?
Personnel, investissements & structure ?
Application des méthodes comptables ?

Facteurs à prendre en considération

- Les activités de l'entité.
- La propriété et la gouvernance, incluant les propriétaires, les membres de la famille, les personnes constituant le gouvernement d'entreprise et les relations entre les propriétaires et les autres personnes ou entités.
- Les types d'investissement (acquisitions, achats d'équipements, nouveaux recrutements, nouveaux produits, placements, recherches et développements, etc.) que l'entité est en train de réaliser ou qu'elle planifie de les réaliser.
- La structure de l'entité (locaux, filiales, etc.). Des structures complexes peuvent donner lieu à des risques d'anomalies significatives telles que :
 - L'affectation du goodwill et la méthode de sa dépréciation ;
 - La comptabilisation des placements.
- Comment les transactions avec les parties liées sont identifiées et prises en compte ?
- Comment l'entité est financée ?
- Les méthodes comptables sont-elles appropriées pour l'entreprise ?
- Les méthodes comptables sont-elles utilisées dans le secteur d'activité dans lequel l'entreprise opère ?
- Les méthodes comptables concordent-ils avec le référentiel comptable applicable ?
- Quelles sont les méthodes utilisées pour comptabiliser les transactions inhabituelles importantes ?
- Y a-t-il des méthodes comptables importantes appliquées dans des domaines controversés ou émergents, pour lesquels il y a un manque de directives strictes ou de consensus ? Si c'est le cas, il y a lieu d'examiner l'impact de l'utilisation de telles méthodes.
- Y a-t-il eu des changements dans les méthodes comptables de l'entité au cours de la période ? (Cela comprend les nouvelles normes relatives aux informations financières/règlements). Dans l'affirmative :
 - Documenter les raisons et examiner leur adéquation ;
 - Considérer leurs cohérences avec les exigences du référentiel comptable applicable.
- Les problèmes significatifs ont-ils fait l'objet d'informations adéquates fournies dans les états financiers ? Considérer la forme, la composition et le contenu des états financiers, les notes de bas de page, la classification des postes, les montants et les informations fournies, ainsi que les bases de calculs des montants énoncés.

**3. Objectifs & stratégies
de l'entité**

Risques liés à l'activité s'y rapportant ?
Conséquences financières ?

Facteurs à prendre en considération

- Obtenir une copie de toutes les déclarations de l'entité, relatives à sa mission, à sa vision et à ses valeurs (par exemple : les brochures publicitaires ou le contenu de son site web) et examiner leur cohérence avec la stratégie de l'entité et ses objectifs. Dans les petites entités, ces informations ne seront pas souvent documentées, mais elles pourraient éventuellement être obtenues par le biais de discussions avec la direction et par l'observation de la manière dont elle répond à ce genre de questions.
- Identifier et documenter les stratégies de l'entité (ce sont les approches opérationnelles par lesquelles la direction a l'intention d'atteindre ses objectifs).
- Identifier et documenter les objectifs actuels de l'entité (représentés par l'ensemble des plans de l'entité, tant à court terme qu'à long terme).
- Sur la base de la connaissance obtenue au sujet de la mission, de la vision, de la stratégie de l'entreprise et de ses objectifs, il y a lieu d'identifier et de documenter les risques liés à l'activité qui s'y rapportent.
- Les risques liés à l'activité résultent des conditions importantes, événements, circonstances, actions ou inactions susceptibles de nuire à la capacité de l'entité d'atteindre ses objectifs et de mettre en œuvre sa stratégie, ou de la définition d'objectifs et de stratégies inappropriés.

4. Mesures/Revue des performances financières

Quelles sont les mesures clés utilisées ?
Quelles sont les pressions sur la direction pour améliorer la performance de l'entreprise ?

Facteurs à prendre en considération

- Identifier les indicateurs clés de mesures des performances utilisées par la direction pour évaluer la performance de l'entité et la réalisation de ses objectifs.
- Y a-t-il des parties extérieures qui mesurent et examinent les performances financières de l'entité (les autorités de régulations, les franchiseurs, les institutions de crédit et autres) ? Si c'est le cas, considérer dans quelle mesure des copies de leurs rapports devraient être obtenues auprès de l'entité (par exemple, les rapports des agences de notation).
- Les indicateurs de mesure des performances incitent-ils la direction à prendre des actions pour :
 - Améliorer la performance de l'entreprise ?
 - Intensifier les risques en prenant des actions agressives afin d'atteindre les objectifs ?
 - Atteindre des objectifs personnels, tels que la réalisation d'un seuil de bonification ?
- Les indicateurs de mesure des performances ont-ils :
 - Révélé des résultats ou des tendances inattendus ?
 - Montré des tendances ou des résultats qui concordent avec ceux du secteur d'activité dans son ensemble ?
- Les mesures de performances sont-elles fondées sur des informations fiables et suffisamment précises pour être utilisées comme base pour les procédures analytiques ?

Chaque secteur d'activité a tendance à avoir ses propres indicateurs clés de mesure des performances (financières et non financières) que l'auditeur doit d'abord identifier et prendre en considération. Les indicateurs types de mesure de performances peuvent inclure :

- La comparaison des performances par rapport aux budgets ;
- Les analyses des écarts ;
- La marge brute par produit ;
- Les prix de vente ;
- Le renouvellement des contrats ;
- Les clients nouveaux et les clients perdus ;
- Les informations sectorielles ;
- Les analyses par division, département ou autres niveaux de performances ;
- La comparaison des performances de l'entité avec celles de ses concurrents.

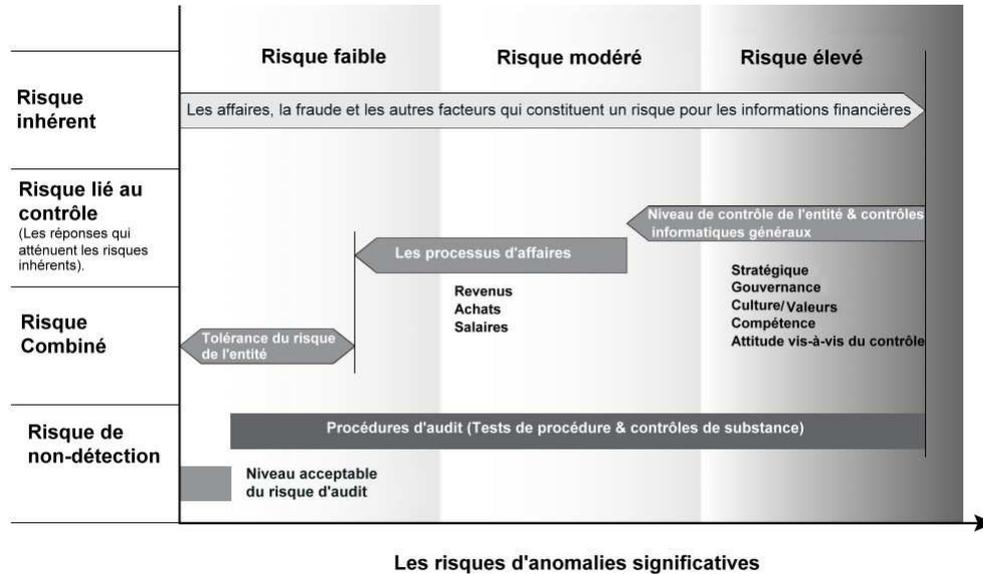
Dans les petites entités, la direction peut se fonder seulement sur un ou deux indicateurs clés qui peuvent être fiables pour l'évaluation de la performance financière et la prise de décision d'une manière appropriée.

L'auditeur doit également examiner des informations obtenues à partir d'autres sources, telles que les procédures d'acceptation et de maintien de la mission, qui pourraient être pertinentes pour l'un des quatre domaines clés que l'auditeur a besoin de comprendre et de documenter.

2.1.4 La classification des informations obtenues

Le but de la connaissance de l'entité est d'effectuer une évaluation des risques. Cela implique l'identification et l'évaluation des risques potentiels d'anomalies significatives dans les états financiers. L'information obtenue sera constituée des facteurs ou sources des risques et du système de contrôle interne en vigueur, qui permettra d'atténuer ces risques, comme le montre le schéma ci-dessous.

Schéma 2.1-7

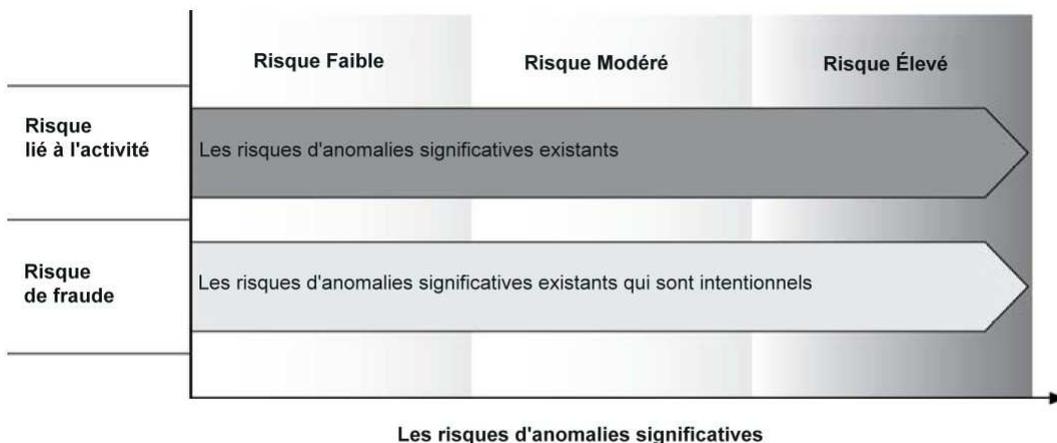


Note : Le terme “niveau de contrôle de l’entité” intègre de nombreux éléments de l’environnement de contrôle, l’évaluation des risques et la surveillance des composants du contrôle interne. Se référer au chapitre 1.2.

Les sources des risques et l'atténuation des risques peuvent être décomposées comme cela est illustré dans le tableau ci-dessous.

Sources des risques

Schéma 2.1-8



Note : Le terme “niveau de contrôle de l’entité” incorpore plusieurs éléments de l’environnement de contrôle, de l’évaluation des risques et de surveillance des composants du contrôle interne. Voir le chapitre 1.2.

Note : La notion ou le terme “risque lié à l'activité” est plus large que les risques d'anomalies significatives dans les états financiers. Les risques liés à l'activité peuvent aussi être provoqués soit par les changements ou leurs complexités, soit par l'incapacité de reconnaître la nécessité des changements. Le changement peut résulter, par exemple :

- De la mise au point de nouveaux produits qui risquent de faire fiasco ;
- D'un marché inadapté, même s'il a été développé avec succès ;
- Des défauts qui peuvent entraîner des responsabilités et des risques pour la réputation et l'image de marque.

La connaissance des risques liés à l'activité par l'auditeur augmente la probabilité d'identifier les risques d'anomalies significatives. Cependant, il n'y a pas d'obligation pour les auditeurs d'identifier ou d'évaluer tous les risques liés à l'activité.

Le degré d'exhaustivité des informations (et l'étendue de la connaissance) requis pour l'auditeur, est une question de jugement professionnel. Il est inférieur à celui dont dispose la direction chargée de la gestion de l'entité.

Les chapitres suivants de ce guide traitent de l'identification des facteurs de risques liés à l'activité, des facteurs de risques de fraudes, du contrôle interne, et des procédures d'évaluation des risques combinées.

2.1.5 La documentation

L'auditeur devrait documenter les éléments clés de la connaissance obtenue au sujet de chacun des aspects de l'entité et de son environnement, comme indiqué ci-dessus. Le jugement professionnel doit être utilisé en ce qui concerne la manière dont ces questions sont documentées. Plus l'entité et les procédures d'audit requises seront complexes, plus la documentation sera étendue.

La documentation comprendra :

- Les discussions au sein de l'équipe d'audit au sujet de la possibilité que les états financiers contiennent des anomalies significatives résultant d'erreurs ou de fraudes, ainsi qu'au sujet des décisions importantes qui ont été prises.
- Les éléments clés obtenus relatifs à la connaissance de l'entité en ce qui concerne :
 - Chaque aspect de l'entité et de son environnement décrits ci-dessus ;
 - Chaque composant du contrôle interne, comme indiqué dans le chapitre 1.2 ;
 - Les sources d'informations à partir desquelles la connaissance de l'entité a été acquise ;
 - Les procédures d'évaluation des risques exécutées.
- Les risques d'anomalies significatives identifiés et évalués au niveau des états financiers et au niveau des assertions.
- Les risques significatifs identifiés et l'évaluation des contrôles qui s'y rapportent.

Dans la documentation, il est important d'obtenir, par écrit, l'acceptation par la direction de sa responsabilité dans la conception et la mise en œuvre du contrôle interne.

Point à prendre en considération

Il n'est pas nécessaire d'établir une nouvelle documentation chaque année. Il suffit de mettre à jour, dans la mesure du possible, la documentation de l'année précédente en tenant compte des changements et des nouvelles informations ; cependant, on doit toujours s'assurer que les changements en question puissent être identifiés comme ayant été faits dans la période d'audit en cours. Ensuite, il y a lieu de documenter le fait que l'information a été mise à jour.

Étude de cas — La prise de connaissance de l'entité

Pour plus de détails, il y a lieu de se référer à l'introduction relative à l'étude de cas présentée dans ce guide.

Dephta Furniture Inc.

Une partie des informations obtenues lors de l'exécution des procédures d'évaluation des risques peut inclure ce qui suit:

Facteurs liés au secteur d'activité

Dephta semble suivre les tendances de son secteur d'activité, comme décrit ci-dessous.

L'industrie du meuble est en pleine expansion en raison d'une économie en croissance (beaucoup plus de personnes peuvent s'offrir des meubles de qualité), de la disponibilité de la main-d'œuvre qualifiée, de la politique du gouvernement qui encourage le développement des entreprises, et des scieries de bois locales qui peuvent maintenant produire les matières premières à des prix compétitifs. Dephta dispose d'un contrat de cinq ans pour s'approvisionner en bois de charpente à des prix fixes.

La croissance de l'industrie est aussi en train d'attirer de nouveaux intervenants. Il y a eu quelques fusions de petits fabricants avec d'autres plus grands et plus prospères. Dephta a été approchée l'année dernière par une grande entreprise qui voulait la racheter. L'offre a été refusée.

La tendance semble aller vers la fabrication d'articles de meubles standards (à bas prix) vendus aux grands détaillants, contrairement à la pratique traditionnelle de meubles produits sur commande, vendus directement aux consommateurs. Les détaillants passent de grandes commandes, mais uniquement après l'obtention de réductions de prix. Cela conduit à des usines de fabrication ayant des lignes continues produisant quelques articles standards. Dephta a approvisionné deux grands détaillants. Cela présente un risque parce que les détaillants peuvent être très exigeants. Au cours de l'année dernière, trois entreprises de meubles ont fait faillite en essayant de produire et de financer de grandes quantités de marchandises et de commandes avec des marges bénéficiaires très réduites.

Les parties liées comprennent ...

Les ventes se répartissent comme suit :

Meubles standards (sur catalogues) :	40%
Ventes aux détaillants de meubles :	30%
Ventes par Internet :	12%
Meubles fabriqués sur commande (sur mesure) :	15%
Ventes de déchets de l'usine :	3%

Les lois et les règlements à prendre en considération...

Principaux clients...

Principaux fournisseurs...

Nature de l'entité

La société ne dispose pas d'une structure de gouvernance formelle, mais Jeewan et Suraj préparent un plan d'affaires chaque année, et se réunissent régulièrement (une fois par mois) avec un homme d'affaires local prospère, Ravi Jain, pour examiner les réalisations par rapport aux prévisions. Ravi est payé pour fournir des conseils à propos de la faisabilité des nouveaux projets et nouvelles idées conçus afin de développer l'entreprise, pour examiner les résultats d'exploitation et pour donner des conseils sur la manière de traiter les problèmes qui ont surgi (voir l'organigramme sur le W/P Réf #).¹

Suraj estime que l'entreprise paie trop d'impôts sur les sociétés. En comparant les résultats réels par rapport aux prévisions des années précédentes, nous avons identifié certains cas de biais dont la direction est responsable. Cette question est devenue un sujet de discussion au cours des assemblées générales d'arrêtés des états financiers des deux dernières années.

Employés

Dephta Furniture Inc dispose d'un personnel à plein temps comptant 19 employés. Près la moitié de ces employés sont plus ou moins liés d'une certaine façon à la famille. Toutefois, au cours des périodes de haute activité, des employés supplémentaires sont embauchés pour exécuter les commandes qui sont régies par des dates limites. Durant des intervalles de temps de quelques semaines, Dephta n'a pas besoin d'avoir des ouvriers temporaires ; cependant, à d'autres moments, plus de trois à huit ouvriers temporaires peuvent être employés. Certains ouvriers temporaires reviennent régulièrement, mais à cause du manque de sécurité le taux de rotation du personnel est très élevé.

Toutes les décisions d'embauche sont prises par Dameer et Suraj. Comme son père, Suraj cherche à employer des personnes compétentes et attend de ses employés qu'ils lui soient fidèles. Dephta a toujours cherché à recruter les meilleures compétences que l'entreprise puisse trouver dans la région, et paye à ses employés à temps plein des salaires très compétitifs.

Les responsabilités sont réparties de la manière suivante :

- Suraj Dephta est le directeur général. Il supervise tous les aspects des opérations et des finances, avec l'aide de son assistante, Kamera, qui est sa belle-fille.
- Arjan Sing est responsable des ventes. Il est secondé par deux vendeurs à temps plein.
- Dameer s'occupe de la production, fonction qui inclut aussi les commandes de matières premières et les stocks. Il y a huit employés de production à plein temps, y compris un superviseur de la production et une personne responsable du contrôle qualité interne. L'espace de l'usine étant limité, Suraj et Dameer ne sont jamais très loin du processus de production. De ce fait, ils participent à la tâche de supervision du personnel.
- Jawad Kassab (un cousin de Suraj) est responsable de la fonction financière.
- John Rabeer est responsable de l'informatique.
- La direction est très impliquée dans les activités. Suraj et Dameer suivent les activités et traitent les problèmes au fur et à mesure qu'ils se posent. Les descriptions des fiches de postes sont élaborées et les rôles et responsabilités sont bien définis.

¹ W / P = Papiers de travail. Réf # = Numéro de référence. Non inclus.

Principaux conseillers

En plus du directeur de la banque et de Ravi, Parvin (la fille de Ravi, avocate de formation) accompagne d'habitude son père aux réunions avec Suraj et Jeewan. Parvin donne certains conseils juridiques, mais elle s'implique aussi dans la stratégie. C'est Parvin qui a eu l'idée que Dephta Fourniture devrait élargir ses activités et commencer à vendre par Internet. Elle a également poussé à étendre les ventes en dehors de la région, et même dans les pays voisins.

Financement

Crédit de fonctionnement bancaire auprès de la banque "HGIQ", garanti par les créances et les stocks.

Vinjay - prêt non garanti au taux de 12 %, remboursable sur 10 ans, à compter du 1^{er} janvier, 20x4. La dette est convertible en capital, si jamais les intérêts ou le principal de l'emprunt ne seront pas réglés.

Plans des primes

Suraj et Dameer reçoivent, tous les deux, une prime de gestion basée sur les états financiers audités. Chaque vendeur (y compris Arjan) reçoit une commission de 10% sur chaque vente, en plus d'un salaire de base minimum. Cette commission peut représenter une part importante de leur salaire.

Méthodes comptables

Les revenus sont constatés lorsque les marchandises sont expédiées. La seule exception est l'avance non remboursable de 15 %, exigée sur les commandes importantes, qui est constatée en tant que produit, lorsque le dépôt est effectué.

Ces montants n'ont pas été importants au cours des trois dernières années.

Les contrats de vente qui comportent des dispositions de retour des stocks à Dephta, s'ils ne sont pas vendus dans un délai spécifié, posent, quant à eux, plus de problèmes. Ils peuvent aboutir à des problèmes de constatation de revenus.

Les autres principales méthodes comptables sont les suivantes...

Objectifs et stratégies de l'entreprise

Le plan d'affaires exige d'étendre les ventes au-delà des frontières locales. Cela comprend, par conséquent, plus de ventes aux grands détaillants et plus de marketing pour attirer les ventes par Internet. Suraj y voit, pour l'entreprise, une nouvelle opportunité de croissance et une occasion de devenir plus rentable.

Les conséquences de la croissance sont les suivantes :

- L'augmentation du risque de créances irrécouvrables ;
- La nécessité d'une bonne gestion des stocks, afin de garantir que leur niveau ainsi que leur obsolescence soient réduits au minimum ;
- La pression potentielle sur le fonds de roulement ;
- Le risque accru de dommages dans les transports ;
- L'augmentation des coûts des marchandises retournées ;
- La nécessité de gérer le risque relatif aux devises ;
- Le besoin de nouvelles immobilisations ;
- Le besoin de plus d'artisans ;
- La gestion des risques de change.

Mesure des performances

Voir les procédures analytiques exécutées sur W/P Réf. # ² .

Suraj surveille de très près les niveaux des marges brutes. Toutefois, étant donné que la gestion des stocks n'est pas très efficace, certaines marges calculées sont peut-être plus élevées qu'elles ne le sont en réalité. Cela a déjà fait l'objet d'une communication à la direction.

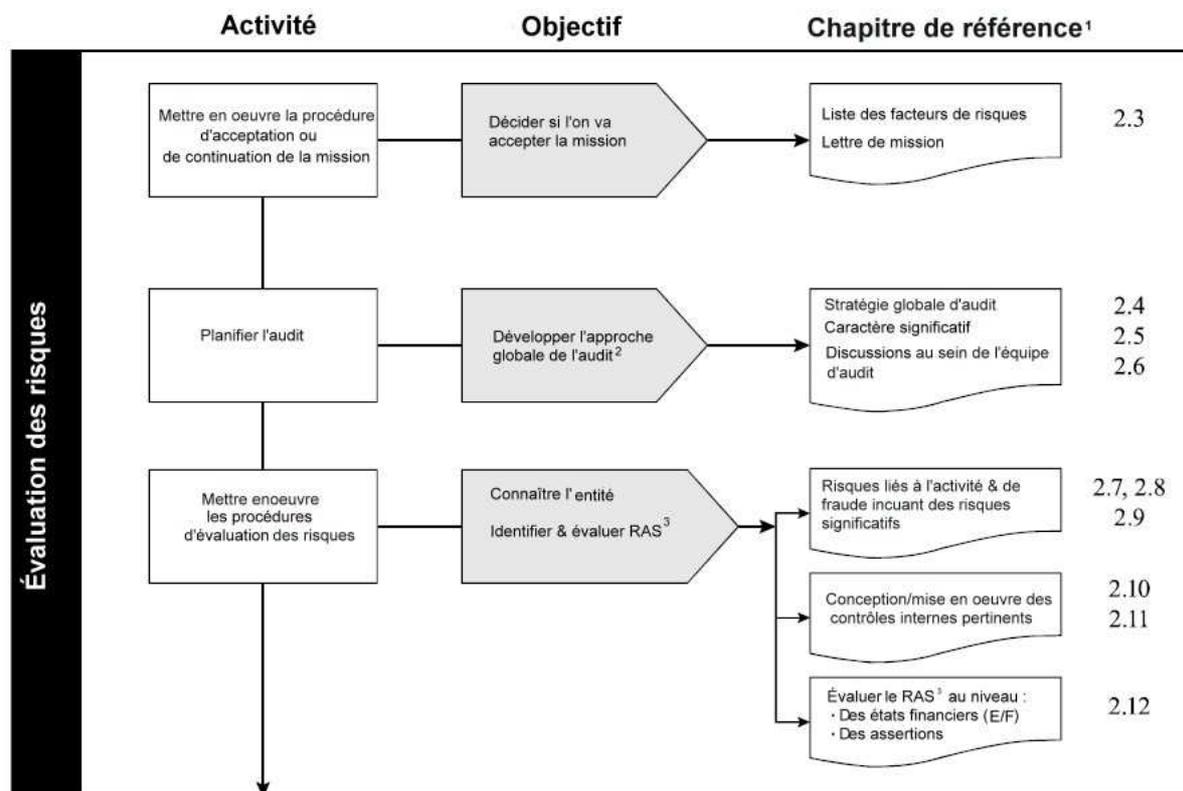
Sur la base de nos recherches sur le secteur d'activité, nous avons conclu que les niveaux de marge sont raisonnables.

²

W / P = Papiers de travail. Réf # = Numéro de référence. Non inclus.

2.2 Quelles sont les procédures d'évaluation des risques ?

Schéma 2.2-1



Notes :

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

Objectif du chapitre	Références des principales normes ISAs
Expliquer l'objectif et la nature des procédures d'évaluation des risques, et comment elles sont liées à la mise au point du plan d'audit détaillé et de la stratégie globale d'audit	315, 520

2.2.1 Vue d'ensemble

La norme ISA 315 stipule que :

7. **L'auditeur doit mettre en œuvre les procédures suivantes d'évaluation des risques dans le but d'acquérir la connaissance de l'entité et de son environnement, y compris de son contrôle interne :**
 - (a) **demandes d'informations auprès de la direction et d'autres personnes au sein de l'entité ;**
 - (b) **procédures analytiques ;**
 - (c) **observation physique et inspection.**

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

La norme ISA stipule que :

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

Cette connaissance de l'entité devrait être un processus continu et dynamique de collecte, de mise à jour, et d'analyse des informations tout au long de l'audit.

2.2.2 La nature des éléments probants obtenus

Les procédures d'évaluation des risques fournissent les éléments probants nécessaires pour appuyer l'évaluation des risques au niveau des états financiers et au niveau des assertions.

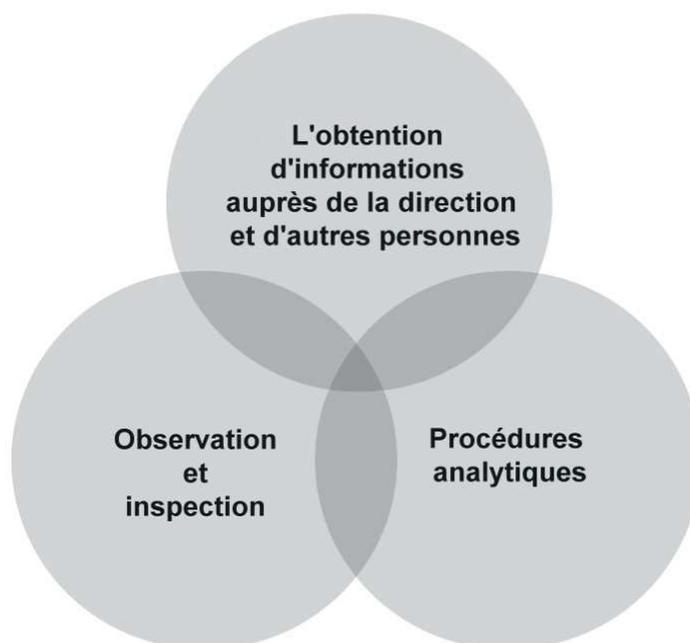
Toutefois, ces éléments probants ne suffisent pas. Lors de la phase de réponse aux risques de l'audit, les éléments de preuve obtenus seront complétés par des procédures complémentaires d'audit (de manière à répondre aux risques identifiés) telles que les tests de procédures et/ou les contrôles de substance.

Dans le cas où les procédures complémentaires (telles que les contrôles de substance ou les tests de procédures) sont efficaces, elles peuvent être mises en œuvre simultanément avec les procédures d'évaluation des risques.

2.2.3 Les procédures requises

Il existe trois procédures d'évaluation des risques, illustrées ci-dessous.

Schéma 2.2-2



Chacune de ces procédures doit être effectuée lors de l'audit, mais pas nécessairement pour chacun des aspects requis de connaissance de l'entité. Dans de nombreuses situations, les résultats de la mise en œuvre d'un type de procédure peuvent amener à un autre type. Par exemple, les résultats des procédures analytiques sur les résultats d'exploitation préliminaires peuvent déclencher des demandes d'information auprès de la direction. Les réponses aux

demandes d'informations peuvent aussi aboutir à la nécessité d'examiner certains documents ou à observer certaines activités. La nature de ces trois procédures est décrite ci-dessous.

2.2.4 Les demandes d'information adressées à la direction et à d'autres personnes

Le but de cette procédure est de connaître l'entité et d'identifier et évaluer les différentes sources de risques existantes. Certains domaines d'enquête/investigation sont décrits dans le tableau suivant :

Tableau 2.2-3

Demander des informations à.....	Demander des informations sur.....
<p>La direction et les personnes responsables de l'information financière/Les personnes constituant le gouvernement d'entreprise</p>	<ul style="list-style-type: none"> • Les processus mis en place pour identifier et répondre aux risques de fraudes et d'erreurs dans les états financiers. • Comment la direction communique-t-elle, le cas échéant, sa vision aux employés en ce qui concerne les pratiques commerciales, le respect des règles et des procédures, et le comportement éthique ? • Les rôles qu'ils jouent. • La culture de l'entité (valeurs et éthique). • Le style de gestion de la direction. • Les plans de motivation de la direction. • Les dépassements éventuels de la part de la direction. • La connaissance de fraudes ou suspicion de fraudes. • La préparation des états financiers et les processus d'analyses. <p>Envisager, également, d'assister à une réunion avec les personnes constituant le gouvernement d'entreprise, et de lire les procès-verbaux de leurs réunions.</p>
<p>Personnel clé (Achats, paie, Comptabilité, etc.)</p>	<ul style="list-style-type: none"> • L'initialisation, le traitement ou l'enregistrement de transactions complexes ou inhabituelles. • L'étendue des dépassements de la direction (a-t-elle jamais été amenée à outrepasser les contrôles internes ?). • L'adéquation/application des méthodes comptables utilisées.
<p>Service marketing ou personnel commercial</p>	<ul style="list-style-type: none"> • Les stratégies de marketing et les tendances des ventes • Les motivations pour l'amélioration des performances de ventes. • Les arrangements contractuels avec les clients. • L'ampleur des dépassements de la direction (a-t-elle été amenée à outrepasser les contrôles internes ou les méthodes comptables de constatation des revenus ?

Point à prendre en considération

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

2.2.5 Les procédures analytiques

Les procédures analytiques sont utilisées comme des procédures d'évaluation des risques pour identifier les points qui ont des incidences sur les états financiers et l'audit. Ce sont, par exemple, les transactions, événements, montants, ratios, et tendances inhabituels.

Il existe deux autres objectifs primordiaux pour l'utilisation des procédures analytiques :

- Premièrement, en tant que principale source d'éléments de preuve pour les assertions relatives aux états financiers. Cela peut correspondre à une procédure analytique de substance, qui est présentée d'une manière détaillée dans le chapitre 3.3 ;
- Deuxièmement, pour effectuer un examen global des états financiers à la fin, ou vers la fin de l'audit.

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

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

Tableau 2.2-4

Que faire ?	Comment le faire ?
Identifier les relations entre les données	<p>Mettre au point des attentes quant à des relations plausibles qui pourraient exister entre les différents types d'informations et auxquelles on peut raisonnablement s'attendre. Chercher à utiliser des sources d'information indépendantes (qui ne sont pas générées en interne) quand cela est possible.</p> <p>Les données financières et non financières pourraient inclure :</p> <ul style="list-style-type: none"> • Les états financiers comparés des périodes précédentes ; • Les budgets, les projections et les extrapolations, incluant les extrapolations à partir de données annuelles ou intérimaires ; • L'information sur le secteur dans lequel l'entité opère et sur les conditions économiques courantes.
Comparer	Comparer les prévisions avec les montants enregistrés ou les ratios élaborés à partir des montants enregistrés.
Évaluer les résultats	<p>Évaluer les résultats.</p> <p>Là où des relations inhabituelles ou inattendues sont trouvées, il y a lieu d'étudier les risques potentiels d'anomalies significatives.</p>

Les résultats de ces procédures analytiques doivent être pris en compte avec les autres informations recueillies pour :

- Identifier les risques d'anomalies significatives relatives aux assertions qui sont représentées dans les postes importants des états financiers ;
- Permettre de concevoir la nature, le calendrier et l'étendue des autres procédures d'audit.

2.2.6 L'observation et l'inspection

L'observation et l'inspection servent pour :

- Appuyer les demandes d'informations à la direction et aux autres personnes,
- Fournir des informations sur l'entité et son environnement.

Les observations et les procédures d'inspection comprennent normalement une procédure et une application, comme cela est indiqué dans le tableau ci-dessous.

Tableau 2.2.-5

Procédure	Application
Observation	Observer : <ul style="list-style-type: none"> • Comment l'entité fonctionne et comment elle est organisée ; • Le style de gestion de la direction et son attitude à l'égard du contrôle interne ; • Le fonctionnement des diverses procédures de contrôle interne ; • La conformité avec certaines règles.
Inspection	Vérifier les documents tels que : <ul style="list-style-type: none"> • Les plans d'affaires et stratégies ; • Les méthodes et les enregistrements comptables ; • Le manuel de contrôle interne ; • Les rapports préparés par la direction (par exemple les états financiers intérimaires) ; • Les autres rapports tels que les procès-verbaux des réunions des personnes constituant le gouvernement d'entreprise, les rapports des consultants, etc.

2.2.7 Les autres procédures d'évaluation des risques

D'autres procédures, non énumérées ci-dessus, peuvent aussi être utilisées pour l'évaluation des risques. Elles peuvent inclure les exemples typiques suivants :

- Les informations obtenues lors des procédures de pré-acceptation de la mission ;
- L'expérience acquise lors des précédentes missions d'audit ou d'autres missions effectuées pour l'entité ;
- Les informations sur l'entité et son environnement obtenues au cours des périodes précédentes, telles que :
 - La structure organisationnelle, les processus d'affaires, et le contrôle interne,
 - Les anomalies précédemment relevées et voir si elles ont été corrigées à temps ;
 - Avant l'utilisation de telles informations, l'auditeur doit s'assurer (par le biais d'enquêtes, de tests de conformité, etc.) s'il y a eu des changements qui auraient affecté leur pertinence pour l'audit en cours ;
- Les demandes d'information auprès des conseillers juridiques externes de l'entité ou des experts chargés des évaluations ;
- Le passage en revue des informations obtenues de sources externes, telles que les rapports de banques ou d'organismes de notation, les revues économiques et commerciales, et les publications financières et réglementaires ;
- Les éléments de preuves obtenus à partir de l'évaluation de la conception du contrôle interne et de la mise en œuvre des procédures de contrôle interne ;

- Les résultats des discussions au sein de l'équipe de la mission, relatives à la possibilité que les états financiers de l'entité contiennent des anomalies significatives.

Étude de cas — Les procédures d'évaluation des risques

Pour plus de détails, il y a lieu de se référer à l'introduction à l'étude de cas présentée dans ce guide.

Les procédures d'évaluation des risques sont utilisées pour connaître l'entité. Il y a cinq domaines clés (facteurs liés au secteur d'activité, nature de l'entité, méthodes comptables, plans d'affaires et indicateurs de mesure des performances) pour lesquels des informations doivent être obtenues et mises à jour chaque année.

L'objectif est d'identifier et d'évaluer les facteurs de risque ainsi que de déterminer comment la direction atténue de tels risques. Ces informations seront utilisées par la suite pour l'élaboration d'une réponse d'audit appropriée. Certaines informations obtenues à la suite de ces enquêtes sont contenues dans le chapitre concernant les risques liés à l'activité et/ou de fraudes, ainsi que dans le chapitre relatif au contrôle interne.

Deptha Furniture Inc.

Les procédures d'évaluation des risques les plus typiques susceptibles de s'appliquer à Deptha sont les suivantes :

DEMANDES D'INFORMATIONS

1. À la direction et les responsables de la présentation des informations financières : (Suraj, Jawad)
 - Examiner les objectifs d'affaires, les tendances du secteur d'activité, les problèmes d'actualité, et les réponses planifiées par la direction.
 - Y a-t-il des changements importants dans la structure de l'entreprise, les activités, le personnel clé, les plans de primes, le contrôle interne, et/ou dans les postes des états financiers ?
 - Se renseigner sur les réunions mensuelles de la direction. Y a-t-il des procès-verbaux et des mesures qui en ont découlé ?
 - Examiner la culture de l'entité/ les valeurs et les comportements qu'on attend des employés.
 - Examiner comment les valeurs de l'entreprise sont communiquées aux employés.
 - Demander comment la direction évalue les risques et quels sont les processus mis en place pour surveiller ces risques et y répondre, y compris les risques de fraude et d'erreurs dans les états financiers.
 - Y a-t-il des cas de fraudes présumées, réelles ou soupçonnées ? Si oui, fournir les détails.
2. Aux employés clés (Dameer, Arjan, et les superviseurs de la production)
 - Se renseigner sur les opérations inhabituelles ou complexes et sur les changements de méthodes comptables. La direction les a-t-elle demandées afin de d'outrepasser le contrôle interne ?
 - Se renseigner sur les tendances des ventes, les arrangements contractuels avec les clients, les garanties et les taux de retour.
 - Se renseigner sur tous les changements des clauses contractuelles avec les principaux fournisseurs.
 - Se renseigner sur l'adéquation des couvertures d'assurances.
 - Se renseigner sur l'efficacité des systèmes de contrôle interne, ainsi que sur toutes les fraudes et toutes les non-conformités aux lois et règlements connus.

PROCEDURES ANALYTIQUES

- Obtenir une copie des résultats d'exploitation les plus récents et identifier les relations plausibles entre les différents types d'informations disponibles. Prendre en considération à la fois les informations financières et non financières.
- Comparer les prévisions avec les montants enregistrés ou avec les ratios élaborés à partir des montants enregistrés et des dossiers de l'année dernière.
- Identifier les relations inhabituelles ou inattendues. Obtenir des explications de la part de la direction et évaluer les risques d'anomalies significatives.

OBSERVATIONS ET INSPECTIONS

Identifier, obtenir et lire les documents importants tels que :

- Les plans d'affaires, les budgets et les états financiers les plus récents ;
- Tous les rapports de consultants ;
- Les rapports/lettres d'organismes de régulation ou gouvernementaux ;
- Les magazines/articles de journaux sur Dephta ou sur le secteur d'activité ;
- Toute correspondance avec la banque concernant les changements au niveau des facilités de caisse ou des engagements ;
- Les détails de tous litiges en cours ou de menaces de litiges ;
- Les contrats ou accords importants signés au cours de la période ;
- L'évaluation des impôts ;
- La réalisation des tests de conformité afférents aux principaux systèmes de contrôle interne pour s'assurer qu'il n'y a pas eu de changements majeurs dans les processus et/ou les personnes effectuant les procédures de contrôle interne.

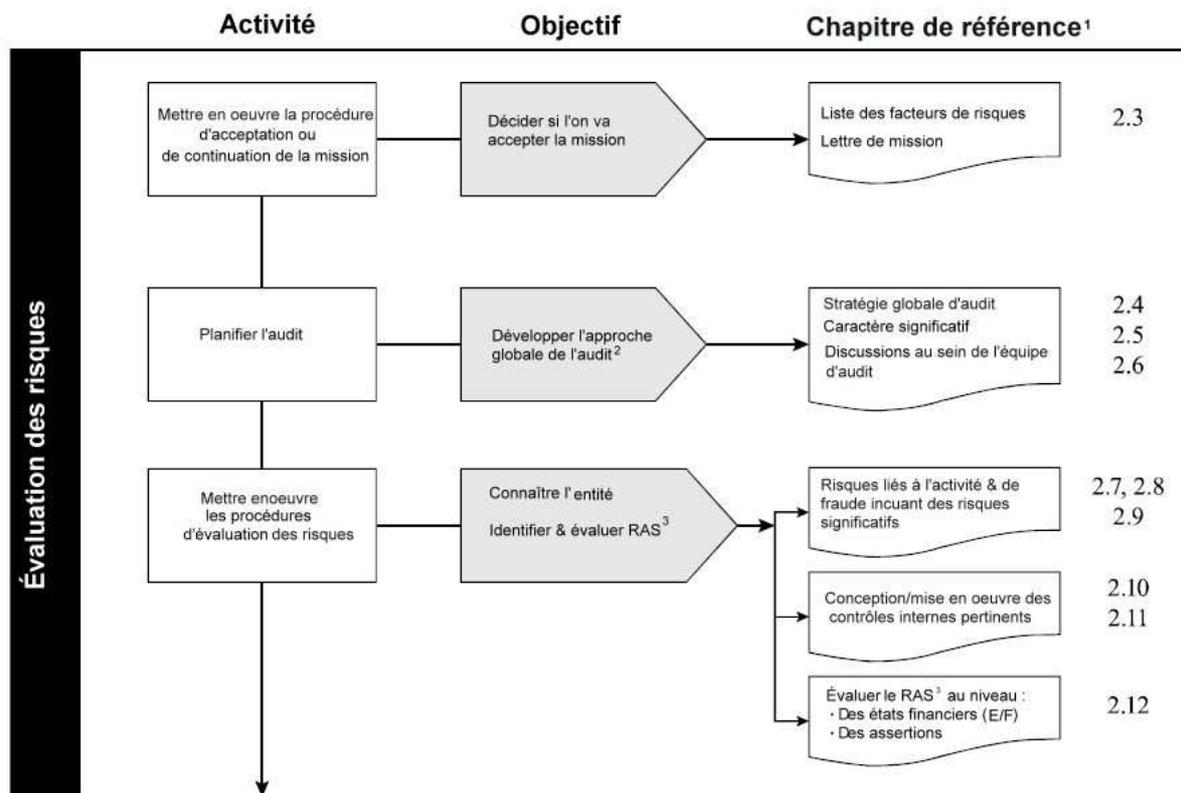
CONCLUSIONS

Documenter les principales conclusions sur des papiers de travail appropriés. Cela peut inclure la liste de tous les risques identifiés, la conception de la matrice de contrôle (voir le chapitre 2.11 du présent guide), et les plans d'audit global et détaillé. Les questions à aborder pourraient inclure :

- Les préoccupations relatives aux dépassements de la part de la direction, à la culture, à l'intégrité des employés clés et/ou à leurs compétences ;
- Les facteurs de risque identifiés qui devraient être abordés dans le plan d'audit détaillé ;
- Les faiblesses du contrôle interne identifiées ainsi que leurs impacts, le cas échéant, sur le plan d'audit détaillé ;
- Les questions qui devraient être discutées avec la direction.

2.3 Acceptation et maintien de la relation client

Schéma 2.3-1



Notes :

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

Objectif du chapitre	Références des principales normes ISAs
Fournir des directives sur les procédures requises pour : <ul style="list-style-type: none"> • Identifier et évaluer les facteurs de risques permettant de décider s'il y a lieu d'accepter ou de refuser la mission d'audit ; • Se mettre d'accord par écrit sur les termes de la mission. 	ISQC 1, 200, 210, 220, 300

2.3.1 Vue d'ensemble

ISQC1 stipule que :

3. L'entité devrait mettre en place un système de contrôle qualité visant à fournir, avec une assurance raisonnable, que l'entité et son personnel respectent les normes professionnelles et les exigences réglementaires et légales, et que les rapports émis par le cabinet ou par les associés responsables de la mission sont appropriés en la circonstance.

7. **Le système de contrôle de la qualité du cabinet devrait comporter des règles et des procédures couvrant les éléments suivants :**
 - (a) **Les responsabilités des dirigeants en matière de qualité au sein du cabinet ;**
 - (b) **Les exigences éthiques ;**
 - (c) **L'acceptation et maintien de la relation client et des missions ponctuelles ;**
 - (d) **Les ressources humaines ;**
 - (e) **La réalisation de la mission.**
8. **Les règles et les procédures de contrôle de la qualité doivent être documentées et communiquées au personnel du cabinet.**
28. **Le cabinet devrait mettre en place des règles et des procédures pour l'acceptation et le maintien de la relation client et les missions ponctuelles, conçues pour lui fournir l'assurance raisonnable qu'il ne s'engage ou ne poursuit ces relations et missions que :**
 - (a) **Lorsqu'il a considéré l'intégrité du client et ne dispose pas d'informations de nature à l'amener à conclure que le client manque d'intégrité ;**
 - (b) **Lorsqu'il se considère compétent pour effectuer la mission et a les capacités, le temps et les ressources nécessaires pour la réaliser;**
 - (c) **Lorsqu'il peut se conformer aux exigences éthiques.**

Le cabinet doit obtenir les informations qu'il considère nécessaires en la circonstance avant d'accepter une mission avec un nouveau client, et quand il va décider de poursuivre une mission en cours ou accepter une nouvelle mission avec un client existant. Lorsque les problèmes ont été identifiés, et que le cabinet décide d'accepter ou de conserver la relation client, ou une mission ponctuelle, il doit documenter la façon dont les problèmes ont été résolus.
34. **Lorsque le cabinet a connaissance d'une information qui l'aurait conduit à décliner la mission si cette information avait été connue au moment de l'acceptation de la mission, les règles et les procédures de maintien de la mission et de la relation client doivent inclure la prise en compte des éléments suivants :**
 - (a) **Les responsabilités professionnelles et légales qui s'appliquent en la circonstance, y compris l'obligation éventuelle pour le cabinet d'informer la ou les personne (s) qui l'ont nommé ou, dans certains cas, les autorités de contrôle ;**
 - (b) **La possibilité de démissionner de la mission ou à la fois de démissionner de la mission et de mettre fin à la relation client.**

La norme ISA 200 stipule que :

4. **L'auditeur doit se conformer aux règles d'éthique relatives à un audit d'états financiers.**

L'expérience peut aider l'auditeur à prendre l'une des décisions les plus importantes, à savoir celle d'accepter ou de garder un client. Une mauvaise décision peut avoir pour conséquence du temps perdu, des honoraires impayés, un stress supplémentaire pour les associés signataires et le personnel, une mauvaise de réputation, ou – pire que tout – d'éventuelles poursuites judiciaires. ISQC 1 et ISA 220 exigent que les cabinets développent, mettent en œuvre et documentent leurs procédures de contrôle de qualité en ce qui concerne les règles

d'acceptation et de maintien de la relation client. Idéalement, ces règles et procédures devraient porter sur le niveau de risque (tolérance/appétence pour les risques) ou les caractéristiques des clients (par exemple : une institution spécialisée ou une société cotée en bourse) qui ne seraient pas acceptables pour le cabinet.

2.3.2 Les procédures d'acceptation et de maintien de la mission

La norme ISA 220 stipule que :

14. L'associé responsable de la mission doit s'assurer que des procédures appropriées relatives à l'acceptation et au maintien de la relation client et de missions d'audit ponctuelles ont été suivies et que les conclusions auxquelles elles ont abouti sont appropriées et documentées.

18. Lorsque l'associé responsable de la mission a connaissance d'une information qui aurait conduit le cabinet à décliner la mission si cette information avait été connue au moment de l'acceptation de la mission, il doit la communiquer sans délai au cabinet afin que ce dernier, et lui-même, puissent prendre les mesures appropriées.

Pour les missions initiales d'audit, la norme ISA 300 stipule que :

28. L'auditeur doit accomplir les tâches suivantes avant le commencement d'une mission d'audit initiale :

(a) mise en œuvre des procédures relatives à l'acceptation et au maintien de la relation client et de la mission concernée (voir ISA 220 pour plus de détail).

(b) prise de contact avec l'auditeur précédent, lorsqu'il y a eu un changement d'auditeur, conformément aux règles d'éthique concernées.

Avant qu'une décision ne soit prise d'accepter ou de maintenir la relation client, l'auditeur est tenu d'effectuer les procédures d'acceptation ou de maintien de la relation client. Ces procédures sont de même nature que les procédures d'évaluation des risques décrites dans le chapitre 2.4 et leurs résultats (si la mission est acceptée) peuvent être utilisés en tant que partie de l'évaluation des risques. Une évaluation annuelle des risques des missions assure la continuité d'indépendance du cabinet et sa capacité de fonctionner, et permet de maintenir le risque des missions dans les limites de la marge prédéterminée d'appétence pour les risques.

L'objectif de ces procédures est d'identifier et ensuite d'évaluer les risques de l'acceptation ou du maintien des missions pour le cabinet. Par exemple, si l'auditeur découvre qu'un client potentiel se dirige vers des difficultés financières, ou s'il apprend qu'un client existant avait fait de fausses déclarations lors d'une mission précédente, le risque d'acceptation ou de maintien de la relation de ce client peut être considéré inacceptable.

En plus des risques posés par le client, il est également nécessaire d'examiner si le cabinet d'audit a la capacité d'exécuter la mission. Il s'agit notamment de la disponibilité du personnel qualifié et approprié lorsque les travaux seront requis, des besoins d'assistance spécialisée, mais aussi de tout conflit d'intérêt et d'indépendance vis-à-vis du client.

D'autres considérations ont trait aux risques liés à l'activité pour le cabinet qui accepte ou maintient la mission avec l'entité. Cela peut inclure le risque de ne pas être payé, ou d'être associé à une entité qui peut nuire à la réputation du cabinet, etc.

Le tableau suivant présente quelques pistes d'enquêtes possibles.

Tableau 2.3-2

Ce qui est requis	<ul style="list-style-type: none"> • Quelles sont la nature et l'étendue de l'audit ? • Comment le rapport d'audit et les états financiers seront-ils utilisés ? • Quelle est la date limite pour l'achèvement de l'audit ?
L'aptitude du cabinet à assurer le service	<ul style="list-style-type: none"> • Peut-on constituer une équipe du cabinet qui ait : <ul style="list-style-type: none"> – Les compétences requises pour effectuer l'audit ; – Le temps et les ressources nécessaires seront-ils disponibles ? • Le cabinet et l'équipe de la mission pourront-ils se conformer aux exigences éthiques ? • Y a-t-il des limitations pour la mission telles que des dates limites irréalistes ou l'impossibilité d'obtenir des éléments probants ? • Pour les nouvelles missions, le cabinet a-t-il pris contact avec l'auditeur précédent afin de déterminer s'il y a des raisons de ne pas les accepter ?
Des défis éventuels à relever	<p>Existe-t-il des problèmes difficiles ou qui nécessitent beaucoup de temps pour leur traitement (méthodes comptables, estimations, nature des activités, conformité avec la législation, etc.) ?</p> <ul style="list-style-type: none"> • Quels sont les changements qui ont eu lieu au cours de l'année et qui auront un impact sur la mission (nouvelles activités, informations financières, système informatique, fusions, nouvelles réglementations, etc.) ? • Y a-t-il un niveau élevé de contrôle public et d'intérêt médiatique ? • La situation financière de l'entité est-elle bonne et permet-elle de payer les honoraires d'audit ?
Les qualités de la direction de l'entité	<ul style="list-style-type: none"> • Y a-t-il des raisons de douter de l'intégrité des principaux propriétaires, des hauts dirigeants, et des personnes constituant le gouvernement d'entreprise de l'entité ? • Quel est le degré de compétence des hauts dirigeants et du personnel ? • Quelle est l'attitude de la direction à l'égard du contrôle interne ? (Prendre en considération la culture de l'entité, sa structure organisationnelle, son appétence pour les risques, la complexité des transactions, etc.). • Le client fournit-il une aide au cabinet pour l'obtention des informations et la préparation des états, l'analyse des soldes, la mise à disposition des fichiers de données, etc.?

Les vérifications de fond

Pour s'assurer que l'information obtenue de la part du client est exacte, il y a lieu d'envisager l'obtention d'informations auprès de parties externes, afin de valider les principaux aspects de l'évaluation des risques. Cette mesure simple pourrait éviter des problèmes ultérieurs. Cela inclut, par exemple, des informations provenant des états financiers des exercices antérieurs, des déclarations de revenus, des rapports relatifs aux crédits contractés et des discussions avec les principaux conseillers, tels que les banquiers, les avocats, etc.

Point à prendre en considération

Avant de contacter des tierces parties et de collecter des informations sur le client, le cabinet d'audit doit prendre des mesures pour s'assurer que tous les associés signataires et le personnel sont informés sur :

- Les règles du cabinet visant à protéger les renseignements confidentiels détenus sur les clients ;
- L'obligation de confidentialité résultant de la législation ;
- Les exigences du code d'éthique applicable.

2.3.3 Les termes de la mission

Au terme de l'évaluation des risques de la mission, et si le cabinet décide de l'accepter, une lettre définissant les termes de la mission devrait être préparée, discutée, convenue et signée par les deux parties. Ce processus est dans l'intérêt de l'auditeur et du client, car il permettra d'éviter les malentendus.

La norme ISA 210 stipule que:

- 2. L'auditeur et le client doivent convenir des termes de la mission.**
- 10. Lors d'audits récurrents, l'auditeur doit déterminer si les circonstances exigent une révision des termes de la mission et s'il est nécessaire de rappeler au client les termes de la mission en vigueur.**
- 12. Un auditeur qui, avant l'achèvement de sa mission, se voit demander de modifier les termes de sa mission pour une mission aboutissant à un niveau d'assurance moins élevé, doit examiner l'opportunité d'accéder à une telle demande.**
- 17. En cas de modification des termes de la mission, l'auditeur et le client doivent convenir des nouveaux termes.**
- 18. L'auditeur ne doit pas accepter une modification des termes de sa mission en l'absence de justification valable.**
- 19. 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 quelconque ou autre, le contraint à signifier à d'autres parties, telles que le conseil d'administration ou les actionnaires, les circonstances qui l'ont conduit à mettre un terme à celle-ci.**

La lettre de mission délimite généralement :

- L'objectif de l'audit des états financiers ;
- La responsabilité de la direction relative aux états financiers ;
- L'étendue de l'audit, incluant la référence à la législation en vigueur, les règlements ou les déclarations exigées par les organismes professionnels auxquels l'auditeur adhère ;
- La forme des rapports ou de tous autres moyens de communication des résultats de la mission ;
- Le fait qu'en raison de la nature et des autres limitations inhérentes à un audit, ainsi que des limitations inhérentes au contrôle interne, il existe un risque inévitable que certaines anomalies significatives puissent ne pas être détectées ;
- Qu'il y aura un accès sans restriction à tous les dossiers, documents et autres informations qui seront demandés dans le cadre de la mission d'audit.

La lettre de mission peut également contenir les éléments suivants :

- Les modalités relatives à la planification et à la réalisation de l'audit ;

- L'attente de la réception de la confirmation écrite de la direction concernant les déclarations à faire dans le cadre de l'audit ;
- Une demande de confirmation par le client des termes de la mission, avec accusé de réception de la lettre de mission ;
- Des descriptions des autres lettres ou rapports que l'auditeur prévoit de remettre au client ;
- La base de calcul des honoraires et de toutes autres facturations convenues ;
- Toute restriction de la responsabilité de l'auditeur quand cette possibilité existe ;
- La mention de tout autre accord entre l'auditeur et le client.

Pour toute directive supplémentaire, il y a lieu de se référer aux paragraphes 6 à 8 de la norme ISA 210.

Pour une bonne compréhension de la lettre de mission, l'auditeur devrait discuter son contenu avec les personnes constituant le gouvernement d'entreprise ou le représentant approprié des hauts dirigeants. Dans certains cas, il peut être prudent de la part de l'auditeur de l'entité de revoir certains termes de la mission avec un conseiller juridique.

Même dans les pays où l'objectif, l'étendue, et les obligations de l'auditeur sont fixés par la loi, une lettre de mission peut encore être utile pour informer les clients sur les rôles et les responsabilités spécifiques.

Un modèle d'une lettre de mission, fondée sur l'exemple figurant dans la norme ISA 210, est fourni dans l'étude de cas qui suit.

Note : Les lettres de mission doivent être adaptées en fonction des exigences et des circonstances particulières.

Pour éviter tout risque de malentendu, la lettre de mission devrait être finalisée et signée avant d'entamer les travaux.

Mise à jour de la lettre de mission

La lettre de mission devrait être mise à jour à intervalles réguliers, de préférence chaque année, et au plus tard tous les trois ans. En l'absence de changements, les termes de la mission pourraient également être reconfirmés lors de la reconduction de la mission de l'auditeur, sans avoir recours à une nouvelle lettre de mission chaque année.

La lettre de mission devrait toujours être mise à jour chaque fois qu'un changement important a lieu, par exemple :

- Si on constate que le client se méprend sur l'objectif et l'étendue de l'audit ;
- En cas de révision ou de spécification des termes de la mission ;
- Un changement récent de la direction générale, des personnes constituant le gouvernement d'entreprise ou des propriétaires ;
- Un changement important dans la nature, la structure ou la taille de l'entreprise du client ;
- Les obligations légales ;
- Un changement dans le référentiel comptable adopté par la direction pour la préparation des états financiers.

Étude de cas — Acceptation et maintien de la relation client

Pour plus de détails, il y a lieu de se référer à l'introduction relative à l'étude de cas présentée dans ce guide.

À supposer que ce soit une mission d'audit en cours, l'associé ou le manager senior du cabinet d'audit est amené à faire quelques enquêtes pour identifier et évaluer tous les nouveaux facteurs de risques pertinents, ou procéder à leur mise à jour, afin de décider s'il y a lieu de poursuivre la mission d'audit. Pour Dephta, cela pourrait inclure les demandes d'informations suivantes :

Dephta Furnitures Inc	
Demandes d'informations	Réponse
1. Y a-t-il des changements des termes de référence ou des conditions de la mission d'audit ?	<i>Non. Nous sommes tenus d'auditer les états financiers de fin d'exercice.</i>
2. Y a-t-il des problèmes d'indépendance ou des conflits d'intérêts ? Cela pourrait inclure des services fournis autres que l'audit, un intérêt financier avec le client, des relations d'affaires autres que l'audit, des relations familiales/personnelles des associés ou du personnel du cabinet avec le personnel clé du client.	<i>Le seul point qui a été noté, c'est que l'un des membres de notre personnel a acheté un ensemble de meubles de chambre à coucher mais il a payé le prix du catalogue. Cet incident n'est pas considéré comme une menace pour notre indépendance.</i>
3. Y a-t-il des circonstances qui mettraient en doute l'intégrité des propriétaires de l'entreprise cliente ? Cela pourrait inclure des condamnations, des mesures réglementaires/sanctions, la suspicion ou la confirmation d'actes illégaux ou de fraudes, des enquêtes de police, et toutes autres diffamations.	<i>Non. Toutefois, Parvin (la fille du client avocat d'affaires) a eu une publicité négative en juillet. Elle était avocate dans une affaire de vente de terrain où les fonctionnaires du gouvernement ont été accusés de recevoir des pots-de-vin de la part de promoteurs immobiliers. Cette question a été notée aussi sur la liste des facteurs de risque pour l'audit.</i>
4. Les associés et le personnel planifiés pour la mission ont-ils une connaissance suffisante des méthodes comptables et des pratiques du secteur d'activité du client afin d'exécuter la mission ?	<i>Oui. Nous prévoyons d'utiliser le même personnel de l'an dernier pour remplir la mission.</i>
5. Existe-t-il des domaines où des connaissances spécialisées sont nécessaires ?	<i>Nous utiliserons notre spécialiste informatique pour examiner les contrôles relatifs aux ventes par internet.</i>
6. Le cabinet dispose-t-il à temps des capacités, des compétences et des ressources nécessaires pour remplir la mission conformément aux normes professionnelles du cabinet ?	<i>Oui.</i>

<p>7. Y a-t-il de nouvelles circonstances qui augmentent les risques de la mission ? Par exemple : les tendances du secteur d'activité et les performances, les divergences d'opinions avec la direction, la faible attitude vis-à-vis du contrôle interne, les enregistrements comptables inadéquats, le personnel incompetent, les opérations importantes avec les parties liées, les transactions inhabituelles ou non expliquées, le manque de temps alloué pour achever les travaux, les honoraires qui ne sont pas adéquats, les changements discutables de méthodes comptables, ou les menaces à l'encontre de l'entreprise.</p>	<p><i>Non. La direction a une bonne attitude vis-à-vis du contrôle interne.</i></p> <p><i>L'entreprise planifie de croître de manière significative, ce qui nécessitera plus de moyens financiers et engendrera de nouveaux risques en ce qui concerne la gestion des stocks et le recouvrement des créances.</i></p>
<p>8. Le client peut-il continuer à payer nos honoraires ?</p>	<p><i>Oui.</i></p>
<p>Évaluation globale du risque de la mission = Faible.</p>	

Les conditions de la mission

Les termes de la mission seront inclus dans une lettre telle que celle présentée ci-dessous.

	<p>JAMEL, WOODWIND & WING LLP 55 Kinaston St. Cabetown. United Territories 123-50004</p>
<p>1^{er} octobre 20XX M. Suraj Dephta, directeur général Dephta Furniture 2255, rue West Cabetown du Nord Territoires-Unis 123-50214</p>	
<p>Cher monsieur Dephta, Vous nous avez demandé d'auditer le bilan de Dephta Furniture, arrêté au 31 Décembre 20XX, ainsi que l'état de résultat et des flux de trésorerie pour l'exercice clos à la même date. Nous avons le plaisir de vous confirmer notre acceptation et notre compréhension des termes de cette mission, comme décrit dans la présente lettre.</p>	

Objectif

Notre audit sera effectué dans l'objectif d'exprimer une opinion sur les états financiers.

Nos responsabilités

Nous allons mener notre audit en conformité avec les normes internationales d'audit.

Ces normes requièrent que l'audit soit planifié et réalisé de manière à obtenir une assurance raisonnable que les états financiers ne comportent pas d'anomalies significatives. Un audit consiste à examiner, par sondages, les éléments probants justifiant les montants et les informations figurants dans les états financiers.

Un audit consiste également à apprécier les principes comptables suivis et les estimations significatives effectuées par la direction, ainsi qu'une appréciation de la présentation globale des états financiers.

En raison de la nature des tests et d'autres limitations inhérentes à l'audit, ainsi que celles inhérentes à tous systèmes comptable et de contrôle interne, il existe un risque inévitable que certaines anomalies significatives ne soient pas découvertes.

En plus de notre rapport sur les états financiers, nous comptons vous fournir une lettre séparée concernant toutes les faiblesses importantes dans les systèmes comptable et de contrôle interne qui viendraient à notre connaissance.

La responsabilité de la direction

Nous vous rappelons que la responsabilité de la préparation des états financiers, y compris les informations adéquates à fournir, incombe à la direction de l'entreprise. Cela inclut d'assurer de manière permanente les enregistrements comptables et le contrôle interne adéquats, le choix et l'application des méthodes comptables et la sauvegarde du patrimoine de l'entreprise. Dans le cadre de notre processus d'audit, nous allons demander des confirmations écrites de part de la direction concernant les déclarations qui nous ont été faites dans le cadre de l'audit.

Accès aux dossiers

Nous nous attendons à une pleine coopération de la part de votre personnel et nous espérons qu'il mettra à notre disposition tous les dossiers, documents et autres informations qui sont demandés dans le cadre de notre audit.

Honoraires

Nos honoraires, qui seront facturés au fur et à mesure de l'avancement des travaux, sont basés sur le temps requis par les personnes affectées à la mission et les débours. Les taux horaires individuels varient selon les degrés de responsabilité impliquée ainsi que selon les expériences et compétences requises.

Cette lettre sera valable pour les années prochaines à moins qu'elle ne soit résiliée, modifiée ou remplacée.

Nous vous prions de signer et de nous renvoyer la copie ci-jointe de la présente lettre pour nous signifier qu'elle est conforme à votre compréhension des conditions de notre mission d'audit des états financiers.

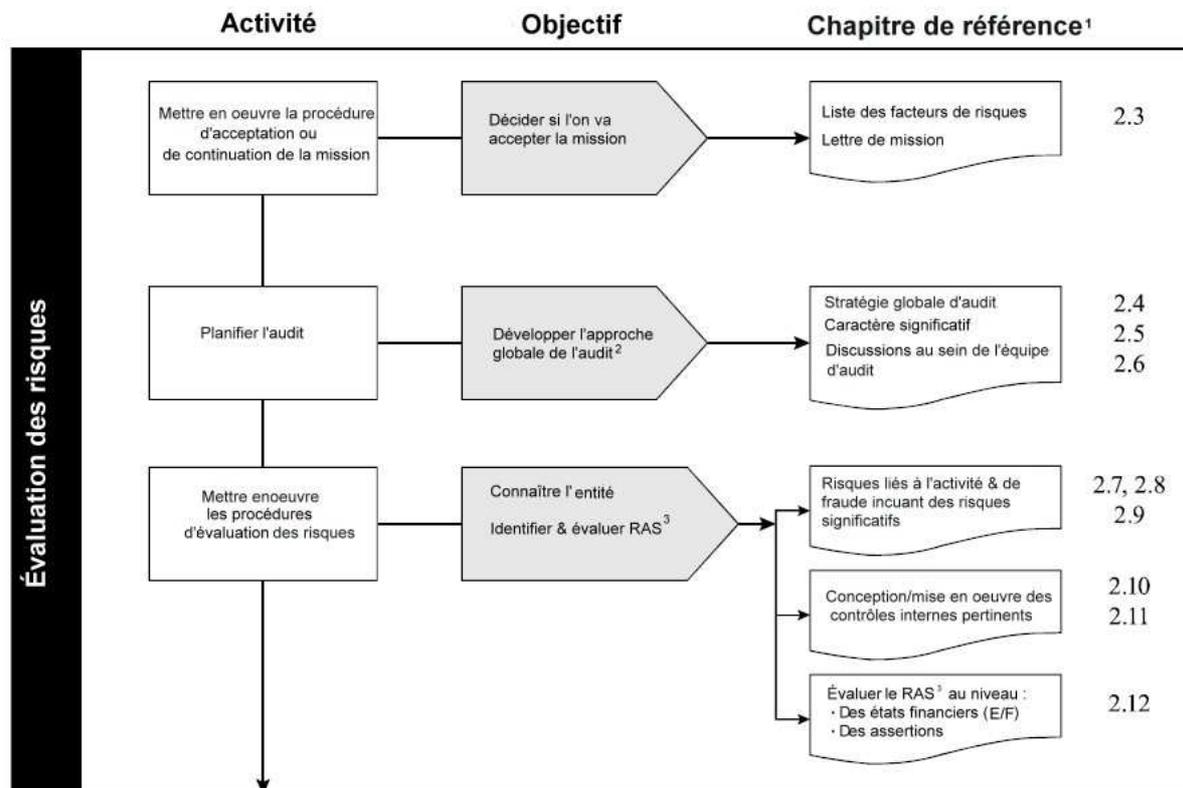
Veillez agréer, monsieur, l'assurance de nos sentiments distingués.

Sang Jun Lee
Jamel, Woodwind & Wing LLP
Acknowledged on behalf of Dephta Furniture by

Suraj Dephta
Directeur général
1^{er} novembre 20XX

2.4 La stratégie globale d'audit

Schéma 2.4-1



Notes :

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

Objectif du chapitre	Références des principales normes ISAs
Décrire les étapes nécessaires à l'élaboration du plan d'audit global, y compris la stratégie globale d'audit, pour faire face aux risques identifiés d'anomalies significatives.	200, 300

2.4.1 Vue d'ensemble

La norme ISA 200 stipule que :

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

La norme ISA 220 stipule que :

- 19. L'associé responsable de la mission doit s'assurer que l'équipe affectée à la mission, dans son ensemble, a les aptitudes appropriées, la compétence et la disponibilité pour réaliser la mission d'audit selon les normes professionnelles et les obligations légales et réglementaires, pour être en mesure d'émettre un rapport d'audit approprié en la circonstance.**
- 30. L'associé responsable de la mission doit :**
- (a) Assumer la responsabilité d'inciter l'équipe affectée à la mission à procéder aux consultations utiles sur des questions complexes ou sujettes à controverse ;**
 - (b) s'assurer que les membres de l'équipe affectée à la mission ont procédé aux consultations utiles tout au long de la mission avec les autres membres de l'équipe, et avec d'autres personnes à un niveau approprié au sein ou à l'extérieur du cabinet ;**
 - (c) s'assurer que la nature et l'étendue des consultations, et les conclusions qui en ont résulté, sont correctement consignées dans les dossiers et que les conclusions ont été validées avec les personnes consultées ;**
 - (d) déterminer que les conclusions tirées des consultations ont été suivies.**
- 34. Lorsque des divergences d'opinion apparaissent au sein de l'équipe affectée à la mission avec les personnes consultées et, le cas échéant, entre l'associé responsable de la mission et la personne chargée de la revue du contrôle qualité, l'équipe doit suivre les politiques et les procédures du cabinet qui visent à traiter ces divergences d'opinion et à leur trouver une solution.**
- 36. Pour les audits d'états financiers d'entités faisant appel public à l'épargne, l'associé responsable de la mission doit :**
- (a) s'assurer qu'une personne chargée du contrôle qualité d'une mission a été désignée ;**
 - (b) s'entretenir avec la personne chargée du contrôle qualité de la mission des sujets importants relevés durant la mission d'audit, y compris ceux identifiés par la revue de contrôle qualité ;**
 - (c) ne pas émettre le rapport d'audit avant l'achèvement de la revue de contrôle qualité.**

La norme ISA 300 stipule que :

- 2. L'auditeur doit planifier l'audit afin que la mission soit réalisée de manière efficace.**

La planification est essentielle pour s'assurer que la mission est effectuée d'une manière efficace et efficiente, et que le risque d'audit a été réduit à un faible niveau acceptable.

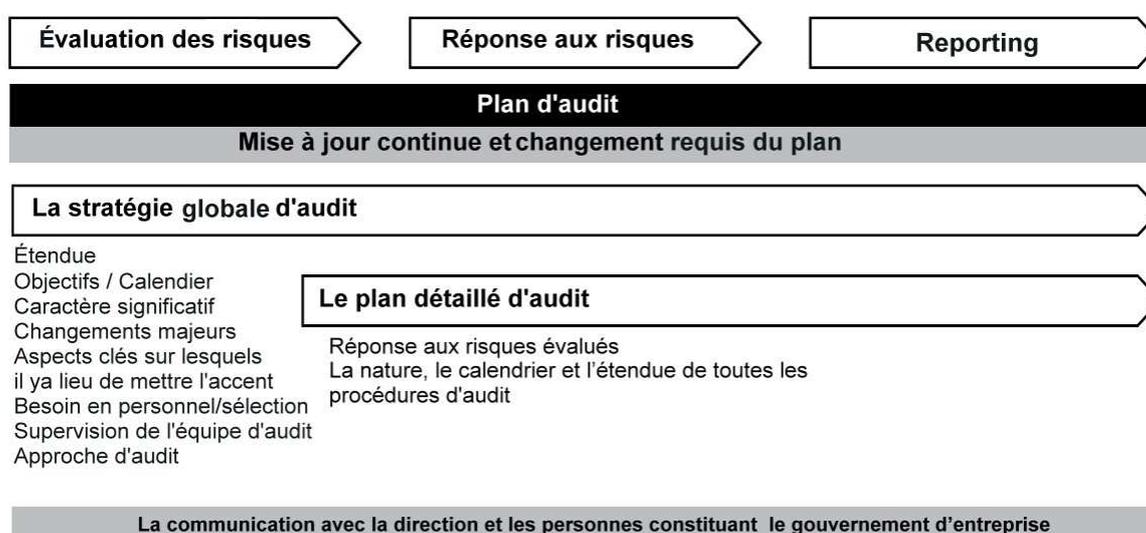
La planification n'est pas une phase d'audit isolée. Il s'agit d'un processus continu et itératif qui commence peu de temps après l'achèvement de l'audit précédent, et se poursuit jusqu'à l'achèvement de la mission d'audit en cours.

La norme ISA 300 stipule que:

8. **L'auditeur doit établir un plan de mission décrivant la stratégie globale adoptée pour la mission.**
13. **L'auditeur doit développer un programme de travail pour la mission afin de réduire le risque d'audit à un niveau faible acceptable.**
16. **Le plan de mission et le programme de travail doivent être mis à jour et modifiés autant de fois qu'il est nécessaire durant le déroulement de l'audit.**

Il existe deux niveaux de planification en matière d'audit, comme cela est illustré dans le schéma ci-dessous.

Schéma 2.4-2



L'élaboration de la stratégie globale débute lors de la phase de l'évaluation des risques de l'audit. Le plan d'audit détaillé peut être élaboré dès qu'on a les informations suffisantes en ce qui concerne les risques évalués afin d'élaborer des réponses d'audit appropriées.

Ceci sera mis en place dans la majorité des cas au cours de la phase de réponse aux risques d'audit. Pour plus d'informations sur l'élaboration du plan d'audit détaillé, il y a lieu de se référer au chapitre 3.1.

La nature et l'étendue des travaux de planification varieront selon les facteurs suivants :

- La taille et la complexité de l'entité ;
- La composition et la taille de l'équipe d'audit. Les plus petits audits nécessiteront, bien évidemment, les plus petites équipes, ce qui rendra les travaux de planification et les communications plus faciles ;
- L'expérience passée de l'auditeur avec l'entité ;
- Les changements des circonstances qui peuvent se produire au cours de la mission d'audit.

Les avantages de la planification de procédures d'audit sont présentés dans le tableau suivant.

Tableau 2.4-3

Avantages de la planification de procédures d'audit	<ul style="list-style-type: none">• Les membres de l'équipe vont acquérir de l'expérience/perspicacité de la part de l'associé responsable de la mission et des autres auditeurs expérimentés.• La mission va être bien organisée, encadrée et gérée.• L'expérience acquise lors des missions d'audit des années précédentes et d'autres missions va être correctement exploitée.• Les zones d'audit importantes vont recevoir l'attention qu'elles méritent.• Les problèmes potentiels vont être identifiés et résolus à temps.• La documentation du dossier de travail va être revue à temps.• Le travail effectué par les autres intervenants va être coordonné (les autres auditeurs, experts, etc.)
--	--

2.4.2 Le développement de la stratégie globale d'audit

Comme il a été mentionné, la planification n'est pas une phase d'audit isolée ; elle constitue plutôt un processus continu et itératif qui commence souvent peu de temps après (ou en relation avec) l'achèvement de l'audit précédent et se poursuit jusqu'à l'achèvement de la mission d'audit en cours.

La première étape de la planification est consacrée à recueillir des informations sur l'entité, pour déterminer la nature et l'étendue des procédures requises d'évaluation des risques, et pour désigner ceux qui vont les exécuter. Elle comprend également le calendrier des réunions de l'équipe d'audit pour discuter la possibilité que les états financiers de l'entité contiennent des anomalies significatives (incluant les fraudes). Ensuite, et au fur et à mesure que les risques sont identifiés et évalués, la réponse appropriée d'audit peut être élaborée, ce qui implique l'identification de la nature, de l'étendue, et du calendrier des procédures complémentaires d'audit requises. D'autres considérations liées à la planification pourraient inclure la détermination du seuil de signification, la participation d'experts, et toutes autres procédures d'évaluation des risques qui pourraient s'avérer nécessaires.

Lorsque les risques d'anomalies significatives ont été identifiés et évalués, la stratégie globale (incluant le calendrier, le personnel, et la supervision) peut être finalisée et un plan d'audit mis au point. Le plan détaillé définirait les procédures d'audit complémentaires nécessaires au niveau des assertions pour réagir face aux risques identifiés.

Au fur et à mesure que les travaux d'audit avancent, des modifications des plans globaux et détaillés peuvent être nécessaires pour répondre aux nouvelles circonstances, aux conclusions d'audit, et aux autres informations obtenues.

Point à prendre en considération

Les audits des petites entités sont souvent menés par de très petites équipes d'audit. Cela rend la coordination et la communication entre les membres de l'équipe plus faciles et la stratégie globale d'audit peut être directe.

- La documentation pour les petites entités peut être sous forme d'une brève note qui comprend :
- La nature de la mission et le calendrier ;
- Ce qui a changé dans la période en cours ;
- Toutes les révisions nécessaires dans la stratégie globale d'audit ou dans le plan d'audit détaillé ;
- Les responsabilités spécifiques de chaque membre de l'équipe d'audit.

La planification pour l'année en cours peut commencer par une brève note préparée à la fin de l'audit précédent. Cette note peut être utilisée comme base de planification pour la période en cours si elle a été modifiée et mise à jour pour ladite période, sur la base de discussions avec le propriétaire-dirigeant. Pour des directives supplémentaires, il y a lieu de se référer au paragraphe 12 de la norme ISA 300.

Tirer des enseignements de l'expérience de l'année précédente

Une fois l'audit précédent terminé, il est utile d'obtenir les commentaires de l'équipe d'audit sur ce qui pourrait être amélioré.

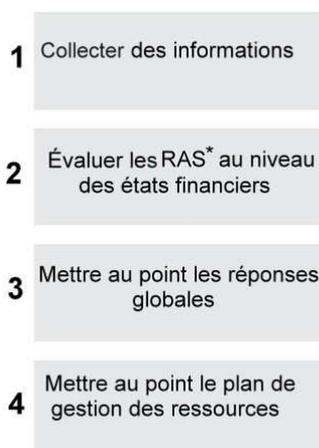
Cela inclut l'identification :

- De tous les domaines d'audit qui pourraient nécessiter une attention supplémentaire ou moins d'attention à l'avenir ;
- De tous les changements qui pourraient affecter les missions futures, tels que des acquisitions, de nouveaux produits ou services, ou l'installation d'un nouveau système comptable ;
- De la possibilité d'assistance supplémentaire de la part de l'entité, telle que l'analyse de certains comptes.

2.4.3 Les quatre étapes de la planification

Les étapes de mise au point d'un plan et d'une stratégie globale sont illustrées ci-dessous.

Schéma 2.4-4



*RAS = Risques d'anomalies significatives.

Étape 1 - Rassembler les informations

La première étape consiste à définir l'étendue de la mission, les obligations en matière de l'établissement de rapports et tous les changements importants qui ont eu lieu depuis la dernière mission. Quelques facteurs à prendre en considération sont présentés ci-dessous.

L'étendue de la mission

Quelles sont les caractéristiques qui définissent l'étendue de la mission ? Prendre en considération ce qui suit :

- Le référentiel comptable utilisé ;
- Les exigences d'établissement de rapports spécifiques au secteur d'activité ;
- La nécessité d'un audit légal des états financiers individuels, en plus de l'audit pour des besoins de la consolidation ;
- La disponibilité du personnel du client et des données requises en temps voulu ;
- L'utilisation de services bureaux (par exemple : pour la paie, etc.) et la disponibilité des éléments de preuve relatifs au contrôle interne ;
- Filiales et succursales de l'entité auditées par d'autres cabinets (le cas échéant).

Exigences en matière d'établissement de rapports, de calendrier et de communications

Quelles sont nos obligations et pour quelles dates ? Il y a lieu d'examiner :

- Le calendrier des travaux d'audit et les dates limites pour l'émission du (des) rapport (s) ;
- Les communications et les dates clés pour les autres auditeurs ou les tiers impliqués ;
- Les dates clés des communications prévues avec la direction et les personnes constituant le gouvernement d'entreprise, et ce, afin d'examiner :
 - L'état des travaux d'audit tout au long de la mission ;
 - La nature, le calendrier et l'étendue des travaux d'audit ;
 - Les résultats attendus des procédures d'audit.

Facteurs importants sur lesquels l'équipe d'audit devrait se concentrer

Les facteurs clés à prendre en considération incluent :

- Les enseignements tirés de l'expérience précédente et des procédures d'acceptation et de maintien de la mission ;
- La détermination des niveaux appropriés du caractère significatif (seuil de signification) ;
- L'identification des zones où il peut y avoir des risques plus élevés d'anomalies significatives ;
- L'identification préliminaire des composants importants et des soldes de comptes ;
- L'engagement de la direction pour la conception et le fonctionnement d'un contrôle interne valable, incluant sa documentation ;
- Les possibilités des dépassements de la part de la direction ;
- L'évaluation des contrôles internes pertinents ;
- Les discussions des points d'audit avec d'autres personnes du cabinet ayant des connaissances sur l'entité ;
- Les conséquences de l'utilisation de l'informatique sur l'audit (disponibilités de traces écrites, etc.).

Changements significatifs qui auront un impact sur l'approche d'audit

Quelles sont les changements qui auront un impact sur l'approche d'audit dans la période en cours ? Il y a lieu de prendre en considération ce qui suit :

- Les changements au niveau du référentiel d'information financière, tels que les normes comptables ;
- La spécificité de l'entité, son secteur d'activité, ses informations financières, et toutes autres évolutions qui s'y rapportent.
- Les évolutions liées à l'activité affectant l'entité, incluant les changements des technologies de l'information et les processus d'affaires, les changements des responsables de la direction, et toutes les acquisitions, les fusions et les désinvestissements ;
- Les développements liés à l'activité tels que les changements dans la réglementation du secteur d'activité et les nouvelles obligations de reporting.

Point à prendre en considération

Il existe parfois de très petites entités nécessitant un audit, alors que c'est le propriétaire-dirigeant qui fait fonctionner l'entité en mettant en place très peu de contrôles documentés et formels (le cas échéant), ce qui lui permet d'outrepasser tous les contrôles. Dans de telles situations l'auditeur doit déterminer tout d'abord s'il est possible de procéder à un audit. S'il n'est pas possible de procéder à un audit, l'auditeur doit exercer son jugement professionnel pour déterminer si la mission devrait être refusée.

Les facteurs à prendre en considération sont les suivants :

- L'environnement de contrôle de l'entité. Le propriétaire est-il digne de confiance et compétent ? A-t-il une bonne attitude à l'égard du contrôle ? Un propriétaire-dirigeant compétent peut souvent être le point fort du contrôle, étant donné qu'il (ou elle) connaît très bien les affaires de l'entité, approuve la plupart des transactions, et qu'il (ou elle) sera en conséquence capable de détecter les anomalies. Toutefois, les faiblesses du contrôle créeraient la possibilité de dépassements de la part de la direction.
- Est-il possible de mettre au point des procédures d'audit complémentaires qui pourraient répondre de manière adéquate aux facteurs de risques évalués ? Le facteur le plus difficile à déterminer est souvent ce qui n'est pas inclus dans les états financiers (mais qui devrait l'être). Par exemple, tous les revenus et toutes les dettes sont-ils correctement comptabilisés ?

Étape 2 - Évaluer les risques d'anomalies significatives (RAS) au niveau des états financiers

Les risques d'anomalies significatives (RAS) au niveau des états financiers dans leur ensemble se rapportent aux risques omniprésents qui affectent l'entité dans son ensemble (par exemple : la nature des activités, l'intégrité de la direction et son attitude à l'égard du contrôle et de la compétence). Les risques au niveau des assertions portent généralement sur des risques spécifiques (tels qu'une valeur élevée des stocks ou des marchandises expédiées, mais non facturées) qui se produisent au niveau des processus d'affaires.

Une évaluation préliminaire du risque d'anomalies significatives au niveau de l'ensemble des états financiers peut être utilisée pour mettre au point la stratégie globale préliminaire d'audit. La raison est que si l'évaluation du risque global aboutit au jugement qu'il est "faible" (cela devrait être justifié de manière appropriée), cette évaluation peut être utilisée pour réduire les contrôles de substance nécessaires au niveau des assertions. Inversement, si l'évaluation élevée du risque aboutit au jugement qu'il est "élevé" cela aboutirait à l'augmentation des travaux qui seraient requis au niveau des assertions.

Cette évaluation préliminaire peut être fondée sur les conclusions de l'audit précédent, ou suite à la mise en œuvre des procédures d'évaluation des risques de la période en cours.

L'évaluation des risques au niveau des états financiers peut varier de faible à élevée. Les implications qui découlent de l'évaluation des risques sont décrites brièvement dans le tableau ci-dessous.

Impact sur les réponses globales d'audit	
<p>L'évaluation des risques est</p> <p>FAIBLE</p>	<p>Cela engendre :</p> <ul style="list-style-type: none"> • Une certaine aptitude à accorder une confiance accrue aux déclarations de la direction et aux éléments probants générés au sein de l'entité. • Une plus grande possibilité d'adopter une approche d'audit qui utilise des tests de procédures de contrôle interne aussi bien que des contrôles de substance (approche combinée). Cela devrait réduire le besoin de recourir aux contrôles de substance ou leurs extensions. • La possibilité d'exécuter plus de procédures d'audit lors de la période intérimaire plutôt qu'à la fin de l'exercice.
<p>L'évaluation des risques est</p> <p>ÉLEVÉE</p>	<ul style="list-style-type: none"> • De mettre l'accent, pour l'équipe d'audit, sur la nécessité d'un niveau encore plus élevé de scepticisme professionnel, lors de la collecte et l'évaluation des éléments probants. • De considérer l'efficacité des actions menées par la direction pour traiter les faiblesses de contrôle interne qui ont été identifiées (le cas échéant). • D'affecter des membres plus expérimentés à l'équipe d'audit et d'envisager la nécessité de recourir à des experts. • D'assurer un maintien permanent autant que possible du personnel sur la mission, de manière à maximiser la connaissance de l'entité. • De mobiliser plus de personnel pour la supervision. • D'obtenir des éléments probants plus approfondis à partir des contrôles de substance. • D'apporter des modifications aux procédures analytiques et aux autres procédures d'audit appliquées en tant que procédures d'évaluation des risques. • De modifier la nature des procédures d'audit afin d'obtenir plus d'éléments probants. • D'envisager des changements dans la nature, le calendrier, et l'étendue des autres procédures d'audit. • D'obtenir des preuves supplémentaires qui corroborent les déclarations de la direction.

Point à prendre en considération

Envisager de communiquer les faiblesses du contrôle interne à la direction (notamment les faiblesses qui existent dans l'environnement de contrôle ou dans le "niveau de contrôle de l'entité") avant le commencement des travaux d'audit de fin d'exercice. Cette communication fournit à la direction l'occasion de prendre à temps les mesures correctives, ce qui peut améliorer l'évaluation du risque d'audit. Une recommandation de remplacer ou de redéployer l'agent comptable ou le comptable incompetent, pourrait aider à améliorer les contrôles de l'entité et à réduire la durée nécessaire pour l'audit de fin d'exercice.

Étape 3 - Développer des réponses globales

L'étape suivante consiste à examiner toutes les informations obtenues (dans l'étape 1 et l'étape 2 ci-dessus) au sujet de l'entité et à évaluer les risques en vue d'élaborer une stratégie globale d'audit pour la mission.

La stratégie globale d'audit définit l'étendue, le calendrier, et l'approche d'audit et guide la mise au point du plan d'audit détaillé (décrits dans le chapitre 3.1).

Facteurs à prendre en considération

- Les expériences ayant résulté de l'audit précédent (y compris des tests de procédures qui pourraient être réutilisés pour la période en cours) et celles accumulées au cours d'autres missions réalisées pour l'entité.
- La (es) réponse (s) apportée (s) par la direction aux faiblesses identifiées dans le contrôle interne.
- Les ressources en personnel et les compétences nécessaires pour l'audit. Considérer la nécessité de recourir à des experts pour traiter les domaines complexes, spécifiques et à haut risque d'audit.
- le calendrier d'audit, y compris les opérations d'inventaire et les autres procédures requises.
- La manière la plus efficace de répondre aux risques évalués d'anomalies significatives au niveau des états financiers et au niveau des assertions.
- Les conséquences de l'utilisation de l'informatique (disponibilité de traces écrites, etc.) sur l'audit.
- L'engagement de la direction pour la conception et la mise en œuvre d'un bon contrôle interne, incluant sa documentation.
- Les possibilités de dépassements des contrôles de la part de la direction.
- La nécessité d'introduire une certaine imprévisibilité dans l'exécution des procédures d'audit.

Étape 4 - Mettre au point un plan de gestion des ressources

La norme ISA 300 stipule que :

- 18. L'auditeur doit planifier la nature, le calendrier, l'étendue des instructions à donner, et la supervision des membres de l'équipe affectée à la mission et la revue de leurs travaux.**

La dernière étape, afin de parachever le plan de mission, consiste à déterminer la nature, le calendrier et l'ampleur des ressources nécessaires pour exécuter la mission.

Sélection de l'équipe affectée à la mission

- L'équipe d'audit proposée dispose-t-elle des niveaux de compétence et des ressources nécessaires ?
- Des responsabilités de supervision de l'audit ont-elles été attribuées à certains membres de l'équipe ?
- Y a-t-il une certaine continuité du personnel affecté à la mission ?
- Des tâches d'audit, telles que l'assistance aux inventaires et l'envoi de demandes de confirmations avant la fin de l'exercice, ont-elles été attribuées à certains membres du personnel ?
- A-t-on désigné un contrôleur qualité de la mission (le cas échéant) ?

Allocation du budget temps

- Un budget temps a-t-il été attribué à chaque membre de l'équipe pour ses travaux ?
- Un budget temps a-t-il été réservé pour les zones où il pourrait y avoir des risques d'anomalies significatives plus élevés ?
- Quel est le budget temps global fixé pour achever les travaux affectés ?

Communications

- Les rôles, les responsabilités et les attentes vis-à-vis de chaque membre de l'équipe d'audit ont-ils été communiqués ?
- La nécessité d'exercer en permanence l'esprit critique et le scepticisme professionnel, lors de la collecte et de l'évaluation des éléments probants, a-t-elle été rappelée aux membres de l'équipe ?
- Les dates de réunions de l'équipe d'audit ont-elles été fixées pour discuter :
 - Le plan d'audit détaillé et le partage des informations sur l'entité ?
 - L'identification des possibilités de fraude ? (Voir le paragraphe 27 de la norme ISA 240).
 - Les dates limites de la mission et le calendrier de la revue des dossiers ?
- Les dates de démarrage des travaux sur le terrain (intérimaires et de fin d'année) et les autres tâches telles que l'envoi de confirmations, l'assistance aux inventaires et les procédures de séparation des périodes ont-elles été établies ?
- Des dates clés ont-elles été établies pour les autres auditeurs, les experts et les tiers impliqués dans l'audit ?

La direction, la gestion et la supervision

- Un plan a-t-il été élaboré pour :
 - La supervision quotidienne du personnel au cours de la mission ?
 - Les hauts responsables sont-ils disponibles pour répondre aux questions, réagir aux problèmes potentiels, et d'une manière plus générale, se tenir informés sur l'avancement des travaux ?
 - La revue des dossiers, que ce soit dans les locaux de l'entité ou au cabinet ?
 - La réunion de compte-rendu de l'équipe (en cas de besoin) ?
- Est-il nécessaire d'accroître la surveillance et la revue à la suite d'une évaluation élevée du risque au niveau des états financiers dans leur ensemble ?

Point à prendre en considération

En plus de la réunion de planification au début de la mission d'audit (se référer au chapitre 2.7), il est très souhaitable que l'équipe d'audit (aussi petite soit-elle) se réunisse (ou bien organise une conférence téléphonique) et discute des conclusions de l'audit après l'exécution :

- Des procédures d'évaluation des risques ;
- Des procédures d'audit complémentaires ;

Ces séances de compte-rendu ne doivent pas être formelles ou longues, et doivent permettre aux membres de l'équipe d'audit de rendre compte oralement de leurs conclusions, des exceptions détectées, et des points relevés qui posent problème. Ils peuvent aussi rendre compte de toutes les questions (aussi minimes soit-elles) qui semblent étranges ou qui n'ont pas de sens. Souvent, lorsqu'on combine des petits points avec des informations obtenues par d'autres membres de l'équipe, on peut converger vers un éventuel facteur de risque (comme la fraude) qui peut nécessiter des travaux supplémentaires à exécuter. Même lorsque l'équipe d'audit est composée seulement de deux personnes, ces réunions peuvent donner des résultats significatifs.

Lors de la réunion de planification, l'heure et la date de ces séances de débriefing peuvent être programmées.

2.4.4 La communication du plan à la direction et aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise

La stratégie globale d'audit et le plan d'audit détaillé relèvent entièrement de la responsabilité de l'auditeur.

Il est souvent utile d'examiner les éléments du plan d'audit détaillé (comme le calendrier) avec la direction. Ces discussions aboutissent souvent à des modifications mineures du plan, afin de coordonner et faciliter le calendrier de mise en œuvre de certaines procédures.

Ces demandes pourraient compromettre l'efficacité de l'audit, rendre les procédures d'audit trop prévisibles, et pourraient même constituer une limitation de l'étendue de la mission.

Lorsque la direction prépare des rapports pour un groupe autre que celui des personnes constituant le gouvernement d'entreprise, la stratégie globale d'audit devrait être discutée avec eux ou leur être communiquée par écrit, en incluant :

- Le plan de mission ;
- Le calendrier de l'audit ;
- Toute exigence ou limitation supplémentaire.

Pour des directives supplémentaires, il y a lieu de se référer au paragraphe 11 de la norme ISA 260 et au paragraphe 27 de la norme ISA 300.

2.4.5 La documentation

La norme ISA 300 stipule que :

22. L'auditeur doit documenter dans ses dossiers de travail la stratégie générale d'audit et le programme de travail, y compris des modifications importantes apportées au cours du déroulement de la mission.

La stratégie d'audit globale et le plan d'audit détaillé, y compris les détails de toutes les modifications importantes au cours de la mission d'audit, devraient être documentés.

La forme et l'étendue de la documentation dépendront de facteurs tels que la taille et la complexité de l'entité, l'importance et l'ampleur des autres documentations, ainsi que les

circonstances précises de la mission d'audit. Cela peut prendre la forme d'un mémorandum ou d'une liste standard de planification.

Les domaines que la documentation doit traiter

- Les décisions clés (étendue, calendrier et conduite de l'audit) considérées nécessaires pour bien planifier l'audit.
- Les informations nécessaires pour communiquer les questions importantes à l'équipe de la mission.
- La planification de la nature, du calendrier et de l'étendue des procédures d'évaluation des risques et des procédures d'audit complémentaires au niveau des assertions pour chaque flux important de transactions, de soldes de comptes et des informations fournies, qui sont élaborées en réponse à l'évaluation des risques.
- Les causes des changements importants du plan de mission, comme les réponses à de nouveaux événements, et aux conditions et résultats de l'exécution des procédures d'audit. Il y a lieu d'inclure également le détail des procédures révisées/complémentaires exécutées en conséquence.
- L'identification d'un seuil de signification provisoire et des facteurs qui s'y rapportent, tels que l'échantillonnage et les niveaux de confiance prévus et utilisés.

ÉTUDE DE CAS — LA STRATÉGIE GLOBALE D'AUDIT

Étude de cas — La stratégie globale d'audit

Pour plus de détails, il y a lieu de se référer à l'introduction à l'étude de cas présentée dans ce guide.

Une fois que la décision de poursuivre la mission d'audit de Dephta Furniture est prise, l'étape suivante consistera à développer et à documenter un plan et une stratégie globale pour la conduite de la mission. Ceci peut être documenté par une note ou en remplissant certaines listes de contrôle de planification, comme illustré dans l'exemple ci-dessous.

Dephta Furniture Inc

Note sur la planification globale

Étendue de la mission

L'étendue de l'audit n'a pas été modifiée cette année. Nous sommes tenus d'auditer les états financiers de fin d'année, conformément à [insérer le référentiel comptable applicable].

Les modifications

Les changements suivants, opérés dans les référentiels applicables aux informations financières, devront également être pris en compte dans la préparation des états financiers : [insérer].

Dephta est en train de vendre maintenant à Franjawa Merchandising. Cette société est renommée pour la compression des marges bénéficiaires des fournisseurs, en contrepartie de grandes commandes. Elle exige également des fournisseurs de maintenir des stocks supplémentaires de certains produits pour des livraisons immédiates en cas de besoins.

L'environnement de contrôle interne

Notre évaluation des risques au niveau des états financiers est faible (se référer à W / P # réf.) 1.

La direction n'a pas des aptitudes particulièrement perfectionnées, mais il y a un fort engagement pour la compétence. Elle a introduit un code de déontologie et, d'une manière générale, elle a une bonne attitude envers le contrôle interne.

La stratégie globale

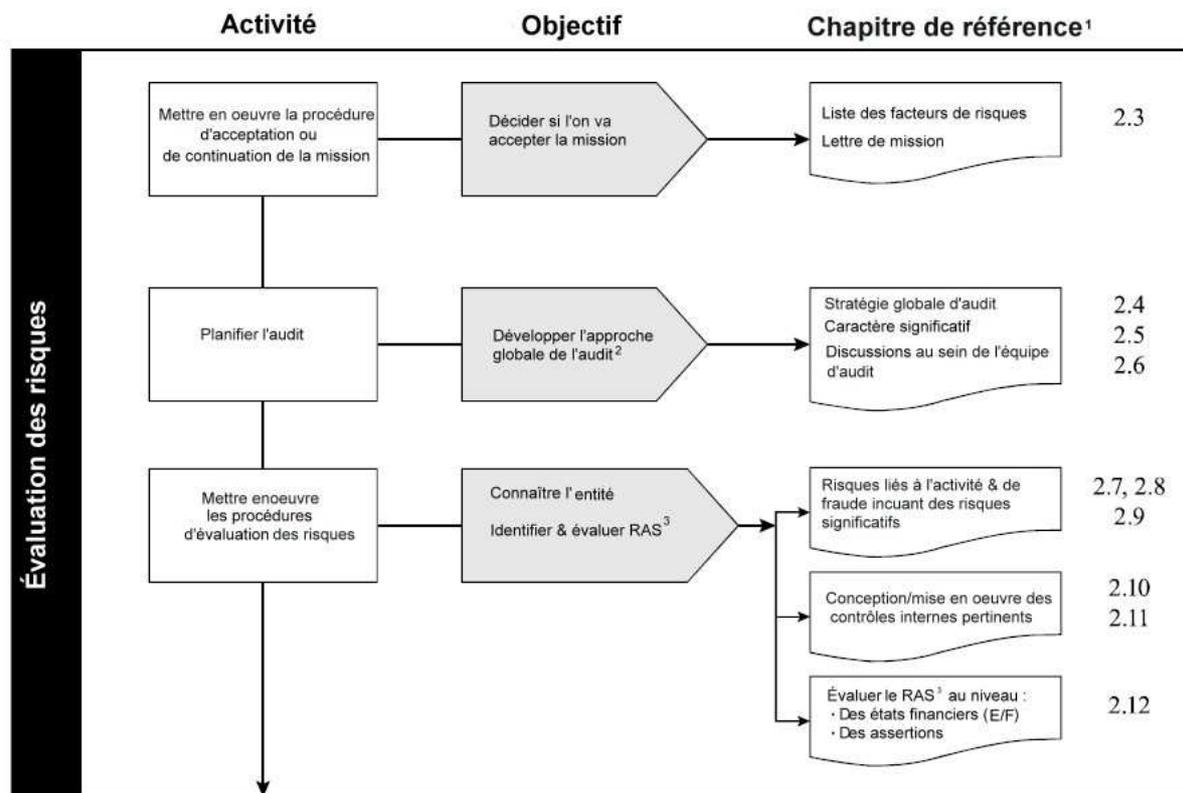
Sur la base de notre évaluation de l'environnement de contrôle interne, nous devrions procéder comme suit :

1. Porter le seuil de signification de 10 000 € à 15 000 € cette année pour tenir compte de la croissance des ventes et de la rentabilité au cours du dernier exercice.
2. Utiliser le même personnel d'encadrement que l'an dernier et effectuer les travaux aux mêmes dates. Cela permettra d'assurer la continuité et l'efficacité de l'audit. Un nouveau personnel junior sera employé.

3. Lors de la réunion de planification de notre équipe, qui se tiendra le 15 novembre, nous avons besoin :
 - i. De passer plus de temps, compte tenu de la possibilité que les états financiers comportent des fraudes ;
 - ii. De mettre l'accent sur l'usage du scepticisme professionnel par notre personnel ;
 - iii. D'examiner les possibilités de fraude des employés et de dépassements de la part de la direction. Nous n'avons pas de raisons de suspicion particulières, mais les marges bénéficiaires ont fluctué et personne ne semble savoir pourquoi ;
 - iv. De nous focaliser sur les opérations avec les parties liées qui ont augmentées ?
4. Effectuer nos procédures d'évaluation des risques à la fin du mois de juillet. Il n'est pas prévu de changer de système, à moins que le volume des nouvelles ventes ne l'exige.
5. Assister, à la fois au milieu et à la fin de l'année, aux inventaires physiques en raison de l'absence de procédures continues de contrôle interne des stocks.
6. Nous devons rester en contact avec les hauts dirigeants afin de nous assurer que nous sommes informés à temps de toute augmentation spectaculaire des ventes et de la production. Cela nous amène à effectuer d'autres procédures d'évaluation des risques pour identifier et évaluer les nouveaux risques, ainsi que les réponses de la direction visant à atténuer ces risques.
7. Tester l'efficacité du fonctionnement du contrôle interne au niveau des ventes et des salaires (en septembre) de sorte que l'étendue des contrôles de substance puisse être réduite. Ce travail se déroulera de manière à couvrir la période d'octobre à décembre.
8. Cette année, notre spécialiste en informatique a besoin de passer un peu de temps à Dephta afin de bien évaluer le contrôle interne relatif aux ventes par Internet et les contrôles informatiques généraux. À mesure que l'entreprise prend de l'envergure, les contrôles informatiques généraux deviennent encore plus critiques et doivent aller de pair avec cette croissance. À part Jean, il n'y a pas beaucoup de gestionnaires à Dephta qui aient des connaissances en informatiques.
9. Nous devons élargir nos tests en ce qui concerne les opérations avec les parties liées. Cela inclut le processus d'identification nécessaire pour déterminer les parties liées, ainsi que les termes et le calendrier de ces opérations.
10. En raison des récents changements des normes comptables et du potentiel de croissance dans cette entreprise, ainsi que des risques qui leur sont associés, il y a lieu, cette année, de nommer une personne qui sera chargée de la revue et du contrôle qualité de la mission et d'en examiner le dossier.

2.5 Le caractère significatif (ou seuil de signification)

Schéma 2.5-1



Notes :

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

Objectif du chapitre	Références des principales normes ISAs
Donner des directives sur ce qui constituerait une anomalie significative et sur la manière dont le caractère significatif est pris en considération par les auditeurs.	320

2.5.1 Vue d'ensemble

La norme ISA 320 stipule que :

9. L'objectif d'un audit d'états financiers est de permettre à l'auditeur d'exprimer une opinion selon laquelle les états financiers ont été établis, dans tous leurs aspects significatifs, conformément à un référentiel comptable applicable.
8. Le caractère significatif doit être pris en compte lorsque l'auditeur:
 - (a) détermine la nature, le calendrier et l'étendue des procédures d'audit;
 - (b) évalue l'effet des anomalies

Le caractère significatif (ou seuil de signification) traite de l'importance relative des informations issues des états financiers pour les décisions économiques que les utilisateurs prennent sur la base des états financiers.

Le concept de "caractère significatif" (ou seuil de signification) reconnaît que certaines questions, qu'elles soient considérées, prises individuellement ou en cumulé, sont importantes pour les personnes qui prennent une décision économique sur la base des états financiers. Cela pourrait inclure des décisions telles qu'investir dans une entité, l'acheter, réaliser des affaires avec elle, ou lui prêter de l'argent.

Quand une anomalie (ou le cumul des anomalies) est suffisamment significative pour changer ou influencer la décision d'une personne informée, on peut considérer qu'une anomalie significative s'est produite. En dessous de ce seuil, l'anomalie est considérée comme non significative. Par exemple, s'il est établi que la décision d'un groupe d'utilisateurs des états financiers serait influencée par une anomalie de 10 000 (x) dans les états financiers, l'auditeur planifiera la mission pour détecter toute anomalie excédent ce montant, ou bien le cumul des petites anomalies qui pourrait dépasser ce montant.

Le caractère significatif est souvent expliqué, dans les référentiels comptables, comme suit :

- Les anomalies, y compris les omissions, sont considérées comme significatives, prises individuellement ou en cumulé, lorsqu'on peut raisonnablement s'attendre à ce qu'elles influencent les décisions économiques que prennent les utilisateurs sur la base des états financiers.
- Les jugements relatifs au caractère significatif sont effectués à la lumière des circonstances et sont affectés par la taille ou la nature d'une anomalie, ou la combinaison de ces deux facteurs ;
- Les jugements relatifs aux questions qui sont importantes pour les utilisateurs des états financiers sont basés sur une prise en considération des besoins communs en informations financières des utilisateurs en tant que groupe. L'effet possible des anomalies sur des utilisateurs individuels, dont les besoins peuvent varier considérablement, n'est pas pris en considération.

Le caractère significatif est déterminé par l'auditeur en se basant sur sa perception des besoins des utilisateurs. Dans l'application de son jugement professionnel, il est raisonnable pour l'auditeur de présumer que les utilisateurs :

- Ont une connaissance raisonnable des affaires, des activités économiques, de la comptabilité et ont une bonne volonté d'étudier les informations des états financiers avec une diligence raisonnable ;
- Comprennent que les états financiers sont établis et audités compte tenu du niveau du seuil de signification ;
- Reconnaissent les incertitudes inhérentes à la mesure des montants basés sur les estimations, les jugements et la prise en considération des événements futurs ;
- Prennent les décisions économiques raisonnables sur la base des informations figurant dans les états financiers.

Les anomalies peuvent résulter de plusieurs facteurs et être basées sur les éléments suivants :

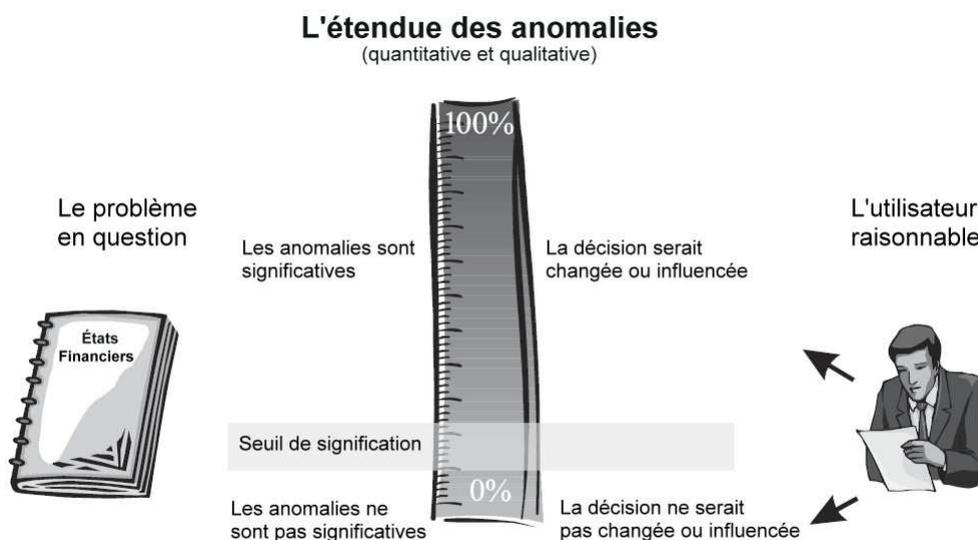
- La taille — les valeurs monétaires en cause (quantitatif) ;
- La nature du poste (qualitatif) ;
- Les circonstances qui ont entouré les faits.

Les anomalies typiques pourraient être les suivantes :

- Les erreurs ou fraudes lors de la préparation des états financiers ;
- Les dérogations au référentiel comptable ;
- Les fraudes des employés ;
- Les erreurs de la direction ;
- Les fraudes de la direction ;
- Les préparations d'estimations imprécises ou inappropriées ;
- Les descriptions inappropriées ou incomplètes des principes et méthodes comptables et des notes relatives aux informations à fournir dans les états financiers.

Le niveau du caractère significatif (ou seuil de signification) n'est pas un chiffre absolu. Il représente une zone grise entre ce qui n'est pas très probablement significatif et ce qui est fort probablement significatif. En conséquence, l'évaluation de ce qui est significatif est toujours une question de jugement professionnel. Dans certaines situations, un point nettement inférieur au seuil de signification peut être jugé comme étant significatif en fonction de la nature du poste ou des circonstances liées à l'anomalie. Par exemple, l'information selon laquelle il existe un certain nombre de transactions avec des parties liées, peut être très significative pour une personne qui prend des décisions sur la base des états financiers. Enfin, une série d'éléments non significatifs pourrait bien devenir significative lorsque lesdits éléments sont regroupés ensemble.

Schéma 2.5-2



2.5.2 Les niveaux requis du caractère significatif (ou seuil de signification)

Au début de l'audit, une décision relative au niveau et à la nature des anomalies qui seraient jugées comme étant significatives devrait être prise. Cela inclut la fixation d'un niveau du seuil de signification pour :

- Les états financiers pris dans leur ensemble (caractère significatif global) ;
- Les flux d'opérations particuliers, soldes de comptes ou les informations fournies dans les états financiers, quand cela est nécessaire. Cela s'applique à tous les domaines où l'on peut s'attendre à ce que des montants, inférieurs au seuil de signification global, puissent influencer les décisions économiques des utilisateurs qui sont prises sur la base des états financiers.

Pour tenir compte de la possibilité de non-détection d'anomalies non significatives dont le cumul aboutirait à un montant significatif, l'auditeur devrait fixer un montant moins élevé que le niveau ou les niveaux du seuil de signification, pour procéder à l'évaluation des risques et à la conception des procédures complémentaires d'audit.

Le niveau du seuil de signification global (pour les états financiers dans leur ensemble) sera utilisé par l'auditeur pour :

- Déterminer la nature, le calendrier et l'étendue des procédures d'évaluation des risques;
- Identifier et évaluer les risques d'anomalies significatives ;
- Déterminer la nature, le calendrier et l'étendue des procédures complémentaires d'audit.

Au fur et à mesure de l'avancement de l'audit, le seuil de signification devrait être mis à jour à l'occasion de toute nouvelle information obtenue au cours de la mission.

Lors de l'achèvement de l'audit, le seuil de signification global ainsi que les montants inférieurs établis pour les transactions particulières, les soldes de comptes, ou les informations fournies dans les états financiers, seront utilisés ensemble pour évaluer l'effet des anomalies identifiées sur les états financiers et sur l'opinion dans le rapport d'audit.

Étant donné que la détermination du niveau du caractère significatif (ou seuil de signification) est basée sur le jugement professionnel de l'auditeur, il est important que les considérations l'ayant impliqué soient correctement documentées lors de l'étape de la planification de la mission. Cela inclura :

- Le niveau du caractère significatif (ou seuil de signification) pour les états financiers pris dans leur ensemble ;
- Le niveau du caractère significatif (ou seuil de signification) pour des flux de transactions particuliers, les soldes de compte, ou les informations fournies, le cas échéant ;
- Le montant ou les montants déterminés pour évaluer les risques d'anomalies significatives et la conception des procédures d'audit complémentaires ;
- Tous les changements apportés aux facteurs ci-dessus pendant le déroulement de l'audit.

2.5.3 Le caractère significatif et le risque d'audit

La norme ISA 320 stipule que :

2. Lors de la réalisation d'un audit, l'auditeur doit prendre en compte le caractère significatif et la relation existant avec le risque d'audit.

Le caractère significatif et le risque d'audit sont liés. Le risque d'audit est la possibilité que l'auditeur exprime une opinion inappropriée sur des états financiers qui comportent des anomalies significatives. Le risque d'audit comprend deux composants majeurs :

- Le risque d'anomalie significative ;
- Le risque de non-détection.

Ces derniers sont analysés comme suit.

Les risques d'anomalies significatives

Ils représentent le risque que les états financiers comportent des anomalies significatives avant le démarrage des travaux d'audit. Les risques d'anomalies significatives (RAS) se rapportent aux risques de l'entité qui existent indépendamment de l'audit des états financiers. Les risques d'anomalies significatives sont pris en considération au niveau de l'ensemble des états financiers (ils représentent souvent des risques omniprésents qui affectent plusieurs assertions)

et au niveau des assertions qui se rapportent aux flux de transactions, aux soldes de comptes, et aux informations fournies dans les états financiers.

Les risques d'anomalies significatives sont une combinaison de risques inhérents et de risques liés aux contrôles.

- **Le risque inhérent**

C'est la possibilité qu'une assertion comporte une anomalie qui pourrait être significative, soit individuellement, soit cumulée avec d'autres anomalies, nonobstant les contrôles existants. Par exemple, si une entité a une valeur élevée de stocks qui pourraient être facilement volés, il y aurait un risque inhérent relatif à l'assertion d'existence. Cette évaluation des risques ne tient pas compte du contrôle interne mis en place pour protéger ces stocks.

- **Le risque lié au contrôle**

Le risque lié au contrôle est le risque qu'une anomalie susceptible de survenir dans une assertion et pouvant présenter un caractère significatif, prises individuellement ou en cumulé avec d'autres anomalies, ne soit ni prévenue, ni détectée et corrigée en temps voulu par le système de contrôle interne de l'entité. Il s'agit du risque que les contrôles de l'entité (destinés à atténuer un risque particulier) ne fonctionnent pas correctement et que des anomalies en résultent.

Le risque de non-détection

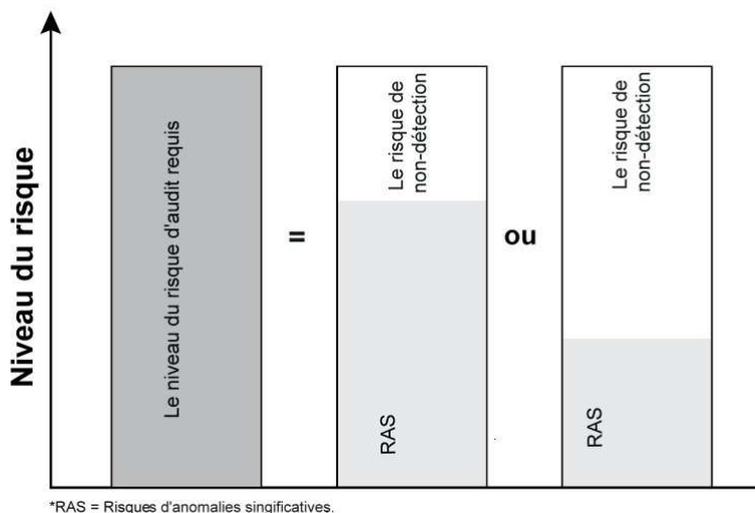
C'est le risque que l'auditeur ne détecte pas une erreur existante dans une assertion, et qui pourrait être significative. Le risque de non-détection est lié à l'applicabilité, à l'efficacité et à la bonne application des procédures d'audit mises en œuvre. Le risque de non-détection ne peut jamais être réduit à zéro, en raison des limitations inhérentes aux procédures effectuées, aux jugements humains nécessaires, et à la nature des éléments probants examinés. Ces facteurs de risque sont traités par le biais d'une planification adéquate, d'une bonne affectation du personnel d'audit, de l'application du scepticisme professionnel, de la supervision et de la revue des travaux d'audit effectués.

Pour un niveau donné de risque d'audit, le niveau acceptable de risque de non-détection est inversement proportionnel à l'évaluation des risques d'anomalies significatives au niveau de l'assertion. Par conséquent :

- Plus le risque d'anomalies significatives est élevé, plus faible sera le niveau du risque de non-détection acceptable.
- Plus le risque d'anomalies significatives est faible, plus élevé sera le niveau du risque de non-détection acceptable.

La relation entre ces risques est illustrée dans le schéma ci-dessous.

Schéma 2.5-3



Note : La relation entre les risques peut également être exprimée mathématiquement par la formule suivante :

Risque d'audit = RAS* (Risque inhérent x risque lié au contrôle) x risque de non-détection.

En résumé, l'auditeur effectue des procédures d'audit pour évaluer les risques d'anomalies significatives et vise à limiter le risque de non-détection en mettant en œuvre des procédures complémentaires d'audit basées sur cette évaluation. Les procédures d'évaluation des risques sont traitées dans les chapitres 2.2 à 2.12 et les procédures complémentaires d'audit dans les chapitres 3.1 à 3.5 de ce guide.

2.5.4 La détermination des niveaux du caractère significatif (ou seuil de signification)

Les considérations qualitatives et quantitatives

Le caractère significatif doit prendre en compte les considérations qualitatives et quantitatives. Dans certains cas, des anomalies de valeurs relativement peu élevées pourraient avoir des incidences significatives sur les états financiers. Par exemple, un paiement illégal d'un montant négligeable ou le non-respect d'une exigence réglementaire peuvent être significatifs s'il existe une éventualité qu'un tel paiement, ou que ce non-respect, entraînent d'importants passifs éventuels, ou des pertes d'actifs et des pertes de revenus significatives.

Le tableau ci-dessous décrit certains facteurs qualitatifs éventuels.

Facteurs qualitatifs éventuels	<ul style="list-style-type: none"> • Perception des besoins des utilisateurs. Quels sont les postes des états financiers qui suscitent le plus d'intérêt ? • Tendances des rentabilités. • Impact des anomalies résultantes du non-respect des conventions de prêts, des accords contractuels, des dispositions réglementaires et des exigences statutaires et réglementaires en matière de reporting. • Base de calcul des indemnités de la direction (primes, etc.). • Possibilité que les rubriques de comptes relatifs à des pertes contiennent des erreurs ou des fraudes. • Passifs éventuels significatifs. • Volumes d'activité, complexité et homogénéité des transactions individuelles. • Transactions avec les parties liées. • Possibilités d'actes illégaux, les violations de contrats et les conflits d'intérêts. • Importance, nature, complexité et composition des postes des états financiers. • Estimations, provisions ou des incertitudes qui peuvent avoir un degré élevé de subjectivité. • Biais de la direction. Existe-t-il une motivation à maximiser ou minimiser les revenus ? • Refus continu de la direction de corriger les faiblesses signalées dans le contrôle interne qui sont relatives aux informations financières. • Difficultés et complexités comptables, ainsi que de reporting, associées aux comptes. • Modifications de caractéristiques dans les comptes intervenues depuis la période précédente (par exemple, nouvelles complexités, subjectivités, ou nouveaux types de transactions). • Existence de compensations entre des effets d'anomalies significatives individuelles, alors qu'elles sont de natures différentes.
---------------------------------------	--

Le niveau du caractère significatif (ou seuil de signification) des états financiers pris dans leur ensemble

La détermination du niveau du seuil de signification pour l'ensemble des états financiers exige l'exercice d'un jugement professionnel. Un seuil chiffré en pourcentage (ou un taux de référence) est souvent utilisé comme une première étape de l'évaluation du caractère significatif. Les facteurs à prendre en considération pour l'identification d'un taux de référence approprié comprennent :

- Les éléments des états financiers (par exemple, les actifs, les passifs, les capitaux propres, les revenus et les charges) ;
- Les points sur lesquels l'attention des utilisateurs des états financiers de l'entité en question tend à se concentrer (par exemple, dans le but d'évaluer les performances financières, les utilisateurs peuvent se concentrer sur les bénéfices, les revenus, ou sur l'actif net) ;

- La nature de l'entité, à quel stade de son cycle de vie elle se situe-t-elle et dans quel secteur d'activité et dans quel environnement économique opère-t-elle ?
- La structure du capital de l'entité et la façon dont elle est financée (par exemple, si une entité est financée uniquement par des dettes plutôt que par des capitaux propres, les utilisateurs peuvent choisir de mettre davantage l'accent sur les avoirs et les créances qu'elle détient plutôt que sur ses bénéfices) ;
- La volatilité relative de l'indice de référence.

Les résultats des activités maintenues (c'est le revenu après impôt avant la prise en compte des résultats des activités abandonnées). Ce résultat est généralement reconnu comme étant la mesure quantitative la plus importante et la plus significative pour les utilisateurs des états financiers.

Toutefois, d'autres bases, comme un pourcentage du revenu avant impôt ou le total des charges ou du chiffre d'affaires, pourront être plus appropriées lorsque le revenu net de l'entité est très réduit ou très fluctuant d'une année à l'autre.

Par exemple, un pourcentage des revenus provenant des activités poursuivies pourrait être utilisé pour les entreprises à but lucratif. Les revenus provenant des activités poursuivies devront être ajustés pour :

- Les postes de recettes/dépenses inhabituels ou non récurrents ;
- Les éléments tels que les primes de la direction, et ce qui peut être basé sur les profits avant les primes ou payé tout simplement pour réduire les bénéfices non distribués.

Les autres mesures, qui pourraient être utilisées dans des circonstances spécifiques, comprennent les actifs courants, le fond de roulement net, le total des actifs, le total des revenus, le bénéfice brut, le total des capitaux propres et les flux de trésorerie provenant de l'exploitation.

Les niveaux du caractère significatif pour les flux de transactions, les soldes de compte et les informations fournies dans les états financiers

Les facteurs à prendre en considération sont les suivants :

- Les attentes des utilisateurs en matière de mesures ou d'informations à fournir relatives à certains postes. Les exemples peuvent inclure les opérations avec les parties liées, la rémunération de la direction et les personnes constituant le gouvernement d'entreprise, et le respect des lois et des règlements les plus sensibles.
- Les informations à fournir qui sont spécifiques à certains secteurs d'activité. On peut citer, par exemple, les coûts d'exploration pour une entreprise minière et les coûts de recherche et développement pour les entreprises pharmaceutiques ou celles opérant dans des secteurs de hautes technologies.
- L'attention qui est concentrée sur un aspect particulier des activités de l'entité qui fait l'objet de divulgations séparées dans les états financiers. Cela pourrait inclure des informations à fournir relatives à des événements tels qu'une acquisition, une cession, ou une restructuration.

Tout en prenant en considération les facteurs présentés ci-dessus, l'auditeur peut juger utile d'obtenir une compréhension des points de vue et des attentes des personnes constituant le gouvernement d'entreprise et de la direction.

2.5.5 Les niveaux du caractère significatif et le risque d'audit

Les niveaux du caractère significatif sont basés sur les décisions économiques prises par un utilisateur des états financiers. Cela diffère du risque d'audit, qui a trait au risque qu'une opinion inappropriée soit exprimée sur des états financiers erronés de façon significative.

Si l'audit a été planifié seulement pour détecter individuellement les anomalies significatives, il n'y aurait pas de marge d'erreur pour identifier et valoriser les anomalies significatives qui pourraient exister. Par conséquent, il est possible que l'agrégation des anomalies individuellement non significatives fasse que les états financiers soient erronés de façon significative.

Pour faire face à cette éventualité, l'auditeur doit fixer un montant plus faible pour le caractère significatif (ou seuil de signification) afin :

- D'évaluer les risques d'anomalies significatives ;
- De concevoir des procédures d'audit complémentaires pour répondre aux risques évalués.

Le but de la fixation d'un montant plus faible pour le niveau du caractère significatif (ou seuil de signification) est de réduire à un niveau suffisamment faible la probabilité que le total des anomalies non détectées et non corrigées dans les états financiers dépasse le niveau ou les niveaux du seuil de signification.

La fixation de cette valeur faible ou de ces valeurs n'est pas un simple calcul mécanique.

Elle requiert que l'auditeur exerce son jugement professionnel, et peut être affectée par :

- La connaissance de l'entité acquise par l'auditeur, et qui est mise à jour pendant la mise en œuvre des procédures d'évaluation des risques ;
- La nature et l'étendue des anomalies identifiées lors des audits précédents.

Point à prendre en considération

Ne pas prendre la décision de réduire le niveau du caractère significatif global en se basant sur le degré élevé du risque d'audit.

Éviter l'erreur de réduire le niveau global du caractère significatif (états financiers) à cause du risque élevé d'audit. Cela a pour effet d'abaisser le niveau de tolérance de l'auditeur pour trouver des anomalies, ce qui peut, en fait, aggraver la situation.

Elle suppose qu'en raison d'un risque d'audit élevé, la décision d'un utilisateur des états financiers soit plus affectée par un montant plus faible que s'il n'y avait aucun risque d'audit.

Il y a lieu, d'abord, d'établir le niveau du caractère significatif par rapport aux utilisateurs des états financiers, et ensuite d'utiliser une valeur plus faible au niveau des flux de transactions ou des soldes de compte pour la conception des procédures d'audit complémentaires.

2.5.6 Les points de départ pour déterminer les niveaux du caractère significatif (ou seuil de signification)

La norme ISA 320 ne prévoit pas de critères quant aux pourcentages des revenus ou du chiffre d'affaires qui devraient être utilisés pour calculer le seuil de signification global, parce que l'évaluation de ce qui est significatif est toujours considérée comme une question de jugement professionnel, formé eu égard aux circonstances.

En général, les niveaux globaux du caractère significatif (ou seuil de signification) sont classés souvent dans les intervalles suivants, en fonction de la nature de l'entité concernée :

- Les revenus provenant des activités maintenues : de 3 à 7 % ;
- Les actifs : de 1 à 3 % ;
- Les capitaux propres : de 3 à 5 % ;
- Le chiffre d'affaires : de 1 à 3 %.

Lors de la planification des travaux d'audit, l'auditeur peut intentionnellement fixer le niveau du seuil de signification acceptable à un niveau inférieur à celui qu'il compte utiliser pour

évaluer les résultats de l'audit. Cela peut réduire la probabilité d'anomalies non décelées et fournit à l'auditeur une marge de sécurité lors de l'évaluation des effets des anomalies décelées au cours de l'audit.

2.5.7 Les autres considérations

Les autres considérations incluent :

- La communication avec la direction et les personnes constituant le gouvernement d'entreprise ;
- La mise à jour du caractère significatif (ou seuil de signification) ;
- La réduction du niveau du caractère significatif (ou seuil de signification) par rapport à l'exercice précédent.

Les communications avec la direction et les personnes constituant le gouvernement d'entreprise

La direction et les personnes constituant le gouvernement d'entreprise doivent connaître les limitations concernant le degré de précision auquel on peut s'attendre d'un audit. Un audit ne peut fournir qu'une assurance raisonnable à cet égard.

La mise à jour du caractère significatif (ou seuil de signification)

L'évaluation par l'auditeur du caractère significatif (ou seuil de signification) et du risque d'audit peut être différente entre le moment de la planification initiale de la mission et celui de l'évaluation des résultats des procédures d'audit. Ceci peut résulter d'un changement de circonstances ou de l'évolution de la connaissance de l'auditeur au fur et à mesure de la réalisation de l'audit. Par exemple, si des procédures d'audit sont réalisées avant la fin de la période, l'auditeur anticipera le résultat des opérations et la situation financière. Si le résultat réel des opérations et la situation financière diffèrent de façon significative, l'évaluation du caractère significatif et du risque d'audit peuvent aussi changer. Pour toute directive supplémentaire, il y a lieu de se référer au paragraphe 11 de la norme ISA 320.

Point à prendre en considération

Veiller à ce que les experts employés par l'entité ou utilisés par l'équipe d'audit aient eu pour instruction d'utiliser un seuil de signification approprié.

Si des experts sont employés pour la mission d'audit, il y a lieu de s'assurer qu'ils ont été informés du seuil de signification d'audit que vous avez déterminé. Veiller également à ce qu'ils disposent d'un niveau de caractère significatif (ou seuil de signification), selon vos instructions, et qui soit approprié par rapport aux travaux qu'ils réalisent.

La réduction du niveau du seuil de signification de l'exercice précédent

Lorsque les circonstances changent d'une année à l'autre, l'auditeur doit prendre en considération les effets de toutes les anomalies sur la situation nette d'ouverture. Par exemple, lorsque les ventes et les revenus diminuent sensiblement par rapport à l'année précédente, un niveau plus faible du caractère significatif (ou seuil de signification) sera requis. Les soldes d'ouvertures pourraient comporter des erreurs du fait que l'audit précédent aurait été réalisé avec un niveau de seuil de signification plus élevé. Pour réduire le risque que la situation nette d'ouverture comporte une erreur significative, l'auditeur peut effectuer des procédures complémentaires d'audit sur les soldes d'ouverture des comptes d'actif et de passif.

Étude de cas — Le caractère significatif

Pour plus de détails, il y a lieu de se référer à l'introduction relative à l'étude de cas présentée dans ce guide.

Le caractère significatif est souvent documenté sur une feuille de travail qui comprend un résumé des résultats d'exploitation et qui offre de l'espace pour d'autres considérations importantes telles que les facteurs qualitatifs.

Dephta Furniture Inc

Évaluation du caractère significatif (ou seuil de signification)

Nous avons calculé les revenus provenant des activités poursuivies, ainsi qu'un pourcentage de 1% et 2% du chiffre d'affaires, comme points de départ pour la détermination du seuil de signification (voir W/Réf # P)¹. Nous avons décidé de fixer notre seuil de signification à environ 1% du chiffre d'affaires annuel. Étant donnée la croissance, actuelle et prévue de Dephta, le chiffre d'affaires semble être la donnée la plus cohérente et la plus fiable sur laquelle nous allons baser notre seuil de signification.

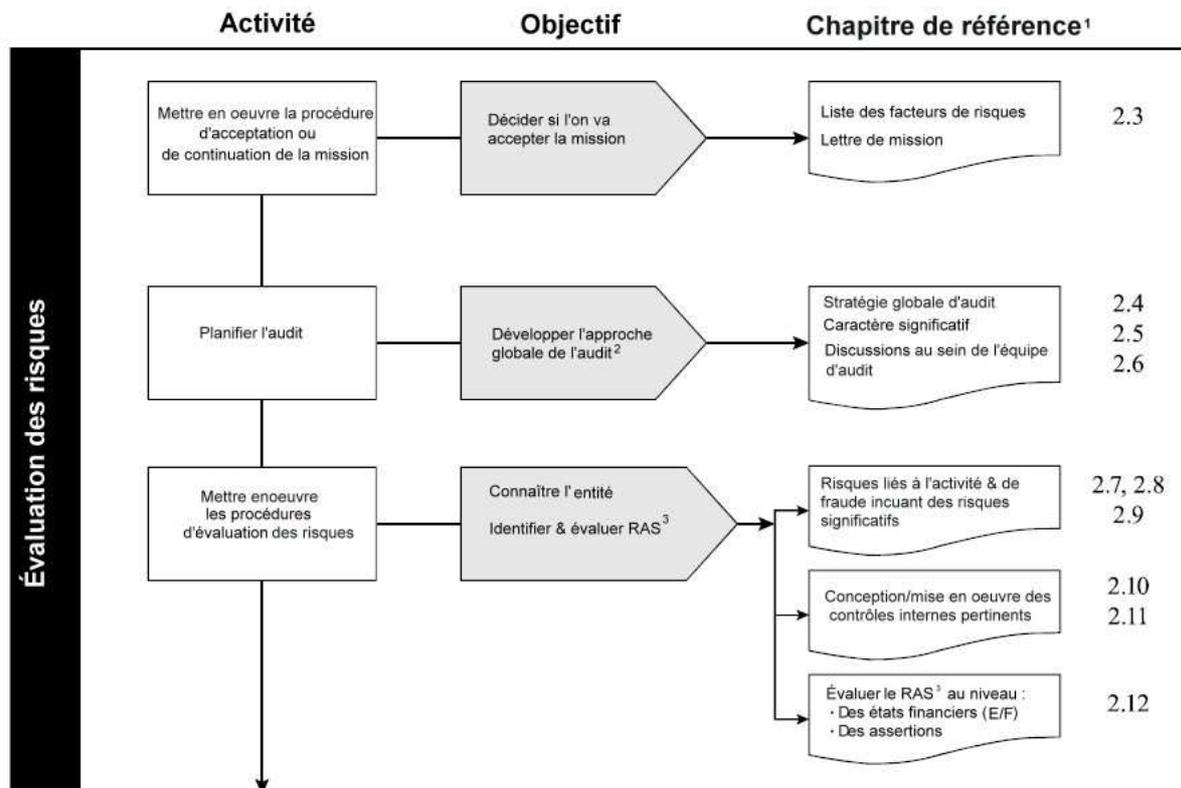
Le seuil de signification de l'année dernière était de 10 000 €. Les principaux utilisateurs des états financiers sont la banque et les actionnaires. Cette année, il a été prévu d'utiliser 15 000 € en tant que seuil de signification, en raison de la croissance des ventes et de la rentabilité. Ce montant révisé a été communiqué oralement au client.

Lors de la réunion de planification de l'audit, nous devrions discuter à propos de l'utilisation de montants inférieurs pour les seuils de signification qui seraient applicables aux flux importants de transactions et de soldes de comptes, comme les créances clients et les stocks.

¹ W / P = Papiers de travail. Réf # = Numéro de référence. Non inclus.

2.6 Les discussions au sein de l'équipe d'audit

Schéma 2.6-1



Notes :

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

Objectif du chapitre	Références des principales normes ISAs
Indiquer le but et la nature des débats entre les membres de l'équipe d'audit au sujet de la possibilité que les états financiers de l'entité contiennent des anomalies significatives.	315, 240

2.6.1 Vue d'ensemble

La norme ISA 315 stipule que :

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

La norme ISA 240 stipule que :

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

29. L'associé responsable de la mission doit déterminer quelles sont les questions qui méritent d'être communiquées aux membres de l'équipe affectée à la mission qui n'ont pas participé à la discussion.

Les membres de l'équipe affectée à la mission ont une obligation permanente de discuter au sujet :

- De leurs connaissances concernant l'entité à auditer ;
- Des risques liés à l'activité auxquels l'entité est exposée ;
- De la mise en application du référentiel comptable applicable ;
- De la possibilité que les états financiers contiennent des anomalies significatives, incluant les fraudes.

2.6.2 La communication entre les membres de l'équipe d'audit

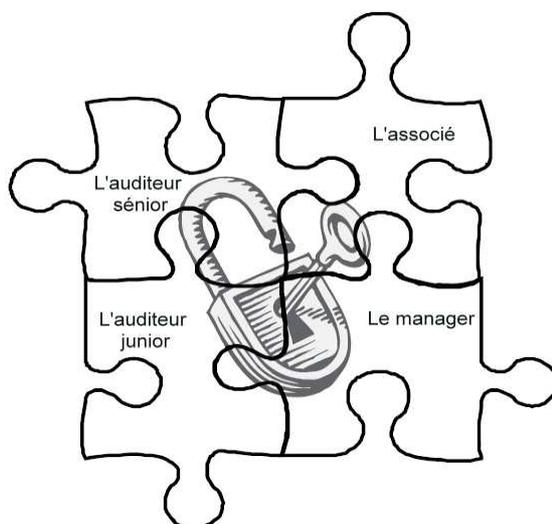
La communication entre les membres de l'équipe d'audit est nécessaire dans toutes les phases de la mission pour s'assurer que tous les problèmes sont pris en considération de manière appropriée. Les membres de l'équipe d'audit les plus expérimentés, tels que l'associé responsable de la mission, peuvent faire part de leurs idées et perspicacités, et de toutes expériences résultantes de travaux antérieurs avec l'entité. Ceci comprend l'identification des risques et leur évaluation, les réponses à ces risques et le reporting.

Chaque membre de l'équipe d'audit va avoir des points de vue légèrement différents sur l'entité. Certaines informations recueillies par un membre de l'équipe ne peuvent avoir de sens que si elles sont combinées avec des informations obtenues par d'autres membres de l'équipe. Cela est particulièrement vrai en ce qui concerne les fraudes, où l'identification et la réunion de petits indices, d'in vraisemblance et d'exceptions peuvent conduire à leur ultime détection.

Dans cette situation, le puzzle de jigsaw présente une analogie simple. Chaque partie, prise séparément, ne permet pas de voir l'ensemble de l'image. Ce n'est que lorsque toutes les pièces sont réunies que la grande image peut être vue. Il en est de même en matière d'audit. Ce n'est que lorsque les connaissances/constatations individuelles de chaque auditeur sont partagées avec l'équipe que la grande image va émerger.

Schéma 2.6-2

Partage des constatations



L'affectation de l'équipe est souvent réalisée lors d'une réunion de planification d'audit. Le jugement professionnel est utilisé pour déterminer quels sont les membres de l'équipe de la mission qui seront invités ; cependant, il y a lieu de noter que l'ordre du jour de la réunion implique particulièrement les membres clés de l'équipe affectés à la mission.

Note : Il n'est pas nécessaire que tous les membres de l'équipe aient une connaissance complète de tous les aspects de l'audit.

Le réviseur chargé du contrôle qualité de la mission, tel que décrit dans ISQC 1, peut également assister à la réunion (le cas échéant), mais uniquement en qualité d'observateur/conseiller, et non en tant que participant à la mission.

L'objectif des discussions au sein de l'équipe d'audit est de :

- Partager des idées sur la base de leurs connaissances concernant l'entité ;
- Échanger les informations sur les risques liés à l'activité ;
- Obtenir une meilleure connaissance des anomalies significatives potentielles (en particulier pour l'audit des domaines qui leurs sont affectés) ;
- Examiner la possibilité que les états financiers de l'entité comportent des anomalies significatives dues aux fraudes ;
- Examiner la mise en application du référentiel comptable applicable eu égard aux faits et circonstances de l'entité ;
- Comprendre comment les résultats de l'exécution des procédures d'audit peuvent avoir une incidence sur d'autres aspects de l'audit, y compris les décisions concernant la nature, le calendrier et l'étendue des procédures d'audit complémentaires.

Les discussions au sein de l'équipe ne doivent pas se limiter seulement à la réunion de planification. Les membres de l'équipe d'audit devraient être encouragés à communiquer et à partager les informations qu'ils ont obtenues au cours de l'audit sur toutes les questions pertinentes, en particulier lorsqu'elles affectent l'évaluation des risques et les procédures d'audit planifiées.

2.6.3 La réunion de planification de l'équipe d'audit

Une réunion de planification devrait être programmée bien avant le début des travaux sur le terrain. Ceci donnera le temps nécessaire pour se préparer et d'opérer les changements dans le plan d'audit détaillé.

Les membres de l'équipe devraient être encouragés à se présenter à la réunion, en étant prêts à participer et à partager les informations, et en faisant preuve d'esprit critique et de scepticisme professionnel. Ils doivent mettre de côté toute conviction ferme selon laquelle la direction serait honnête ou qu'elle est au-dessus de tout reproche. L'étendue des discussions devrait être influencée par les rôles, les expériences et les besoins en informations des membres de l'équipe de la mission. Les trois domaines clés à traiter sont décrits dans le tableau ci-dessous.

Tableau 2.6-3

Les principaux domaines de discussions	
Objectif : Connaître l'entité et avoir une discussion ouverte	
Partage des connaissances	<p>Discuter de questions telles que :</p> <ul style="list-style-type: none"> • La nature de l'entité, la direction, l'attitude envers le contrôle interne, les expériences acquises au cours des missions d'audit précédentes, et les facteurs significatifs de risques liés à l'activité. • La connaissance des facteurs de risques externes et internes affectant l'entité qui peuvent créer des incitations/pressions sur la direction ou sur d'autres personnes pour : <ul style="list-style-type: none"> – Commettre des fraudes ; – Fournir des opportunités pour que des fraudes soient perpétrées ; – Profiter d'une culture de l'entreprise ou de l'environnement qui permet à la direction ou à d'autres personnes de justifier le fait de commettre des fraudes ; – Permettre l'appropriation frauduleuse d'actifs. Considérez la participation de la direction à la supervision des employés ayant accès aux liquidités ou à d'autres actifs susceptibles de faire l'objet de détournements. • Les changements inhabituels ou inexplicables dans le comportement ou le mode de vie de la direction ou des employés. • Toute allégation de fraude qui a été portée à l'attention de l'auditeur. <p>Identifier :</p> <ul style="list-style-type: none"> • Si les états financiers peuvent être affectés par des anomalies significatives. • Toutes les circonstances qui peuvent révéler que la direction biaise les revenus, soit en les surévaluant, soit en les sous-estimant.
Objectif : Procéder à un brassage d'idées et d'approches d'audit possibles	
Les échanges d'idées	<p>Séances de brassage d'idées pour connaître :</p> <ul style="list-style-type: none"> • Comment la direction pourrait dissimuler ou combiner des informations financières frauduleuses, telles que celles relatives à ses dépassements du contrôle interne. Il pourrait être utile de mettre au point un scénario de fraude fondé sur l'évaluation des facteurs de risque de fraudes identifiés. Par exemple, le directeur des ventes pourrait atteindre un seuil de bonus au moyen de la surestimation des ventes. Ainsi, les méthodes les plus probables seraient des changements dans les règles de constatation des revenus, ou une séparation incorrecte des périodes pour les factures ; • Comment les actifs de l'entité pourraient être détournés, ou faire l'objet d'usage abusif à des fins personnelles. <p>Examiner :</p> <ul style="list-style-type: none"> • Les techniques possibles de surestimer ou sous-estimer les comptes par des écritures comptables, par des estimations/provisions biaisées par la direction, par des modifications de méthode comptables, etc. • Les procédures ou approches d'audit possibles qui pourraient être sélectionnées afin de répondre aux risques évalués.

Objectif : Fournir une orientation à l'équipe d'audit

Fournir une orientation	<p>En donnant des orientations à l'équipe d'audit, il y a lieu :</p> <ul style="list-style-type: none">• D'insister sur l'importance de l'exercice permanent du scepticisme professionnel tout au long de l'audit. La direction ne doit être traitée ni comme étant totalement honnête ni comme étant criminelle.• De décrire les circonstances qui, si elles se combinaient, pourraient indiquer des possibilités de fraude. Par exemple :<ul style="list-style-type: none">– Reconnaître les signaux d'alertes (feux rouges), et suivre leur piste ;– Un montant négligeable (comme une demande de remboursement de frais gonflée) pourrait être le signe d'un problème plus grand, comme celui de l'intégrité de la direction.• De décider comment des éléments d'imprévisibilité seront incorporés dans la nature, le calendrier et l'étendue des procédures d'audit à mettre en œuvre.• De donner un aperçu des sections d'audit que chaque membre de l'équipe va exécuter, l'approche requise, les considérations particulières, le calendrier, la documentation nécessaire, l'étendue de la supervision qui sera assurée, la personne qui doit être contactée lorsque des questions se posent, la revue des dossiers, ainsi que toutes autres attentes.• De mettre l'accent sur l'importance d'être vigilant quant aux indices de malhonnêteté, mais aussi de faire attention à ne pas tirer des conclusions rapides, en particulier lors des discussions au sujet des constatations avec la direction de l'entité ou son personnel.
--	--

Note : Si certains membres de l'équipe d'audit ne sont pas en mesure d'assister à la réunion, l'associé responsable de la mission devrait considérer quelles sont les questions soulevées lors de la réunion qui devraient leur être communiquées.

Étude de cas — Les discussions au sein de l'équipe d'audit

Pour plus de détails, il y a lieu de se référer à l'introduction relative à l'étude de cas présentée dans ce guide.

Les registres des risques liés à l'activité et des risques de fraudes devraient être examinés lors de la réunion de l'équipe d'audit, et tout autre facteur de risque devrait être ajouté. Il y a lieu de prendre également le temps nécessaire pour exercer davantage de scepticisme professionnel, et de signaler immédiatement et à tout moment, les éventuels signaux d'alerte relatifs aux survenances de fraudes.

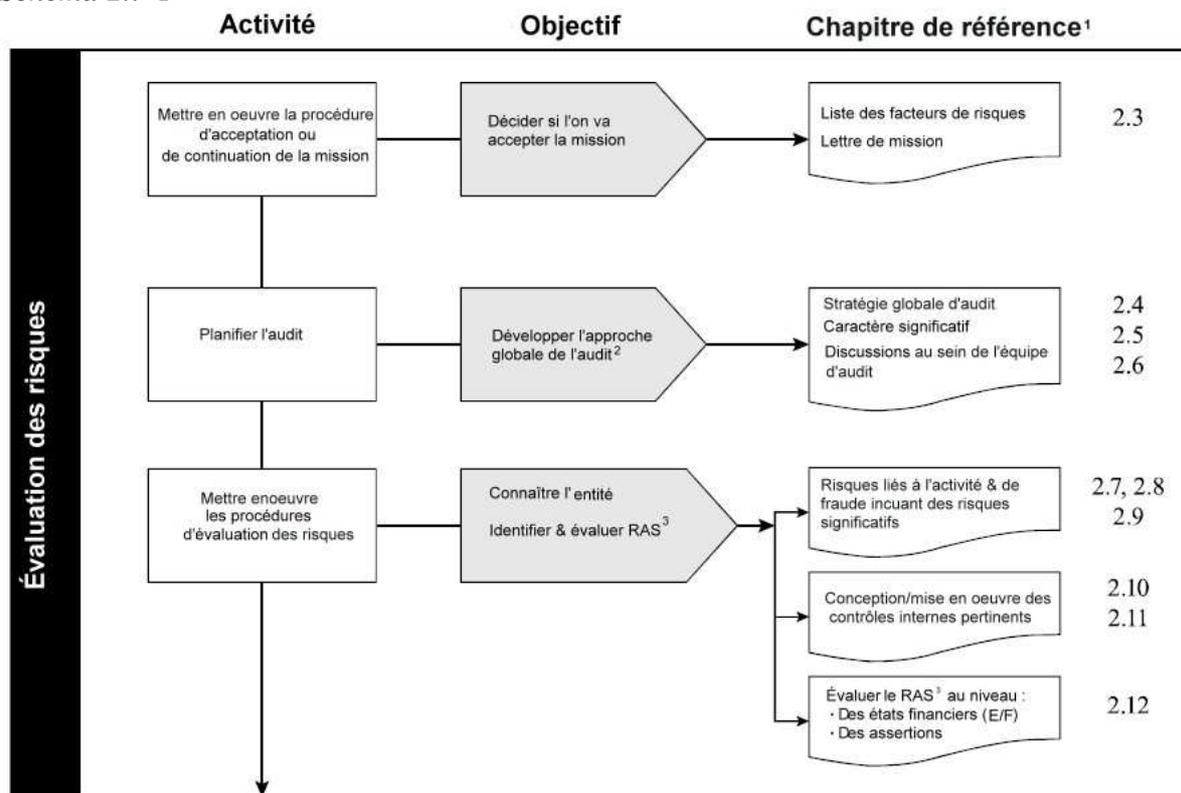
L'exemple suivant, concernant les discussions au sein de l'équipe d'audit, souligne d'autres questions à poser.

Les domaines des discussions	Les réponses probables
1. Le caractère significatif et les soldes de comptes significatifs.	<i>Augmentation à 15 000 € fondée sur la croissance de la rentabilité et des ventes</i>
2. Le calendrier, dates clés, et disponibilité du personnel du client.	<i>Il a été confirmé que le calendrier de l'année passée est approprié et que nos demandes d'aides adressées à la direction, pour la préparation de certains états, sont raisonnables.</i>
3. Quelles leçons pouvons-nous tirer des expériences précédentes, telles que les questions/événements qui ont causé des retards, ainsi que des domaines qui ont été plus ou moins couverts par l'audit ?	<i>Le contrôle interne relatif aux stocks a été faible, l'année passée, et il a engendré des travaux supplémentaires. Le client a indiqué que ce sera régularisé avant la fin de l'année en cours.</i>
4. Y a-t-il de nouveaux doutes au sujet de l'intégrité de la direction, de la continuité d'exploitation, des litiges, etc.?	<i>Voir la coupure de presse concernant Parvin. Cela peut être un cas isolé, mais nous devons rester prudents.</i>
5. Les changements opérés cette année dans les opérations liés aux activités et/ou la situation financière, la réglementation du secteur d'activité, les méthodes comptables utilisées, ainsi que les changements concernant le personnel.	<i>Des plans pour une croissance importante sont en place. Cela va mettre une pression sur les ressources financières, le contrôle interne, et les systèmes d'exploitation.</i>
6. La possibilité que les états financiers comportent des fraudes. De quelle manière l'entité pourrait-elle être éventuellement victime d'une fraude ? Développer des scénarios possibles, puis des plans et procédures qui vont confirmer ou infirmer les soupçons.	<i>Les estimations biaisées par la direction et sa capacité d'effectuer des dépassements, pour éviter de payer des impôts sur les bénéfices, sont tout à fait possibles. Nous devons examiner les estimations de la direction, les écritures comptables, et le recours aux transactions avec les parties liées. En outre, Arjan (le haut responsable des ventes) mène un grand train de vie. Nous devons examiner les calculs des primes et les revenus provenant des ventes.</i>

Les domaines des discussions	Les réponses probables
7. Les risques significatifs qui requièrent une attention spéciale.	<i>Les possibilités de non-respect des engagements envers la banque sont réelles, compte tenu de la croissance et de la pénurie de liquidités qui en résulte. Suraj affirme qu'il est temps de renégocier les arrangements conclus avec cette banque, afin d'obtenir plus de flexibilité.</i>
8. Les réponses d'audit appropriées aux risques identifiés.	<i>Certains éléments du plan détaillé d'audit ont été passés en revue avec le responsable du personnel d'audit.</i>
9. Envisager le besoin de recourir à des compétences spécialisées ou à des consultants, de tester les procédures de contrôle interne au lieu des contrôles de substance, ainsi que le besoin d'introduire de l'imprévisibilité dans la mise en place de certains tests d'audit, et enfin, de prévoir les travaux qui pourraient être accomplis par le client.	<i>Examen par un spécialiste informatique des ventes par Internet et des contrôles informatiques en général. Visite prévue pour septembre de l'année en cours.</i>
10. Définition des rôles des membres de l'équipe d'audit, de la programmation, et de la revue des dossiers.	<i>Les plans d'audit, global et détaillé, ont été mis à jour.</i>

2.7 Les risques liés à l'activité

Schéma 2.7-1



Notes :

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

Objectif du chapitre	Références des principales normes ISAs
Fournir des directives pour l'identification et l'évaluation des risques liés à l'activité.	315

2.7.1 Vue d'ensemble

La norme ISA 315 stipule que :

- 100. L'auditeur doit identifier et évaluer le risque d'anomalies significatives au niveau des états financiers et au niveau des assertions pour les flux d'opérations, des soldes de comptes et des informations fournies dans les états financiers.**
- 108. Dans le cadre de l'évaluation du risque décrite au paragraphe 100, l'auditeur doit déterminer quels sont les risques identifiés qui, sur la base de son jugement professionnel, requièrent une démarche d'audit particulière (de tels risques sont qualifiés de « risques significatifs »).**

L'évaluation des risques d'anomalies significatives est effectuée :

- Au niveau des états financiers ;
- Au niveau des assertions relatives aux flux de transactions, aux soldes de comptes et des informations fournies dans les états financiers.

Ce chapitre met l'accent sur l'identification et l'évaluation des risques liés à l'activité résultant de l'exécution des procédures d'évaluation des risques.

2.7.2 Les facteurs de risque

Schéma 2.7-2



La connaissance des risques liés à l'activité augmente la probabilité d'identifier les risques d'anomalies significatives.

Toutefois, l'auditeur n'a pas l'obligation d'identifier ou d'évaluer tous les risques liés à l'activité.

Point à prendre en considération

Il est préférable de séparer l'identification des risques de leur évaluation. Étant donné que les risques peuvent être identifiés au cours de n'importe quelle étape de la mission, l'équipe d'audit devrait être encouragée à les documenter dans un emplacement unique (pour faciliter leur classement et leur revue) avant qu'ils ne soient évalués. Cela garantira que tous les risques seront documentés et examinés, même si certains risques identifiés seront considérés plus tard comme étant insignifiants ou ne nécessitant pas de travaux complémentaires.

Le tableau ci-dessous donne quelques exemples de facteurs de risques qui peuvent indiquer l'existence de risques d'anomalies significatives.

Schéma 2.7-3

Source des facteurs de risques	
Facteurs externes	<ul style="list-style-type: none"> • État de l'économie et de la réglementation ; • Haut degré de complexité de la réglementation ; • Changements dans le secteur d'activité dans lequel l'entité opère ; • Changements dans la chaîne d'approvisionnement ; • Baisse de la demande pour les produits ou services de l'entité ; • Incapacité d'obtenir les moyens matériels nécessaires ou le personnel ayant les compétences requises pour la production ; • Sabotage délibéré des produits ou services de l'entité ; • Contraintes relatives à la disponibilité des capitaux propres et des crédits.
Stratégies d'affaires	<ul style="list-style-type: none"> • Opérations dans des régions économiquement instables ; • Opérations exposées à la volatilité des marchés ; • Développement ou offre de nouveaux produits ou services, ou déplacement dans de nouveaux secteurs d'activités ; • Entrée dans des domaines d'activités ou de transactions dans lesquels l'entité a peu d'expérience ; • Fixation d'objectifs et de stratégies irréalistes ou inappropriés ; • Expansion agressive dans de nouvelles régions ; • Acquisitions et cessions ; • Alliances complexes et partenariats ; • Utilisation de mécanismes de financement complexes ; • Restructurations au sein de l'entreprise ; • Transactions importantes avec les parties liées.
Organisation de l'entité	<ul style="list-style-type: none"> • Faible culture d'entreprise et de gouvernance ; • Personnel incompetent dans des postes clés ; • Changements du personnel clé, y compris le départ des dirigeants clés ; • Complexité des opérations, de la structure organisationnelle et des produits ; • Inaptitude à reconnaître la nécessité des changements dans les compétences requises ou dans l'utilisation des technologies, par exemple ; • Réponse à une croissance rapide ou à une baisse des ventes qui peut mettre la pression sur le système de contrôle interne et sur les compétences du personnel ; • Manque de personnel ayant les compétences appropriées en comptabilité et information financière. • Faiblesses dans le contrôle interne, en particulier celles qui n'ont pas été traitées par la direction ; • Incohérences entre la stratégie informatique de l'entité et ses stratégies d'affaires.
Autres facteurs	<ul style="list-style-type: none"> • Produits ou services comportant des défauts qui peuvent entraîner des risques pour la réputation de l'entité et impliquer sa responsabilité. • Relations avec les bailleurs de fonds externes, tels que les banques ; • Continuité d'exploitation et problèmes de liquidité, incluant la perte de clients importants ; • Installation de nouveaux systèmes informatiques importants qui sont en liaison avec les informations financières.

2.7.3 Le processus d'évaluation des risques de l'entité

L'évaluation des risques est l'un des cinq composants du contrôle interne que l'entité devrait utiliser pour :

- L'identification des risques liés à l'activité qui se rapportent aux objectifs d'informations financières ;
- La constitution des bases sur lesquelles la direction va déterminer les risques à gérer.

Dans les petites entités, le processus d'évaluation des risques est susceptible d'être informel et moins structuré. Les risques dans ces entités sont souvent reconnus implicitement plutôt qu'explicitement. La direction peut connaître les risques liés aux informations financières par le biais de son engagement personnel et direct avec les employés et les parties externes. En conséquence, l'auditeur va demander des informations pour connaître comment la direction identifie et gère les risques, quels sont les risques qu'elle a identifié et géré, et ensuite il va en documenter les résultats.

Point à prendre en considération

Lorsque les facteurs de risques sont décrits et évalués par l'auditeur, il est important que les résultats soient discutés avec la direction de l'entité. Ce sera utile pour faire en sorte qu'aucun facteur de risque important ne soit oublié et que l'évaluation des risques (probabilité et impact) soit raisonnable.

Lorsque la direction est convaincue par les avantages d'une approche plus formalisée appliquée aux processus d'évaluation des risques, elle peut décider de mettre au point, implanter et documenter ses propres processus. Dans ce cas, l'auditeur devrait procéder à l'évaluation de leurs conceptions et de leurs mises en œuvre. Il s'agit de déterminer comment la direction :

- Identifie les risques liés à l'activité qui se rapportent aux informations financières ;
- Estime l'importance des risques ;
- Évalue la probabilité de leurs survenances ;
- Décide des actions nécessaires pour les gérer.

En plus de l'examen du processus de l'entité, l'auditeur doit également demander des informations sur :

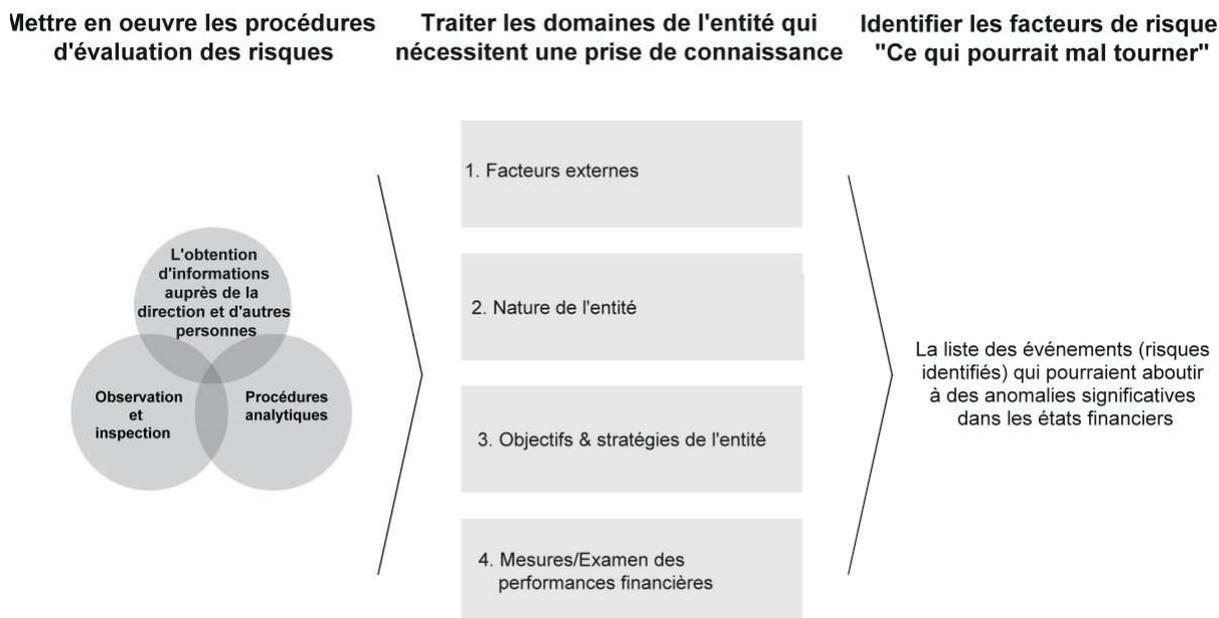
- Les risques liés à l'activité que la direction a identifié et s'il peut en résulter des anomalies significatives ;
- Les risques liés à l'activité que la direction n'est pas arrivée à identifier dans les processus de l'entité. Si des risques supplémentaires sont décelés, on doit considérer la possibilité qu'il existe une faiblesse significative du processus d'évaluation des risques de l'entité qui devrait être communiquée aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise.

Identification des risques

L'identification des risques découle de l'information recueillie lors de l'exécution des trois procédures d'évaluation des risques. Premièrement, identifier les risques sans prendre en considération tout contrôle interne susceptible d'atténuer ces risques. (Le contrôle interne est traité dans le chapitre 2.10). Évaluer séparément les risques avant d'examiner comment le système de contrôle interne arrive à identifier tout risque significatif (se référer au chapitre 2.9) et fournir les bases nécessaires pour évaluer la conception et la mise en œuvre du contrôle interne par la direction.

Le processus d'identification des risques est illustré dans le schéma ci-dessous.

Schéma 2.7-4



Pour chaque risque identifié, l'auditeur devrait examiner soigneusement :

- **Quelles en sont les implications ?**

Quel type d'anomalie peut se produire dans les états financiers à cause de ce risque ? Par exemple, si l'entité vend des diamants, il y a un niveau élevé de risque inhérent (cela est noté avant la prise en compte de tout contrôle interne) qu'ils puissent être volés. L'implication de ce risque est la possibilité que les stocks de diamants dans les états financiers puissent ne pas exister (assertion d'existence) ou que leur valeur puissent être erronée (assertion d'évaluation). Cette question devient encore plus difficile pour les risques omniprésents, où les possibilités d'anomalies peuvent être nombreuses. Par exemple, si les personnes constituant le gouvernement d'entreprise ont été inefficaces, toutes sortes d'anomalies (volontaires ou non) pourraient passer inaperçues.

- **Quelles sont les postes des états financiers et les assertions qui sont touchés ?**

A quels flux de transactions spécifiques, de soldes de comptes, d'informations fournies dans les états financiers et assertions y afférentes, ces risques se rapportent-ils ? Il est à noter que certains risques identifiés se répandront dans toute l'entité, car ils ne peuvent pas être liés à des domaines ou à des assertions spécifiques. Par exemple, l'incapacité de l'entité à fixer des objectifs et des budgets d'exploitation pourrait se traduire par différents types d'erreurs qui ne seraient pas détectés. L'existence d'un comptable/chef comptable incompetent serait un autre exemple. Ces risques ne peuvent pas être facilement rattachés à des postes spécifiques des états financiers ou de divulgations.

Les risques omniprésents découlent souvent de la faiblesse de l'environnement du contrôle interne et ont des répercussions potentielles sur de nombreux postes des états financiers, sur les divulgations, ainsi que sur les assertions. Ces risques vont probablement affecter l'évaluation des risques au niveau des états financiers et nécessitent une réponse globale (par exemple : plus de travail d'audit, et l'affectation de plus de personnel expérimenté, etc.) de la part de l'auditeur.

Il y a lieu de résister à la tentation de lister seulement les facteurs de risques qui ont de fortes probabilités d'être significatifs ou importants. Un élément clé de l'identification des risques ou des événements consiste à mettre au point la liste la plus complète des facteurs de risques possibles. En effet, les facteurs de risques sans importance peuvent toujours être écartés

ultérieurement, lorsque chaque risque aura été évalué de manière appropriée. Cela contribuera à garantir que tous les risques aient été bien identifiés.

Au fur et à mesure de l'avancement de l'audit, de nouveaux risques peuvent être identifiés. Ceux-ci devraient être ajoutés à la liste des risques identifiés, et évalués de manière appropriée, avant de prendre la décision d'effectuer les procédures d'audit complémentaires requises.

2.7.4 L'évaluation des risques

Lorsque l'auditeur aura identifié les facteurs de risques et les types d'anomalies qui peuvent en découler dans les états financiers, l'étape suivante consistera à les évaluer et à les classer selon leur importance. Encore une fois, il est préférable d'évaluer ces risques avant de prendre en considération tout contrôle interne qui les atténue.

Pour chaque risque identifié, il y a lieu de considérer :

- La probabilité de survenance du risque ;
- L'impact financier de la survenance du risque.

Probabilité de survenance du risque

Quelle est la probabilité de voir le risque se produire ? L'auditeur peut évaluer cette probabilité simplement comme élevée, moyenne ou faible ou par l'attribution d'un score numérique, allant, par exemple, de 1 à 5. Plus le score est élevé, plus il est probable que le risque puisse se produire.

Impact financier de la survenance du risque

Si le risque survient, quelle en serait l'incidence financière ? Ce jugement doit être formé par rapport à un montant prédéterminé. Sinon, d'autres personnes (ayant à l'esprit des montants différents) peuvent arriver à des conclusions entièrement différentes. Pour des objectifs d'audit, le montant prédéterminé serait lié à ce qui constitue une anomalie significative dans les états financiers. Cela peut aussi être évalué simplement comme élevé, moyen ou faible ou par l'attribution d'un score numérique, allant, par exemple, de 1 à 5.

Les scores numériques de la probabilité et de l'impact peuvent être multipliés pour donner un score global ou combiné. Cela peut être utile dans le tri des risques par ordre d'importance.

L'utilisation d'une feuille de calcul d'un tableur au sein d'une feuille de travail peut être un moyen efficace pour effectuer cette étape. Les risques peuvent alors être triés de sorte que les risques identifiés comme étant les plus significatifs seront placés en haut de la liste.

Le "registre des risques" ci-dessous donne un exemple du modèle d'identification et d'évaluation des risques.

Tableau 2.7-5

Le registre des risques

Entité ABC Co.

La tolérance du risque pour le caractère significatif

Les facteurs de risque	Les assertions traitées	L'évaluation des risques			
		Probabilité	Impact €	Comb ¹	
		1-5	1-5	Li x Im	
1	De nouvelles technologies réduisent sensiblement les coûts de production de certains produits.	Les stocks d'anciens produits pourraient devenir obsolètes et donc surévalués.	3	4	12
2	Une nouvelle loi sur l'environnement est en cours de préparation.	De nouvelles dettes, ou des passifs éventuels, apparaîtront à cause des coûts d'assainissement de l'environnement.	2	4	8
3	Un nouveau système comptable est en cours d'introduction.	Des erreurs, qui ne seraient ni prevenues ni détectées pourraient survenir lors des changements.	4	2	8
4	Le principal directeur de production prend sa retraite.	Le fait de ne pas trouver un remplaçant adéquat pourrait donner lieu à plusieurs types d'erreurs.	3	2	6
5	Des primes pour la direction basée sur les ventes.	Une pression peut exister pour gonfler à tort les montants des ventes afin de garantir l'atteinte d'un seuil de bonus.	2	2	4

¹ Comb = Le score des risques combinés.

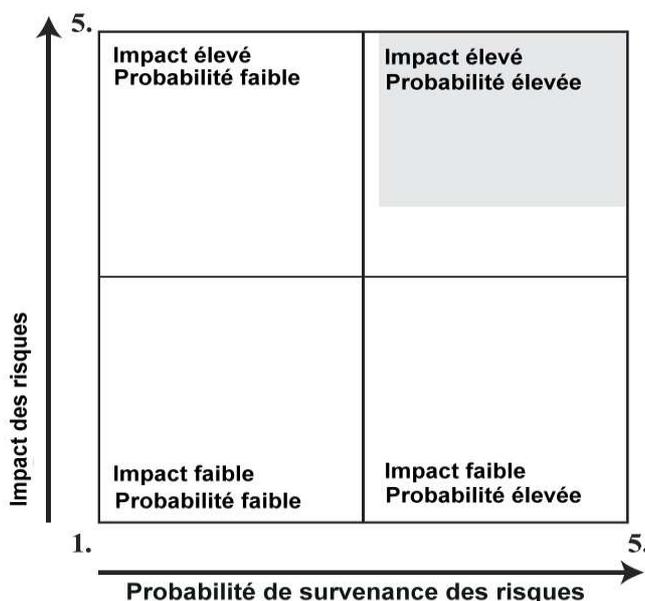
Note : Une colonne supplémentaire peut également être ajoutée au tableau précédent pour identifier ou référencer d'une manière croisée le contrôle interne ou les mesures prises par la direction pour atténuer les risques.

Point à prendre en considération

Le plus important, mais aussi le plus difficile à remplir, dans les colonnes du formulaire ci-dessus est la question : "Qu'est ce qui peut mal tourner dans les états financiers (E/F) en définitive ?" C'est dans cette colonne que l'auditeur établit l'implication du risque identifié. La baisse des ventes est un facteur de risque, mais si elle est enregistrée avec précision par l'entité, elle ne représente plus de risques d'anomalies significatives. Toutefois, une baisse des ventes pourrait entraîner des stocks obsolètes ou surévalués et des créances pouvant devenir difficilement recouvrables. C'est l'incidence de chaque facteur de risque que l'auditeur doit identifier pour qu'une réponse appropriée d'audit (telles que des procédures complémentaires d'audit) puisse être élaborée.

Les résultats du processus d'évaluation des risques peuvent aussi faire l'objet d'un graphique, comme illustré ci-dessous.

Schéma 2.7-6



Les risques qui se situent dans la zone “impact élevé, risque élevé” vont nécessiter, de toute évidence, des actions de la part de la direction pour les atténuer. En outre, ces risques seront probablement définis comme étant des risques significatifs qui nécessitent des mesures spéciales d’audit (se référer au chapitre 2.9).

2.7.5 La documentation des risques

L’auditeur devrait documenter les éléments clés de la connaissance obtenue au sujet de chacun des aspects de l’entité et de son environnement, comme cela est indiqué ci-dessus. Les documents peuvent être soit des mémorandums, soit des formulaires qui peuvent être utilisés pour s’assurer que l’information est captée dans un format structuré. Souvent, l’auditeur utilisera un mélange des deux formats - mémorandums et formulaires.

Point à prendre en considération

Un point important à considérer est la manière dont la documentation serait mise à jour au cours des années suivantes. Si les informations sont saisies d’une manière structurée, elles nécessitent plus de temps pour être préparées dans un premier temps, mais elles pourraient être beaucoup plus faciles à mettre à jour par la suite.

L’utilisation d’un “registre des risques”, tel que dans l’exemple présenté ci-dessus, permet de s’assurer que tous les risques sont documentés dans un emplacement central, et évalués d’une manière cohérente et systématique. Quand une telle liste est enregistrée sur une feuille de travail électronique, les risques peuvent également être triés sur la base de la probabilité et de l’impact, ou en fonction du score des risques combinés.

Un format structuré permet de s’assurer de :

- La cohérence des bases de l’évaluation des risques et de l’identification des risques significatifs ;
- La facilité de la revue ;
- La possibilité de trier les risques en utilisant divers critères ;
- La possibilité pour l’auditeur de partager cette liste avec le client, afin d’obtenir ses commentaires ou lui demander de la préparer en vue d’être auditée.

Plus l'entité et les procédures d'audit requises sont complexes, plus la documentation nécessaire sera détaillée.

Note : L'auditeur doit utiliser son jugement professionnel en ce qui concerne la manière dont ces questions seraient documentées.

Étude de cas — Les risques liés à l'activité

Pour plus de détails, il y a lieu de se référer à l'introduction relative à l'étude de cas présentée dans ce guide.

Une des manières de documenter les risques (à la fois les risques liés à l'activité et les risques de fraude) est de les classer dans un format structuré, tel que le registre des risques utilisé dans l'exemple ci-dessous. Un formulaire de ce genre pourrait être utilisé pour enregistrer et évaluer tous les facteurs de risque identifiés lors de l'audit.

Un extrait de la liste des risques pour Dephta est fourni ci-dessous. Dans la colonne "impacts sur les états financiers", les lettres "C.E.A.V." se rapportent aux assertions d'exhaustivité, d'existence, d'exactitude et de valorisation.

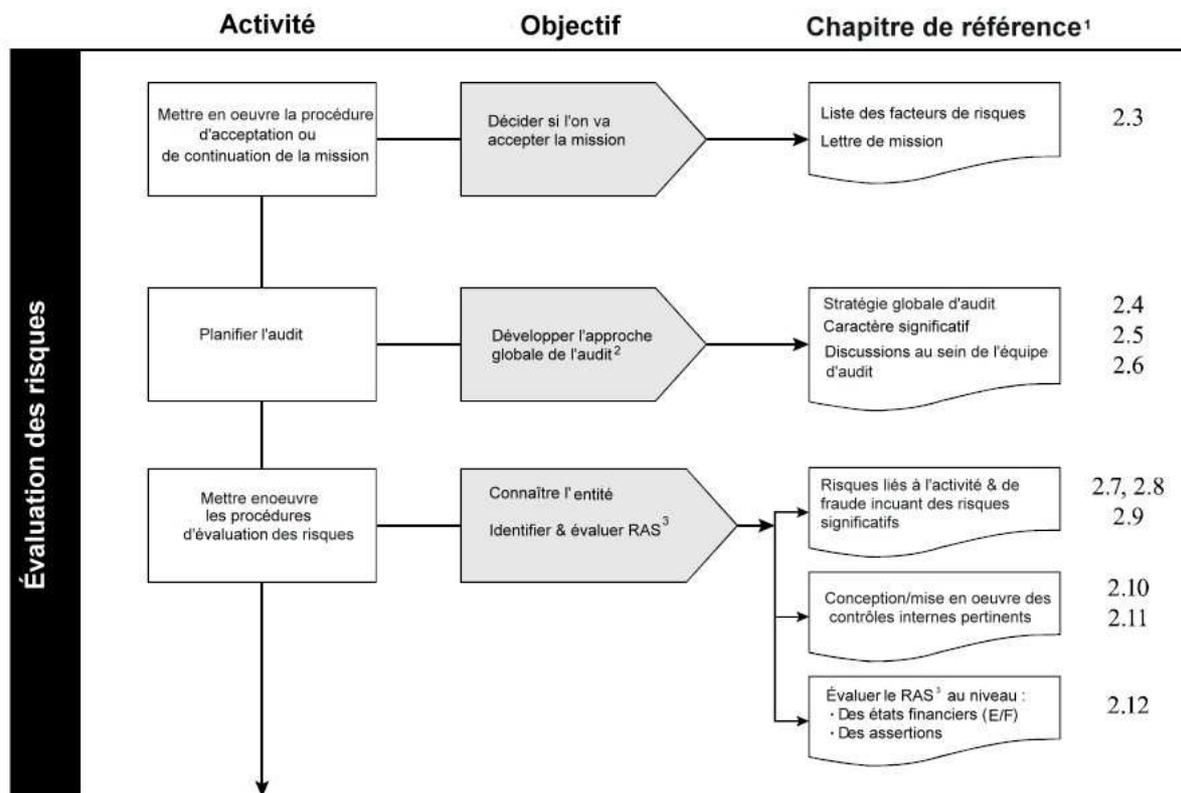
Registre des risques — Affaires/Exploitation								
Seuil de signification 15 000 €								
<i>Évaluer chaque risque en termes de probabilité et d'impact sur une échelle de 1 à 5 (1:faible, 5:élevé). Discuter le contenu de cette feuille de travail (registre des risques) avec la direction pour s'assurer de l'exhaustivité et du caractère adéquat de l'évaluation des risques.</i>								
Risques identifiés	"Ce qui pourrait mal tourner" en fin de compte	Impact P. E/F - CAEV			Évaluation des risques			Risque significatif oui/non?
		Actifs	Passifs	Revenus	Probabilité de se produire	€ Impact	Risque Combiné	
Les marchandises retournées ne sont pas estimées au moment de la vente. Les avances sont traitées en tant que recettes.	Constatation inexacte des produits.			EA	3	3	9	N
Contingent de paiement d'amendes aux détaillants pour les livraisons en retard.	Les amendes pour retards de livraisons ne sont pas cumulées.		CA	C	2	2	4	N
Les marchandises retournées peuvent ne pas être vendables avec des marges bénéficiaires normales.	Des réductions de stock peuvent être nécessaires.	V			3	3	9	N
Importantes ventes sur commande aux clients, avec des délais de crédit prolongés.	Des créances douteuses éventuelles.	V			3	4	12	N
Les engagements vis-à-vis des banques peuvent être violés en raison de l'expansion rapide et des faibles contrôles de stocks.	Si la banque décide de ne plus accorder de crédits à l'entreprise, cette dernière serait incapable de continuer ses activités, ce qui va provoquer la dépréciation de ses actifs.	V			4	5	20	O
Les contrôles informatiques généraux sont faibles dans un certain nombre de domaines.	L'intégrité des données peut être compromise ou des données peuvent même être perdues.	Tout	Tout	Tout	3	4	12	N

C = exhaustivité, E = Existence, A = Exactitude, et V = Valorisation

Note : La violation éventuelle des engagements vis-à-vis de la banque a un risque combiné dont le score s'élève à 20. Il est donc considéré comme un risque significatif. Les risques significatifs exigeront des mesures spéciales d'audit.

2.8 Les risques de fraude

Schéma 2.8-1



Notes :

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

Objectif du chapitre	Références des principales normes ISAs
Décrire le rôle des auditeurs dans l'évaluation des facteurs de risques qui pourraient aboutir à des fraudes dans les états financiers et à des détournements d'actifs.	240, 315

2.8.1 Vue d'ensemble

La norme ISA 315 stipule que :

- 100. L'auditeur doit identifier et évaluer le risque d'anomalies significatives au niveau des états financiers et au niveau des assertions pour les flux d'opérations, des soldes de comptes et des informations fournies dans les états financiers.**
- 108. Dans le cadre de l'évaluation du risque décrite au paragraphe 100, l'auditeur doit déterminer quels sont les risques identifiés qui, sur la base de son jugement professionnel, requièrent une démarche d'audit particulière (de tels risques sont qualifiés de « risques significatifs »).**

La norme ISA 240 stipule que :

- 3** Lors de la planification et de la réalisation de l'audit, et afin de réduire le risque d'audit à un niveau acceptable faible, l'auditeur doit prendre en compte le risque que les états financiers contiennent des anomalies significatives provenant de fraudes.
- 24.** L'auditeur doit faire preuve d'esprit critique tout au long de l'audit, en étant conscient de la possibilité qu'une anomalie significative provenant d'une fraude puisse exister, et ce malgré son expérience passée avec l'entité et sa conviction quant à l'honnêteté et l'intégrité de la direction et des personnes constituant le gouvernement d'entreprise.
- 27.** Les membres de l'équipe affectée à la mission doivent discuter de la possibilité que les états financiers de l'entité contiennent des anomalies significatives provenant de fraudes.
- 29.** L'associé responsable de la mission doit déterminer quelles sont les questions qui méritent d'être communiquées aux membres de l'équipe affectée à la mission qui n'ont pas participé à la discussion.
- 34.** Lors de sa prise de connaissance de l'entité et de son environnement, y compris de son contrôle interne, l'auditeur doit obtenir de la direction des informations portant sur:
 - (a)** l'évaluation faite par la direction du risque que les états financiers contiennent des anomalies significatives
 - (b)** le processus défini par la direction pour identifier et répondre aux risques de fraudes dans l'entité, y compris les risques spécifiques de fraudes que la direction a identifiés, ou les soldes de comptes, les flux d'opérations ou les informations à fournir dans les états financiers susceptibles de présenter un risque certain de fraude;
 - (c)** le cas échéant, la communication faite par la direction aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise quant aux processus définis par eux pour identifier et répondre aux risques de fraudes dans l'entité ; et
 - (d)** le cas échéant, la communication aux employés par la direction de ses vues sur les pratiques opérationnelles et le comportement éthique
- 38.** L'auditeur doit obtenir de la direction, de l'audit interne, et, le cas échéant, d'autres personnes au sein de l'entité, des informations lui permettant de déterminer s'ils ont connaissance de fraudes avérées, suspectées ou alléguées ayant une incidence sur l'entité.
- 43.** L'auditeur doit acquérir la connaissance de la façon dont les personnes constituant le gouvernement d'entreprise exercent leur supervision sur les processus mis en œuvre par la direction pour identifier et répondre aux risques de fraudes dans l'entité ainsi que sur le contrôle interne mis en place par la direction pour réduire ces risques.
- 46.** L'auditeur doit obtenir des personnes constituant le gouvernement d'entreprise des informations lui permettant de déterminer s'ils ont connaissance de fraudes avérées, suspectées ou alléguées concernant l'entité.
- 48.** Lors de sa prise de connaissance de l'entité et de son environnement, ainsi que de son contrôle interne, l'auditeur doit apprécier si les

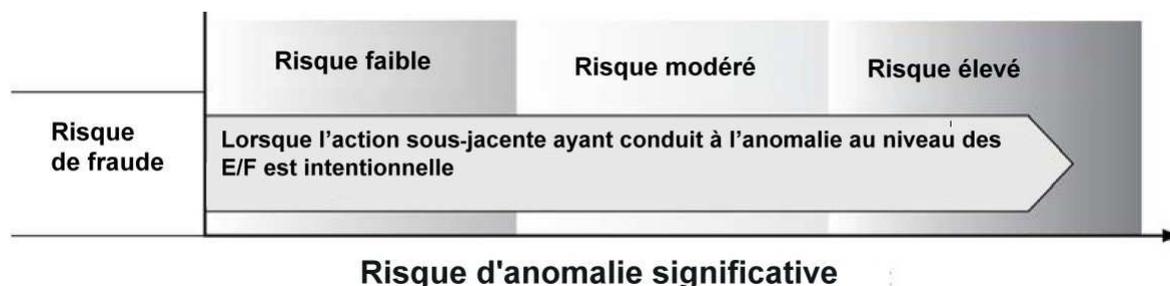
informations obtenues indiquent la présence d'un ou de plusieurs facteurs de risque de fraudes.

53. Lors de la mise en oeuvre de procédures analytiques afin d'acquérir la connaissance de l'entité et de son environnement, ainsi que de son contrôle interne, l'auditeur doit prendre en compte les relations inhabituelles ou inattendues susceptibles d'indiquer un risque d'anomalies significatives provenant de fraudes.

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

L'évaluation des risques, décrite dans ce chapitre, est focalisée sur la responsabilité de l'auditeur quant à la prise en compte de la fraude qui cause une anomalie significative dans les états financiers. Cette évaluation est décrite dans la norme ISA 240, mais elle constitue toujours une partie de l'évaluation globale des risques qui est réalisée conformément à la norme ISA 315.

Schéma 2.8-2



2.8.2 La fraude

Le terme "fraude" fait référence à un acte intentionnel commis par une ou plusieurs personnes parmi la direction, les personnes constituant le gouvernement d'entreprise, les salariés ou des tiers, impliquant l'usage de la ruse pour obtenir un avantage injuste ou illégal.

La fraude impliquant un ou plusieurs membres de la direction ou des personnes constituant le gouvernement d'entreprise est dénommée : "fraude de la direction". La fraude impliquant seulement les employés de l'entité est dénommée comme étant : "fraude des employés". Dans les deux cas, il peut y avoir collusion avec des tierces parties au sein ou en dehors de l'entité.

Le schéma ci-dessous décrit les types et les caractéristiques des fraudes.

Schéma 2.8-3

Types et caractéristiques de fraude

	Détournements d'actifs (abus de biens sociaux)		Manipulations des E/F (Présentation des niveaux supérieurs / inférieurs aux bénéfices qui ont été effectivement réalisés)	
Qui ?	Direction	Employés	Direction	Employés
Les pressions	L'avantage personnel	L'avantage personnel	L'avantage personnel tel que les économies d'impôts, la vente de l'entreprise à un prix gonflé ou pour justifier une prime	L'avantage personnel tel que l'atteinte d'un seuil de performance pour l'obtention d'une prime
Les possibilités	Dépassement du contrôle interne (CI) Exploiter la faiblesse du contrôle interne	Exploiter la faiblesse du contrôle interne	Dépassement du contrôle interne Exploiter la faiblesse du contrôle interne (CI)	Exploiter la faiblesse du contrôle interne (CI)
Les montants en cause	Ont tendance à être élevés en raison de la position dans l'entité et de la connaissance du contrôle interne (par les personnes impliquées)	Souvent petits mais peuvent être élevés éventuellement.	Ont tendance à être élevés en raison de la position dans l'entité et de la connaissance du contrôle interne (par les personnes impliquées)	l'importance des manipulations serait en relation avec les avantages (primes) payés

Bien que la fraude puisse se produire à n'importe quel niveau dans l'organisation, elle a tendance à être plus grave (et implique des sommes d'argent plus importantes) lorsque les hauts dirigeants sont impliqués.

Les principales conditions qui créent un environnement favorable à la fraude sont :

- Un gouvernement d'entreprise inefficace ;
- Une faiblesse de leadership et de "ton de la direction" ;
- Des primes élevées octroyées pour les performances financières ;
- Une complexité des règles, règlements, et méthodes de l'entité ;
- Des objectifs budgétaires irréalisables pour le personnel ;
- Un contrôle interne inadéquat, notamment lors des réformes organisationnelles.

Sur la base de ce qui précède, le système de contrôle interne antifraude le plus efficace serait un engagement fort de la part des personnes constituant le gouvernement d'entreprise et les hauts dirigeants pour agir correctement. Cet engagement est mis en évidence à travers les valeurs de l'entité et l'attachement à l'éthique, qui sont renouvelés en permanence. Cela est vrai quelle que soit la taille de l'organisation.

Le triangle de la fraude

Les juricomptables se réfèrent souvent à ce "triangle de la fraude" en raison du fait que lorsque ces trois conditions sont réunies, il est fort probable que la fraude puisse se produire.

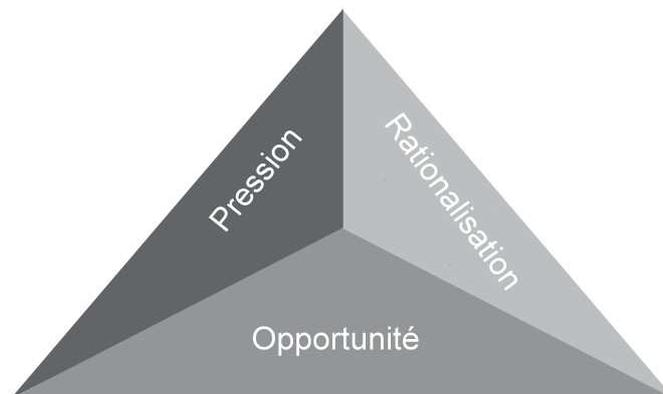
Ces conditions sont les suivantes :

- **La possibilité**
Une faible culture d'entreprise et un manque de procédures de contrôle interne adéquates peuvent souvent amener à croire que la fraude peut passer inaperçue.
- **La pression**
Elle est souvent générée par des besoins immédiats (par exemple le fait d'avoir des dettes personnelles importantes ou le fait de vouloir atteindre les profits prévus par les analystes ou par les banques) qui sont difficiles à exprimer aux autres.

- **La rationalisation**

La rationalisation est la conviction qu'une fraude n'a pas été réellement commise. Par exemple, l'auteur de la fraude rationalise ainsi : “ce n'est pas un grand problème” ou “je suis seulement en train de prendre ce que je mérite”.

Schéma 2.8-4



Lors de la conduite des procédures d'évaluation des risques, les membres de l'équipe d'audit peuvent identifier un facteur de risque de fraude qui se rapporterait à l'un des éléments du triangle. Toutefois, il est peu probable que n'importe quel auditeur, tout seul, puisse identifier l'ensemble des trois conditions (opportunité, pression, et rationalisation). C'est pour cette raison qu'il est très important pour les membres de l'équipe d'audit de discuter ensemble de leurs constatations tout au long de la mission.

Par exemple, un propriétaire-dirigeant d'une affaire de construction peut offrir de réaliser une extension importante dans la maison d'un ami, pour un bon prix, d'autant plus que la transaction se ferait en liquide et qu'il n'y aurait aucune trace écrite. En raison de sa position de propriétaire-dirigeant, il lui est possible de dépasser les contrôles internes relatifs à la constatation des revenus et de ne pas enregistrer le produit de la vente. La pression pourrait être de réduire l'impôt qui serait payable dans ce cas, et la rationalisation serait qu'il (ou elle) paie déjà beaucoup trop d'impôts. Lors de la conduite des procédures d'évaluation des risques, l'auditeur peut faire plusieurs découvertes de cet ordre.

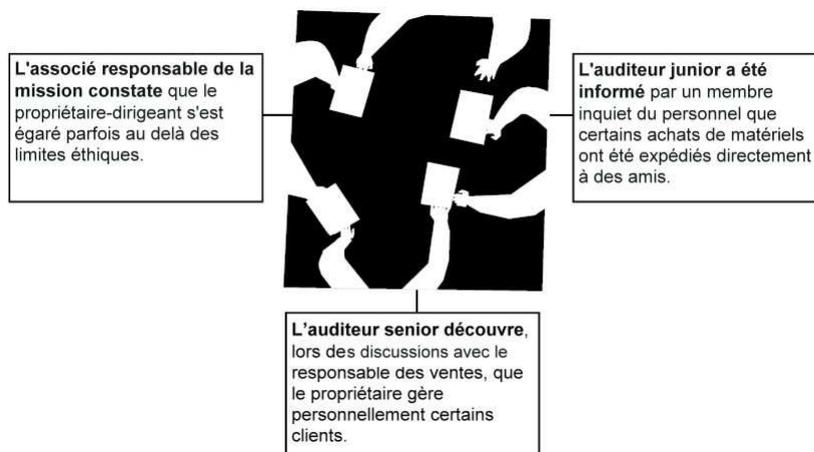
2.8.3 Les discussions au sein de l'équipe d'audit

Une part importante de la recherche d'informations sur les facteurs de risques de fraude, et de l'utilisation efficace de la connaissance de l'entité par l'auditeur, est le partage d'informations avec les autres membres de l'équipe d'audit. Il y a lieu d'encourager les membres de l'équipe à venir à la réunion, en faisant preuve d'esprit critique, et en n'ayant aucun préjugé (peut-être formé depuis plusieurs années) sur l'honnêteté de la direction ou sur le fait que son intégrité soit incontestable. Se référer au chapitre 2.6 pour de plus amples informations sur les réunions de l'équipe d'audit.

Les avantages des discussions au sein de l'équipe d'audit sont décrits dans le schéma ci-dessous :

Schéma 2.8-5

Les avantages des discussions au sein de l'équipe d'audit



En l'absence de communication, il serait difficile pour chaque membre de l'équipe d'audit ci-dessus de voir l'image dans son ensemble. Toutefois, les débats de l'équipe d'audit permettraient aux membres de l'équipe d'assembler les différentes parties des informations, afin qu'une image globale puisse être vue clairement. La fraude est toujours intentionnelle et implique la dissimulation d'informations. Sa détection est souvent effectuée lors de l'examen d'échantillons, d'in vraisemblance et d'exceptions dans des opérations impliquant des montants qui pourraient être très faibles.

Scepticisme professionnel

Il est de la responsabilité des auditeurs de conserver une attitude de scepticisme professionnel durant toute la durée de la mission. Une attitude de scepticisme professionnel implique :

- De faire, avec esprit critique, une évaluation rigoureuse de la validité des éléments probants obtenus ;
- D'être attentif à la vérification des éléments probants qui contredisent ou mettent en doute la fiabilité des documents, aux réponses relatives aux demandes de renseignements, et aux autres informations obtenues de la part de la direction et des personnes constituant le gouvernement d'entreprise ;
- De constater que la direction est toujours en mesure d'outrepasser un bon contrôle interne.

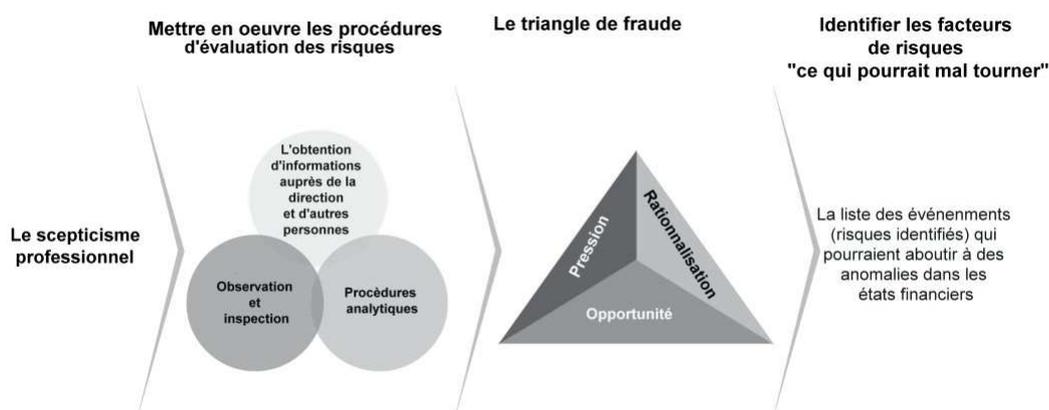
Dans la conduite de leurs travaux, les auditeurs doivent prendre la précaution d'éviter :

- De négliger des circonstances inhabituelles ;
- De trop généraliser, lors de l'élaboration des conclusions provenant des observations d'audit ;
- D'utiliser des hypothèses erronées lors de la détermination de la nature, du calendrier et de l'étendue des procédures d'audit, et lors de l'évaluation de leurs résultats ;
- D'accepter des éléments probants non suffisamment persuasifs, en s'appuyant sur la conviction que la direction et les personnes constituant le gouvernement d'entreprise sont honnêtes et intègres ;
- D'accepter les déclarations de la direction comme un substitut à l'obtention d'éléments probants suffisants et appropriés.

2.8.4 L'identification des facteurs de risques de fraude

Étant donné que la fraude est dissimulée et que les dépassements de la part de la direction sont toujours possibles, les auditeurs doivent soigneusement prendre en compte toutes les informations obtenues par la mise en œuvre des trois procédures d'évaluations des risques et avoir des discussions régulières avec les autres membres de l'équipe d'audit, comme illustré ci-dessous.

Schéma 2.8-6



Ces procédures incluront l'obtention d'une connaissance et la prise en compte du "ton de la direction" ou des attitudes de la direction envers l'environnement de contrôle interne. Par exemple :

- Comment les personnes constituant le gouvernement d'entreprise exercent-elles la surveillance des processus d'identification et de réponse aux risques de fraudes de la direction ?
- Comment la direction traite-t-elle la conception et la mise en œuvre du contrôle interne pour atténuer ces risques ? Dans les petites entités, la direction peut consciemment choisir d'accepter le risque associé à un manque de séparation des tâches en raison du haut niveau de surveillance quotidienne qu'elle exerce sur les opérations.
- Existe-t-il des fraudes réelles, soupçonnées ou présumées affectant l'entité, et la direction a-t-elle découvert des erreurs significatives ?
- Quelles opinions des personnes autres que le propriétaire ou les hauts dirigeants ont-ils sur la culture, le style de gestion de la direction, les dépassements de la part de la direction, et sur l'existence de facteurs de risques de fraudes ?
- Existe-t-il des domaines spécifiques de vulnérabilité tels que les estimations de la direction, les règles de constatation des revenus, l'utilisation des écritures comptables, les transactions avec des parties liées, etc. ?

Cette connaissance de l'entité devrait aussi inclure le contrôle interne concernant la présentation des informations financières.

Se référer aux présentations relatives au contrôle interne dans les chapitres 1.2 et 2.10.

Exemples de facteurs de risques de fraudes

Les facteurs de risques de fraudes identifiés dans l'annexe 1 de la norme ISA 240 (résumés dans le tableau suivant pour les petites entités) sont des exemples de facteurs habituellement rencontrés par les auditeurs dans plusieurs situations.

Tableau 2.8-7

Présentation d'informations financières frauduleuses	
<p>“Ton de la direction” Concerne les capacités de la direction, les pressions, le style et les attitudes touchant au contrôle interne, ainsi que le processus d'établissement des états financiers.</p>	<p>1. Pressions</p> <ul style="list-style-type: none"> • Les bonus Une importante proportion des indemnités de la direction ou du personnel est constituée des primes (ou autres incitations), dont la valeur est tributaire de la réalisation par l'entité d'objectifs trop ambitieux pour les résultats d'exploitation, pour la situation financière ou pour les flux de trésorerie. • Les prévisions Engagement de la direction avec des institutions financières, des créanciers et d'autres tiers pour la réalisation de ce qui semble être des prévisions trop ambitieuses ou manifestement irréalistes. • La réduction de l'impôt La direction a toujours intérêt à employer des moyens inappropriés pour minimiser le bénéfice à déclarer pour des raisons fiscales. <hr/> <p>2. Opportunités</p> <ul style="list-style-type: none"> • Attitudes de la direction La direction n'affiche pas et ne communique pas une attitude appropriée vis-à-vis du contrôle interne et du processus d'élaboration des états financiers, par exemple : <ul style="list-style-type: none"> – La direction n'est pas en train de communiquer et de soutenir efficacement les valeurs et l'éthique de l'entité, ou bien la direction communique de manière inappropriée sur les valeurs et l'éthique ; – La direction de l'entité est dominée par une seule personne ou par un petit groupe de personnes sans que cette domination soit compensée par un contrôle interne, par exemple, une surveillance efficace exercée par les personnes constituant le gouvernement d'entreprise ; – La direction ne surveille pas les procédures significatives de contrôle interne d'une manière appropriée ;

Présentation d'informations financières frauduleuses

- La direction ne parvient pas à corriger à temps les faiblesses du contrôle interne ;
 - La direction fixe, à tort, des attentes et des objectifs financiers trop ambitieux pour le personnel ;
 - La direction affiche une grande négligence par rapport aux autorités de régulation ;
 - La direction continue à employer un personnel comptable et/ou informatique inefficace.
- Le taux de rotation :
Existence d'un taux de rotation élevé au niveau de la direction, des conseillers juridiques ou des membres du conseil d'administration.
 - Les relations direction/auditeur :
Il existe une relation tendue entre la direction et l'auditeur courant/précédent, se traduisant par :
 - Des conflits fréquents au sujet de la comptabilité, de l'audit, et des rapports ;
 - Des demandes déraisonnables adressées à l'auditeur, incluant des contraintes de temps déraisonnables pour l'achèvement de l'audit ou pour l'émission de son rapport d'audit ;
 - Des restrictions formelles ou informelles, exercées sur l'auditeur, qui limitent d'une manière inappropriée son accès aux personnes ou aux informations, ou qui limitent la capacité de l'auditeur de communiquer efficacement avec les personnes constituant le gouvernement d'entreprise ;
 - Un comportement dominateur de la part de la direction dans ses relations avec l'auditeur, tendant surtout à influencer l'étendue du travail de ce dernier.
 - La structure du gouvernement d'entreprise
La structure du gouvernement d'entreprise est faible ou inefficace, comme le prouve l'inexpérience de ses membres ou leur nombre insuffisant ; des membres ne sont pas indépendants de la direction, ou accordent une attention insuffisante aux questions relatives aux informations financières, à la comptabilité et au système de contrôle interne.

Présentation d'informations financières frauduleuses	
<p>Conditions liées au secteur d'activité Elles se rapportent à la situation économique et à l'environnement réglementaire de l'entité.</p>	<ul style="list-style-type: none"> • Nouvelles exigences de conformité De nouvelles exigences comptables, légales ou réglementaires qui pourraient nuire à la stabilité de la situation financière ou à la rentabilité de l'entité. • Défis opérationnels Un haut degré de concurrence ou une saturation du marché qui est accompagnée d'un déclin des marges. • Tendances sectorielles <ul style="list-style-type: none"> – Une industrie en déclin avec l'augmentation du nombre de faillites d'entreprises ; – Une baisse significative des commandes de la part des clients ; – Des changements rapides dans le secteur, et grande vulnérabilité aux changements rapides des technologies ou à l'obsolescence rapide des produits.
<p>Caractéristiques d'exploitation et stabilité financière Concerne la nature et la complexité de l'entité et de ses transactions, ainsi que la situation financière de l'entité et sa rentabilité.</p>	<ul style="list-style-type: none"> • Marge d'autofinancement <ul style="list-style-type: none"> – L'incapacité de produire des marges d'autofinancement provenant de l'exploitation tout en annonçant des profits et une croissance de profits ; – Une pression forte pour l'obtention de capitaux supplémentaires nécessaires pour rester compétitif, compte tenu de la situation financière de l'entité (incluant un besoin de fonds pour financer des recherches et développements majeurs ou des dépenses d'investissements). • Les Évaluations <ul style="list-style-type: none"> – Des actifs, des dettes, des revenus ou des dépenses basées sur les évaluations significatives qui impliquent des jugements subjectifs inhabituels ou des incertitudes ; – Estimations objet à des changements significatifs à court terme et pouvant avoir des effets perturbateurs financiers sur l'entité (comme celles relatives aux chances de recouvrement des créances clients, la valorisation des stocks, ou le choix de la date de constatation des revenus, ou un ajournement significatif de dépenses). • Les parties liées <ul style="list-style-type: none"> – Des transactions importantes avec des parties liées qui ne rentrent pas dans le cours ordinaire des affaires ; – Des transactions importantes avec des parties liées qui ne sont pas auditées ou qui sont auditées par un autre cabinet. • La Complexité <ul style="list-style-type: none"> – Des transactions importantes, inhabituelles ou fortement complexes (particulièrement celles effectuées en fin d'année) qui suscitent des questions difficiles concernant leurs substances en plus de leurs formes ; – Des comptes bancaires significatifs ou des opérations subsidiaires dans des juridictions de paradis fiscaux pour lesquelles il semble ne pas y avoir de justifications commerciales claires ;

Informations financières frauduleuses	
	<ul style="list-style-type: none"> – Une structure trop complexe impliquant de nombreuses entités juridiques, un organigramme et des liens hiérarchiques inhabituels ; ou des arrangements contractuels sans but commercial apparent ; – Difficultés dans la détermination de l'organisation ou de la personne (ou des personnes) qui dirigent l'entité. • Croissance/rentabilité Croissance ou rentabilité inhabituellement rapides surtout par rapport à celles d'autres entreprises du même secteur d'activité. • Dépendances/vulnérabilités <ul style="list-style-type: none"> – Vulnérabilité particulière aux changements des taux d'intérêt ; – Dépendance élevée et inhabituelle par rapport à l'endettement, une faible capacité de répondre aux exigences de remboursement des dettes, engagements donnés (dettes) qui sont difficiles à honorer ; – Politique de vente ou programme d'incitation à la rentabilité trop ambitieux ou irréalisable ; – Une menace de banqueroute imminente, de forclusion ou d'une offre publique d'achat hostile ; – Conséquences négatives importantes sur des opérations en suspens (par exemple une fusion ou une attribution d'un contrat) si des mauvais résultats financiers sont signalés ; – Une situation financière difficile ou en détérioration, alors que la direction a garanti personnellement des dettes importantes de l'entité.

Tableau 2.8-8

Détournement d'actifs	
Possibilité de vol d'actifs	<ul style="list-style-type: none"> • Des manipulations ou conservations de sommes importantes d'argent liquide ; • Des stocks ayant pour caractéristiques, par exemple, des volumes faibles combinés avec des valeurs importantes, et qui font l'objet d'une forte demande ; • Des actifs facilement convertibles en argent, comme les obligations au porteur, les diamants, ou les puces d'ordinateurs ; • Des immobilisations ayant comme caractéristiques d'être de petite taille, combinée aussi avec la possibilité de leur commercialisation et l'absence d'identification de leur propriété.
Absence du contrôle interne	<ul style="list-style-type: none"> • Insuffisance de surveillance appropriée de la part de la direction (par exemple : supervision inadéquate ou contrôle inadéquat des locaux éloignés) ; • Manque de procédures pour l'examen minutieux des demandes d'emploi pour des postes où les salariés ont accès à des actifs susceptibles d'être détournés ; • Moyens de sauvegarde inadéquats pour les actifs susceptibles d'être détournés ; • Absence d'une séparation appropriée des tâches ou manque de contrôles indépendants ; • Absence d'un système approprié d'autorisation et d'approbation des transactions (par exemple, pour les achats) ; • Faibles moyens de sauvegarde physique des fonds, des placements, des stocks ou des immobilisations ; • Absence de procédures écrites, et en temps opportun, pour les opérations (par exemple, avoirs pour retours de marchandises) ; • Absence de congés payés obligatoires pour les salariés exécutant des fonctions de contrôle interne clés.

2.8.5 L'évaluation des risques de fraude

Une fois les facteurs de risques de fraudes identifiés (au moyen de la réalisation des procédures d'évaluation de risques), l'étape suivante sera consacrée à l'évaluation de la probabilité de survenance de ces risques et à essayer de savoir dans quelle mesure ils pourraient aboutir à des anomalies significatives dans les états financiers.

Les mêmes procédures d'évaluation des risques devraient être suivies pour les risques liés à l'activité décrits dans le chapitre 2.7.

Documentation

L'auditeur devrait consigner par écrit les facteurs de risques de fraudes identifiés et leurs évaluations. En décidant de la forme de la documentation requise, il y a lieu de tenir compte de la manière de sa mise à jour au cours des années suivantes. Si les informations sont saisies d'une manière structurée, leur préparation nécessitera un peu plus de temps au départ, mais il serait beaucoup plus facile de les mettre à jour ultérieurement.

Point à rendre en considération

Séparer les listes de facteurs de risques de fraude et de facteurs de risques liés à l'activité. Les risques liés à l'activité, comme le financement complexe d'un contrat, pourraient aboutir à ce que de simples erreurs soient commises, mais cela pourrait aussi être utilisé pour cacher des fraudes.

Le même "registre de risque", présenté dans le chapitre 2.7 pour les risques liés à l'activité, peut être utilisé pour documenter les facteurs de risques de fraude. Un exemple simple est fourni ci-dessous.

Tableau 2.8-9

Le registre des risques — Fraude

Caractère significatif 15,000 €

Évaluer chaque risque en termes de probabilité et d'impact sur une échelle de 1 à 5 (1:faible, 5:élevé).

Discuter le contenu de cette feuille de travail (registre des risques) avec la direction pour s'assurer de l'exhaustivité et du caractère adéquat de l'évaluation des risques.

Risques identifiés	"Ce qui pourrait mal tourner" au niveau des états financiers (E/F) en fin de compte	Impact P. E/F—CEAV			Évaluation des risques		Risque combiné	Risque significatif oui/non?
		Actifs	Dettes	Revenus	Probabilité de survenance	€ impact		
<i>Le cash flow (marge brute d'autofinancement) est serré en raison de retards de livraisons à un client important. Les problèmes prendront un certain temps pour être redressés.</i>	<i>Le propriétaire-dirigeant peut essayer de dissimuler les pertes sur contrats afin d'éviter des problèmes sérieux avec la banque.</i>	EV	C	A	3	3	9	NON
<i>Les objectifs de vente pour l'obtention des primes peuvent être manqués de peu cette année par certains vendeurs.</i>	<i>Le personnel de vente peut être tenté de gonfler les produits des ventes pour assurer l'atteinte des objectifs fixés</i>	EV		C	3	2	6	NON
<i>Incohérence dans la constatation des revenus.</i>	<i>Les produits d'exploitation pourraient être gonflés ou enregistrés dans une période non appropriée.</i>	ECA		ECA	4	5	20	OUI

Note : Les règles de constatation des revenus sont considérées comme étant une source de risque significatif qui exigera une attention spéciale.

Quand une telle liste est enregistrée sur un document de travail électronique, les risques peuvent aussi être triés selon des critères de probabilité, d'impact, ou sur la base d'un score de risque combiné. Un jugement professionnel devrait être effectué sur la manière avec laquelle ces questions sont documentées.

Point à prendre en considération

Maintenir des listes séparées pour les facteurs de risque lié à l'activité et les facteurs de risques de fraudes. Il est à noter que quelques facteurs de risque lié à l'activité seront considérés comme étant des facteurs de risques de fraude. Par exemple, la constatation des revenus est incluse dans le "registre de risque" relatif aux affaires/opérations dans le chapitre 2.7 et dans le registre des risques de fraude ci-dessus.

Cette séparation est aussi utile pour :

- L'identification des pressions éventuelles, des opportunités et de la rationalisation des fraudes ;
- L'identification de la possibilité que certains soldes de compte et transactions contiennent des fraudes ;
- La conception d'une réponse d'audit appropriée.

Étude de cas - Les risques de fraude

Pour plus de détails, il y a lieu de se référer à l'introduction relative à l'étude de cas présentée dans ce guide.

Les risques de fraude peuvent être documentés en utilisant la même structure que pour les risques liés à l'activité. Une des approches possibles est de documenter les risques sous les rubriques : opportunités, pressions et rationalisations.

Un extrait de la liste de risques de Dephta est présenté ci-dessous. Les lettres "C.E.A.V." se rapportent aux assertions d'exhaustivité, d'existence, d'exactitude et de valorisation.

Registre des risques - Fraude								
Seuil de signification <u>15 000 €</u>								
<i>Évaluer chaque risque en termes de probabilité et d'impact sur une échelle de 1 à 5 (1=faible, 5=élevé).</i>								
<i>Discuter le contenu de cette feuille de travail (registre des risques) avec la direction pour s'assurer de l'exhaustivité et du caractère adéquat de l'évaluation des risques.</i>								
Risques identifiés	"Ce qui pourrait mal tourner" en fin de compte	Impact P. E/F - CAEV			Évaluation des risques			Risque significatif oui/non?
		Actifs	Passifs	Revenus	Probabilité de se produire	€ Impact	Risque Combiné	
<i>Pressions</i>								
Minimiser la charge fiscale	Des biais dans les estimations de la direction	CA	C		4	4	16	N
	Écritures comptables non autorisées	Tout	Tout		4	5	20	O
Croissance rapide mettant une pression sur le financement	Manipulation des états financiers pour éviter de faire apparaître les violations des engagements vis-à-vis de la banque	Tout	Tout		4	5	20	O
Primes accordées aux vendeurs pour les ventes qui dépassent un certain seuil	Ventes gonflées pour atteindre les seuils	CV		E	3	3	9	N
Paiement de dessous de table pour gagner des relations	Des actes illicites	C	CE	A	2	3	6	N
<i>Opportunités</i>								
Faible contrôle des stocks	Vols de marchandises	E			4	3	12	N
Faible contrôle sur les ventes au comptant	Vols de marchandises/Vols d'argent des recettes	E			4	3	12	N
Transactions avec des parties liées	Les ventes/achats pourraient être sous-évaluées/surévaluées	V		V	3	3	9	N
Croissance significative dans le recours aux opérations avec des parties liées	Les ventes/achats pourraient être sous-évaluées/surévaluées	V	V	V	4	5	20	O
<i>Rationalisation</i>								
Faibles moralités des travailleurs temporaires	Vols de marchandises	E			3	2	6	N

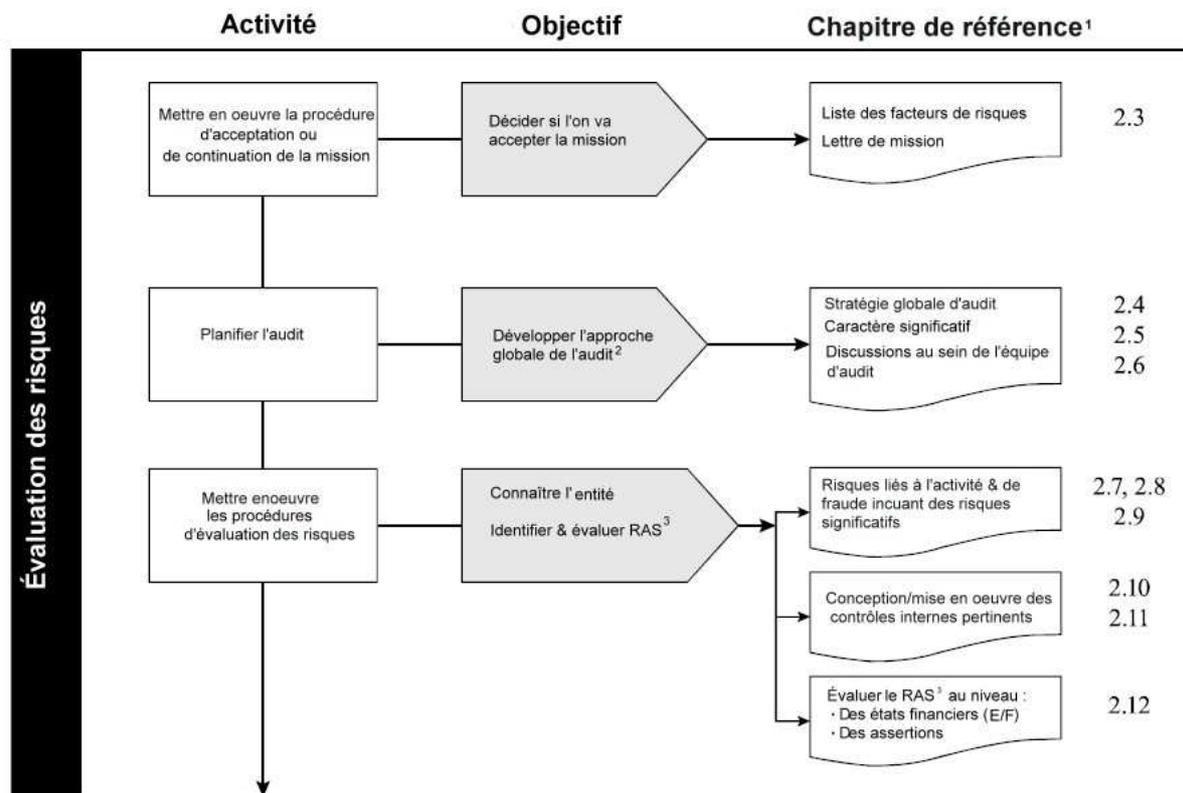
C = Exhaustivité, E = Existence, A = Exactitude, et V = Valorisation

Note : Les biais éventuels dans les estimations effectuées par la direction, les écritures comptables non autorisées, la pression pour avoir les moyens de financer une croissance rapide, et les opérations avec les parties liées ont été identifiés en tant que risques significatifs. Les risques significatifs exigeront des mesures spéciales d'audit.

La colonne réponse d'audit peut-être utilisée pour avoir des références croisées des facteurs de risques par rapport aux procédures d'audit qui visent des risques identifiés.

2.9 Les risques significatifs

Schéma 2.9-1



Notes :

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

Objectif du chapitre	Références des principales normes ISAs
Fournir des orientations sur la nature des risques significatifs et leur détermination ainsi que sur leurs conséquences pour l'audit.	240, 315

2.9.1 Vue d'ensemble

La norme ISA 315 stipule que :

- 108. Dans le cadre de l'évaluation du risque décrite au paragraphe 100, l'auditeur doit déterminer quels sont les risques identifiés qui, sur la base de son jugement professionnel, requièrent une démarche d'audit particulière (de tels risques sont qualifiés de « risques significatifs »).**
- 113. Pour les risques significatifs, dans la mesure où l'auditeur ne l'a pas déjà fait, il doit évaluer la conception des contrôles de l'entité, y compris les activités de contrôle, et déterminer si ces contrôles ont été mis en oeuvre.**

La norme ISA 240 stipule que :

57. Dans sa démarche d'identification et d'évaluation du risque d'anomalies significatives, tant au niveau des états financiers qu'au niveau des assertions retenues pour chaque flux d'opérations, soldes de comptes ou informations fournies dans les états financiers, l'auditeur doit identifier et évaluer les risques d'anomalies significatives provenant de fraudes. De tels risques étant par principe importants, il doit apprécier en conséquence, dans la mesure où ceci n'a pas déjà été fait, la conception des contrôles mis en place par l'entité et destinés à les prévenir, y compris les activités de contrôle y relatives, et déterminer si ces contrôles ont été mis en place.

La norme ISA 330 stipule que :

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

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

2.9.2 Détermination des risques significatifs

Une partie essentielle du processus d'évaluation des risques consiste à déterminer lesquels, parmi les risques liés à l'activité ou les risques de fraude identifiés, sont significatifs selon le jugement de l'auditeur.

Des risques importants peuvent :

- Survenir dans la plupart des audits ;
- Exiger une attention spéciale d'audit.

La détermination des risques qui sont significatifs est fondée sur :

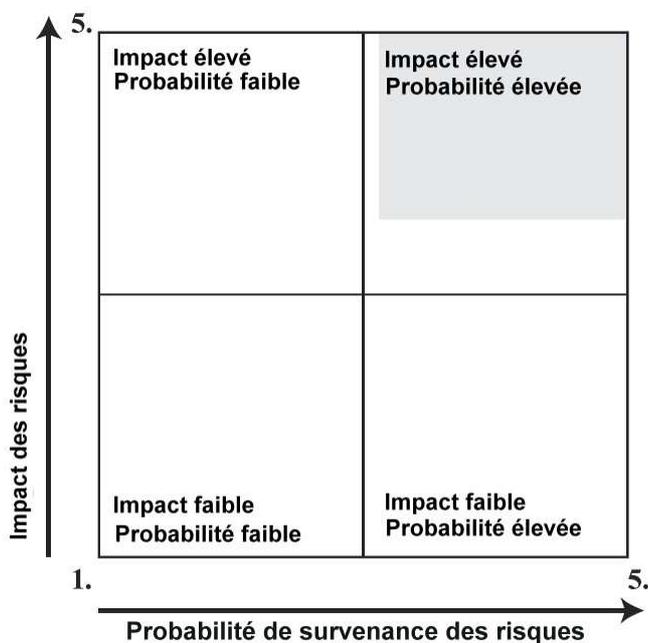
- La nature du risque ;
- L'examen de l'effet de tout contrôle interne identifié associé au risque ;
- L'ampleur probable de l'anomalie potentielle (ou des multiples anomalies) ;
- La probabilité de survenance du risque.

Il est à noter que la détermination du risque significatif est fondée sur le risque inhérent (avant de prendre en considération le contrôle interne) et non pas sur le risque combiné (en considérant les risques inhérents et de contrôle interne, ensemble). Par exemple, une entreprise avec un grand stock de diamants aurait un risque inhérent élevé de vol. La réaction de la direction est d'assurer la sécurité des équipements et de garder les diamants dans un coffre-fort qui serait surveillé tout le temps. Les risques combinés d'anomalies significatives sont donc minimes. Cependant, étant donné que le risque de perte (avant de tenir compte du contrôle interne) est très probable, et que sa valeur aurait un impact significatif sur les états financiers, le risque sera déclaré comme étant "significatif".

Le chapitre 2.7 contient un diagramme qui établit une carte de l'évaluation des risques basée sur la probabilité et l'impact.

Les risques qui se trouvent dans le secteur hachuré du diagramme ci-dessous (impact élevé et probabilité élevée) seront certainement considérés comme étant des risques significatifs.

Schéma 2.9-2



2.9.3 Les domaines à prendre en considération

En vérifiant l'existence de risques significatifs, l'auditeur devra tenir compte des questions suivantes (se référer au paragraphe 109 de la norme ISA 315) :

- Le risque est-il un risque de fraude ?
- Dans quelle mesure le risque est-il lié à de récents et d'importants développements économiques, comptables ou autres et va-t-il, par conséquent, requérir une attention particulière ?
- La complexité des transactions ;
- Dans quelle mesure le risque implique-t-il d'importantes transactions avec des parties liées ?
- Le degré de subjectivité de la mesure des informations financières relatives au risque, en particulier celle qui implique un large éventail d'incertitude de cette mesure ;
- Dans quelle mesure le risque implique-t-il des opérations importantes qui sont en dehors des affaires courantes normales de l'entité, ou qui semblent être inhabituelles.

Dans les petites entreprises, les risques significatifs sont généralement liés aux sujets présentés ci-dessous.

Sujet/ information	Caractéristiques
Transactions non courantes significatives	<ul style="list-style-type: none"> • Risque inhérent élevé (probabilité et impact). • Survient rarement. • Non soumises à des traitements systématiques. • Inhabituelles, en raison de leurs dimensions ou de leurs natures (par exemple: l'acquisition d'une autre entité). • Exigent l'intervention de la direction : <ul style="list-style-type: none"> - Pour préciser le traitement comptable ; - Pour la collecte et le traitement des données. • Impliquent des calculs ou des règles comptables complexes. • Nature des transactions rendant difficile, pour l'entité, la mise en œuvre d'un contrôle interne efficace contre ces risques.
Problèmes significatifs de jugement	<ul style="list-style-type: none"> • Risque inhérent élevé. • Impliquent des incertitudes de mesure significatives (par exemple : la mise au point d'estimations comptables). • Règles comptables impliquées peuvent être soumises à des interprétations différentes (comme la préparation d'estimations comptables ou l'application de règles de constatation des revenus). • Jugement requis peut être subjectif, complexe, ou exiger des hypothèses quant à des effets ou événements futurs (par exemple : les jugements sur la juste valeur, la valorisation des stocks sujets à une obsolescence rapide, etc.).

L'auditeur devrait aussi tenir compte des facteurs suivants dans l'identification des risques significatifs :

- Existe-t-il des possibilités de survenance de fraudes ?
- Le risque est-il lié à des changements économiques ou comptables significatifs récents, ou à d'autres développements ?
- Des transactions complexes sont-elles impliquées ?
- Y a-t-il des transactions significatives avec des parties liées ?
- Existe-t-il un haut degré de subjectivité dans la mesure des informations financières, particulièrement dans des domaines impliquant une large gamme d'incertitude de mesures ?
- Existe-t-il des transactions significatives qui sont en dehors des affaires courantes de l'entité, ou qui semblent être inhabituelles ?

2.9.4 Les réponses aux risques significatifs

Lorsqu'un risque est classé comme étant "significatif", l'auditeur devrait réagir comme décrit ci-dessous.

La conception du contrôle interne et sa mise en œuvre devraient être évaluées

L'auditeur doit évaluer la conception du système de contrôle interne de l'entité, y compris les activités de contrôle interne pertinentes, et déterminer si elles ont été mises en œuvre. Cela est nécessaire afin de fournir à l'auditeur des informations adéquates pour développer une approche d'audit efficace.

Les activités de contrôle interne pourraient inclure :

- Un examen des hypothèses (utilisées dans les estimations) par les hauts dirigeants ou par les experts ;
- Un processus formel pour préparer les estimations ;
- L'approbation des réponses aux risques par les personnes constituant le gouvernement d'entreprise.

Quand des questions importantes non courantes ou des jugements de valeur ne sont pas soumis au contrôle interne de routine (par exemple : un événement unique ou annuel), l'auditeur devrait évaluer le degré de sensibilisation de la direction par rapport à ces risques et si la réponse de la direction est appropriée. Par exemple, si l'entité a acheté les actifs d'une autre entreprise, la réponse de l'entité pourrait inclure le recours à un évaluateur indépendant pour les actifs acquis, l'application de règles comptables appropriées, et la divulgation correcte de la transaction dans les états financiers.

Lorsque l'auditeur juge que la direction n'a pas convenablement répondu (en mettant en œuvre le contrôle interne des risques significatifs) et qu'une faiblesse significative existe dans le contrôle interne de l'entité, il faudrait que :

- La question soit communiquée (aussitôt que possible) aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise ;
- L'impact de l'évaluation des risques par l'auditeur devrait être pris en considération (la détermination de procédures d'audit complémentaires peut-être nécessaire pour répondre au risque évalué).

La confiance dans les éléments de preuve obtenus dans les audits précédents n'est pas permise

Lorsqu'un test d'efficacité de fonctionnement est projeté, pour un contrôle qui atténue un risque significatif, l'auditeur ne peut pas compter sur les éléments probants de l'efficacité de fonctionnement du contrôle interne qui ont été obtenus au cours d'audits précédents. (Se référer au paragraphe 41 de la norme ISA 330.)

Les contrôles de substance devraient répondre spécifiquement au risque identifié

Des contrôles de substance afférents aux risques significatifs devraient traiter le risque spécifique identifié. Elles devraient aussi être conçues pour obtenir des éléments probants très fiables.

Dans de nombreux cas, les procédures d'audit pour les risques significatifs seront une extension des procédures qui seraient planifiées dans tous les cas. Par exemple, si le risque significatif se rapporte à un biais potentiel, situé au niveau de la préparation d'une estimation par la direction, les contrôles de substance traiteraient de la validité des hypothèses utilisées, en identifiant les sources et en tenant compte de la fiabilité des informations utilisées (tant externes qu'internes), ainsi que de l'existence de n'importe quel biais dans les évaluations de l'année précédente par comparaison avec les réalisations réelles et les méthodes utilisées dans le calcul des estimations.

Les contrôles analytiques de substance à eux seuls ne sont pas considérés comme étant une réponse appropriée

L'utilisation des contrôles analytiques de substance n'est pas à elle seule considérée comme une réponse appropriée pour traiter un risque significatif. Lorsque l'approche retenue pour le risque significatif consiste seulement à réaliser des contrôles de substance, les procédures d'audit peuvent consister en :

- Des tests de détails seulement ;
- Une combinaison de tests de détails et de contrôles analytiques de substance.

Pour des directives supplémentaires pour la conception de la nature, du calendrier et de l'étendue des contrôles de substance, il y a lieu de se référer au chapitre 3.3.

Étude de cas – Les risques significatifs

Pour plus de détails, il y a lieu de se référer à l'introduction à l'étude de cas présentée dans ce guide.

Les risques significatifs peuvent être identifiés à partir de la liste des facteurs de risques et de leurs évaluations. Se référer aux exemples du "registre de risque" contenus les chapitres 2.6 et 2.7 de l'étude de cas. Ce formulaire peut également être utilisé pour des références croisées entre chaque risque significatif et le plan d'audit détaillé.

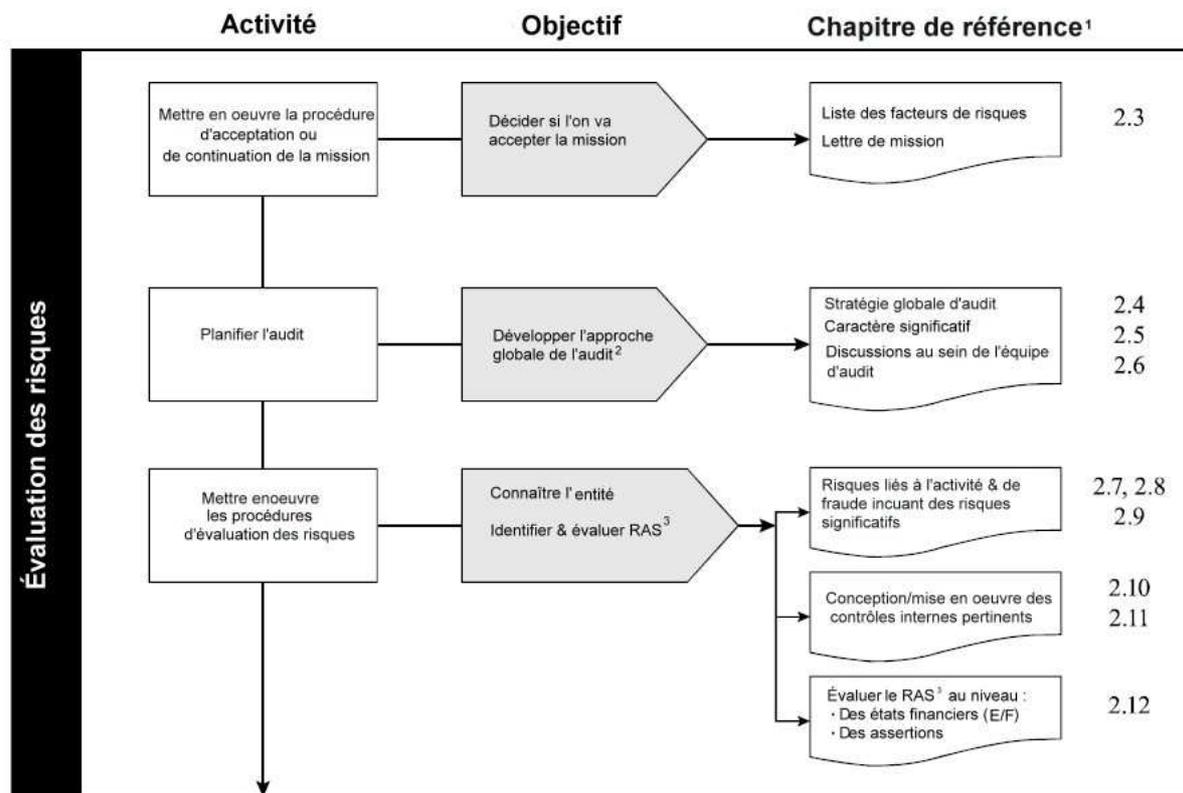
Pour chaque risque significatif identifié, la réponse de la direction doit être documentée et des procédures d'audit appropriées doivent être mises au point pour répondre aux risques spécifiques.

Le risque significatif	La réponse de la direction	La réponse d'audit	Réf. W/P
<p><i>La société a-t-elle dépassé les limites autorisées de ses financements bancaires ?</i></p> <p><i>Si c'est le cas, la banque pourrait demander le remboursement de son prêt. Si cela se produit, l'entreprise serait incapable de fonctionner normalement, ce qui pourrait entraîner la dépréciation de ses actifs.</i></p>	<p><i>Préparation et suivi des prévisions de flux de trésorerie.</i></p> <p><i>Renégociation du montant et des conditions de financement.</i></p>	<p><i>Examiner le plan de développement de l'entreprise et voir dans quelle mesure les prévisions de flux de trésorerie sont raisonnables. Examiner et comparer les résultats et les flux de trésorerie réels. S'assurer que les évaluations des créances et des stocks (les garanties du prêt) sont raisonnables. Examiner la proposition de refinancement présentée par l'entreprise à la banque.</i></p>	<p><i>(Non inclus)</i></p>
<p><i>Des manipulations des états financiers pourraient se produire pour éviter que l'on s'aperçoive du non-respect des engagements vis à vis de la banque.</i></p>	<p><i>Aucune. La direction ne voit pas du tout cela comme étant un risque.</i></p>	<p><i>Examiner attentivement les hypothèses utilisées pour les prévisions de trésorerie et la base sur laquelle les rapports relatifs aux flux de trésorerie réels sont établis. S'assurer également que les bases utilisées pour l'évaluation des créances et des stocks sont valables et correctes.</i></p>	
<p><i>Constatations de revenus incohérentes</i></p>	<p><i>Les contrats de vente de plus de 500 € sont examinés par le directeur des ventes.</i></p>	<p><i>Examen des principaux contrats (et d'un échantillon de petits contrats) et discussion avec le directeur des ventes pour s'assurer que les revenus ont été constatés convenablement au cours de l'année.</i></p>	

Le risque significatif	La réponse de la direction	La réponse d'audit	Réf. W/P
<i>Écritures comptables non autorisées.</i>	<i>La direction a convenu de mettre en place des règles exigeant l'approbation de toutes les écritures comptables, mais elles n'ont pas encore été mises en œuvre.</i>	<i>Identifier et examiner toutes les écritures comptables de plus de 1 500 € Et toutes les écritures du mois qui précède et de celui qui suit la fin d'exercice.</i>	
<i>Augmentation significative de l'utilisation des opérations avec des parties liées.</i>	<i>La règle est que toutes les transactions avec les parties liées soient identifiées comme telles, et soient aussi conclues à des conditions normales de vente. Cela comprend tous les biens ou services fournis par l'entreprise à la direction ou aux employés pour un usage personnel.</i>	<i>Examiner la connaissance des règles par les employés au moyen de demandes d'informations et à travers des inspections. Chercher à s'assurer que toutes les transactions ont été identifiées et que les conditions de vente, la nature des transactions, ainsi que leurs dates sont bien appropriées.</i>	

2.10 Le contrôle interne

Schéma 2.10-1



Notes :

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

Objectif du chapitre	Références des principales normes ISAs
Fournir des directives sur : <ul style="list-style-type: none"> • Le contrôle interne pertinent ; • L'étendue de la connaissance requise ; • Les niveaux de contrôle et les cinq composants du contrôle interne. 	315

2.10.1 Vue d'ensemble

La norme ISA 315 stipule que :

41. L'auditeur doit acquérir la connaissance du contrôle interne qui intéresse l'audit.

67. L'auditeur doit acquérir la connaissance de l'environnement de contrôle.

- 76. L'auditeur doit acquérir la connaissance, d'une part, du processus suivi par l'entité pour identifier les risques liés à l'activité en rapport avec les objectifs de l'information financière et afin de décider des mesures adéquates à mettre en œuvre pour gérer ces risques et, d'autre part, des résultats de ce processus.**
- 81. L'auditeur doit acquérir la connaissance du système d'information et des processus opérationnels afférents qui ont un rapport avec l'élaboration de l'information financière, y compris en ce qui concerne:**
- **les flux d'opérations dans les activités de l'entité ayant un caractère significatif pour les états financiers**
 - **les procédures du système informatique et des systèmes manuels, par lesquelles ces opérations sont initiées, enregistrées, traitées et présentées dans les états financiers**
 - **les enregistrements comptables y afférents, aussi bien électroniques que manuels, étayant l'information et les postes spécifiques des états financiers, pour ce qui concerne le lancement, l'enregistrement, le traitement et la présentation des opérations**
 - **la façon dont le système d'information saisit des événements, autres que des flux d'opérations, ayant un caractère significatif pour les états financiers;**
 - **le processus d'élaboration de l'information financière utilisé pour l'établissement des états financiers de l'entité, y compris les estimations comptables significatives et les informations fournies.**
- 89. L'auditeur doit acquérir la connaissance de la façon dont l'entité communique les rôles et les responsabilités en matière d'élaboration de l'information financière, ainsi que les éléments significatifs afférents.**
- 90. L'auditeur doit acquérir une compréhension suffisante des activités de contrôle pour évaluer le risque d'anomalies significatives au niveau des assertions et pour concevoir des procédures d'audit complémentaires répondant aux risques identifiés.**
- 93. L'auditeur doit acquérir la connaissance de la façon dont l'entité a répondu aux risques résultant du système informatique.**
- 96. L'auditeur doit acquérir la connaissance des principaux types de moyens que l'entité utilise pour assurer le suivi du contrôle interne relatif à l'élaboration de l'information financière, y compris ceux relatifs aux activités de contrôle pertinentes pour l'audit, ainsi qu'une compréhension de la manière dont l'entité entreprend des actions correctrices de ses contrôles.**

Les chapitres précédents de ce guide ont traité de la nature du contrôle interne (se référer au chapitre 1.2) et de la manière d'identifier et d'évaluer les risques inhérents liés à l'activité et les facteurs de risques de fraude (se référer aux chapitres 2.6 et 2.7).

Ce chapitre traite l'étape suivante de l'évaluation du risque, qui doit comprendre le contrôle interne pertinent pour l'audit.

Cela implique d'évaluer comment la conception et la mise en œuvre des contrôles empêcheraient des anomalies significatives de survenir ou détecteraient et corrigeraient les anomalies après qu'elles se soient produites.

La norme ISA 315 exige que des auditeurs prennent une connaissance du contrôle interne pour toutes les missions d'audit. Cela s'applique à tous les audits, y compris là où l'auditeur décide qu'une approche entièrement substantive serait la réponse appropriée aux risques identifiés.

2.10.2 Le contrôle interne dans les plus petites entités

Dans les plus petites entités, il y a souvent peu d'employés, ce qui peut limiter la mise en place de la séparation des tâches et de la documentation écrite disponible. Mais le contrôle interne existe toujours. Dans de telles entités, l'environnement de contrôle (l'engagement de la direction envers les valeurs éthiques, sa compétence, son attitude envers le contrôle et ses actions quotidiennes) sera très important à évaluer. Cela impliquera l'évaluation du comportement, des attitudes et des actions de la direction.

La présence d'un propriétaire-dirigeant fortement impliqué peut être autant une force qu'une faiblesse du contrôle interne. La force est que cette personne (confiante dans sa compétence) sera bien informée de tous les aspects des opérations et qu'il sera très peu probable que des erreurs significatives puissent se produire. La faiblesse est que cette personne est aussi dans une bonne position pour outrepasser le contrôle interne.

Les dépassements de la part de la direction

Les dépassements de la part de la direction peuvent souvent être atténués ou ralentis en établissant des règles et des procédures écrites. Par exemple, si une règle écrite énonce que toutes les écritures comptables non courantes devraient être approuvées, cela autorise le comptable à demander leur approbation. S'il n'y a pas de telles procédures, ou que d'autres contrôles internes antifraudes ne sont pas mis en place, les risques de dépassements de la part de la direction devraient être traités par la mise en œuvre de procédures d'audit complémentaires.

Point à prendre en considération

Lors de l'audit de petites entités, il y a souvent une tentation de conclure hâtivement que le contrôle interne est inexistant et que, par conséquent, cela ne vaut pas la peine de l'évaluer. Cependant, n'importe quelle entité qui veut continuer à fonctionner aura une certaine forme de contrôle interne. Quelle est l'entreprise qui ne voudrait pas contrôler que les recettes sont déposées à la banque ou que les marchandises expédiées sont facturées ?

Les procédures relatives à l'environnement de contrôle dans de petites entités (comme l'intégrité et la compétence du propriétaire-dirigeant) ont tendance à être beaucoup plus subjectives que les activités de contrôle traditionnelles (par exemple : les contrôles de la "séparation des tâches"), mais elles sont néanmoins très importantes.

L'auditabilité

Dans la plupart des entités, il y a presque toujours une certaine forme de contrôle interne. Cela peut être informel et peu sophistiqué, mais c'est toujours le contrôle interne. Une entité qui n'atténue pas les risques auxquels elle est exposée et les anomalies qui en résultent dans les états financiers ne restera pas longtemps en activité. Cependant, s'il n'y a aucun contrôle interne (par exemple : un manque de personnel compétent et/ou de règles et de procédures écrites), cela posera des questions de fond sur l'auditabilité des états financiers de l'entité.

Les points suivants, en particulier, devraient soulever des questions sérieuses :

- Au sujet de l'intégrité de la direction ou de son attitude faible envers le contrôle interne. Cela augmente le risque de déclarations inexactes et de fraude de la part de la direction ;

- Au sujet de l'état et de la fiabilité des enregistrements comptables de l'entité. Cela rend peu probable que des éléments probants appropriés et suffisants soient disponibles pour appuyer une opinion sans réserve.

Si ces préoccupations sont présentes, l'auditeur devrait considérer la nécessité d'exprimer une réserve, d'émettre un rapport sans opinion, ou de se retirer de la mission.

Si le désistement est choisi, l'auditeur devrait considérer ses responsabilités professionnelles et légales, y compris toute obligation de l'annoncer aux personnes qui ont procédé à sa nomination ainsi qu'aux organismes de régulation. L'auditeur devrait aussi discuter de ce désistement et des raisons qui le motivent avec les niveaux appropriés de la direction et des personnes constituant le gouvernement d'entreprise.

2.10.3 Les connaissances requises du contrôle interne

Les auditeurs sont tenus d'acquérir une connaissance suffisante du contrôle interne (pertinent pour l'audit) pour :

- Identifier les contrôles spécifiques qui empêcheraient les anomalies significatives de survenir ou qui détecteraient et corrigeraient lesdites anomalies après qu'elles se soient produites ;
- Évaluer les risques d'anomalies significatives au niveau des états financiers et au niveau des assertions ;
- Permettre la conception des procédures complémentaires d'audit, qui soient réactives par rapport aux risques évalués.

L'évaluation du contrôle interne implique d'identifier les risques d'anomalies significatives (risques liés à l'activité et de fraudes) et ensuite de déceler ce que fait l'entité pour les traiter. Cela peut être réalisé à travers des discussions avec les hauts dirigeants qui seront suivies par l'observation et l'inspection de tout contrôle interne identifié.

L'enquête seule n'est pas suffisante pour évaluer la conception d'un contrôle pertinent pour l'audit et déterminer s'il a été mis en œuvre.

La connaissance par l'auditeur du contrôle interne inclut :

- L'évaluation de la conception du contrôle interne. Les procédures de contrôle interne, prises individuellement ou en combiné, assurent-elles avec efficacité la prévention ou la détection et la correction des anomalies significatives avec efficacité ?
- La détection de la mise en œuvre du contrôle interne. Le contrôle interne existe-t-il et l'entité l'utilise-t-elle ?

Les procédures d'évaluation des risques

Les procédures d'évaluation des risques sont utilisées pour effectuer ce travail qui peut inclure :

- De demander des informations auprès du personnel de l'entité ;
- L'observation de l'application de contrôles spécifiques et l'examen de documents et rapports ;
- La traçabilité des transactions au moyen du système d'information afférent aux informations financières.

Si un contrôle interne est mal conçu, la détermination de sa mise en œuvre n'est pas nécessaire.

Au lieu de cela, l'auditeur devrait examiner si cela représente une faiblesse significative dans le contrôle interne de l'entité. S'il en est ainsi, cela devrait être communiqué à la direction et aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise.

Les limitations du contrôle interne

Le contrôle interne (même dans les cas où il est bien conçu et bien mis en œuvre) peut seulement fournir une assurance raisonnable en ce qui concerne l'objectif de fiabilité des informations financières. Les principales limitations comprennent :

- Les jugements professionnels exigés dans n'importe quel système ainsi que les simples défaillances humaines, telles que les erreurs ou les omissions ;
- La mise en échec du contrôle interne par la connivence de deux ou plusieurs personnes ;
- Le dépassement inopportun du contrôle interne par la direction, comme la révision des termes d'un contrat de vente ou une annulation de la limite de crédit d'un client.

Les tests de l'efficacité du fonctionnement des contrôles

Il n'y a pas d'obligation, dans les normes ISAs, d'évaluer l'efficacité du fonctionnement des contrôles à moins qu'il n'y ait aucune autre alternative (comme c'est le cas dans un système fortement automatisé et sans papier) pour obtenir les éléments probants nécessaires. La décision d'évaluer l'efficacité opérationnelle des contrôles est donc une question de jugement professionnel. Ce sujet est traité plus loin, dans le chapitre 3.2.

La connaissance du contrôle interne est limitée à sa conception et à sa mise en œuvre. On utilise à cette fin des procédures d'évaluation des risques comme les enquêtes auprès du personnel de l'entité, l'observation de l'application de certains contrôles spécifiques, l'examen des documents et des rapports, et en suivant juste une ou deux transactions à travers le système d'information. Cette connaissance étant limitée à un moment spécifique (la date de la réalisation des procédures d'évaluation des risques), elle ne fournit pas de preuves de l'efficacité du fonctionnement du contrôle interne sur toute une période, telle que l'exercice fiscal.

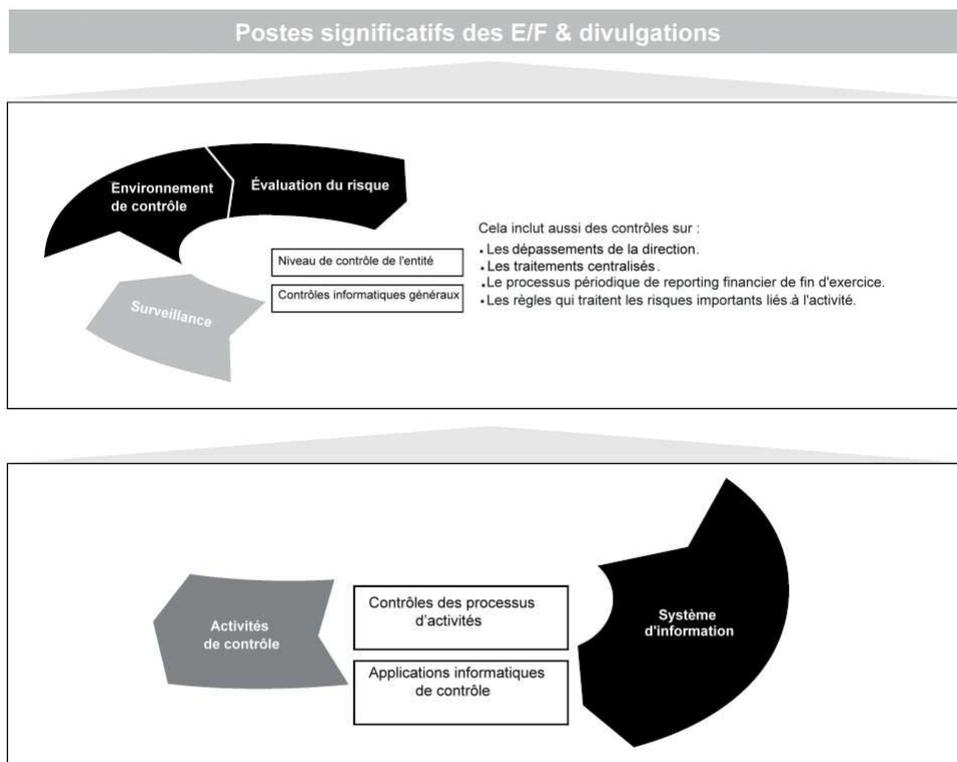
Les déclarations de la direction afférentes au contrôle interne

L'auditeur devrait obtenir des déclarations écrites de la part de la direction reconnaissant sa responsabilité dans la conception et la mise en œuvre du contrôle interne pour empêcher, ou détecter et corriger les erreurs.

2.10.4 Le contrôle interne pertinent

Le chapitre 1.2 décrit la relation entre les cinq composants du contrôle interne et les niveaux de contrôle qui existent dans une entité. Les "niveaux de contrôle de l'entité" (qui inclut les contrôles sur les dépassements de la direction) et les contrôles généraux informatiques ont tendance à toucher toutes les activités de l'entreprise. Les contrôles des processus d'activités se concentrent sur le contrôle interne de transactions comme les salaires, les ventes et les achats. Les corrélations sont illustrées (en termes généraux) par le schéma ci-dessous.

Schéma 2.10-2



Le “niveau de contrôle de l'entité” a une influence significative sur la rigueur avec laquelle le contrôle interne est conçu et mis en œuvre au sein de tous les processus d'affaires. Un faible “niveau de contrôle de l'entité” peut même rendre le meilleur contrôle des processus d'affaires inefficace. Par exemple, une entité peut avoir un système des achats efficace, mais si l'agent comptable/comptable est incompetent, des erreurs de différentes natures pourraient survenir, dont certaines pourraient probablement aboutir à des anomalies significatives dans les états financiers. De plus, les dépassements de la part de la direction et le faible “ton de la direction” (qui survient d'habitude au niveau de l'entité) sont des thèmes communs de mauvais comportements des entreprises.

Point à prendre en considération

L'approche de l'auditeur pour la connaissance du contrôle interne devrait être “descendante”. Une connaissance solide du “niveau de contrôle de l'entité” fournit une base importante pour évaluer les contrôles qui concernent les informations financières au niveau des processus d'affaires. Par exemple, s'il y a de faibles contrôles sur l'intégrité de données au niveau de l'entité, cela aura un impact sur la fiabilité de toutes les informations produites par des systèmes comme les ventes, les achats et les salaires.

Les “niveaux de contrôle de l'entité” sont d'habitude plus subjectifs à évaluer que les contrôles des processus d'affaires. Par exemple, à la question “Est-ce qu'on s'assure que les bons de commande correspondent aux marchandises reçues avant que le paiement ne soit autorisé ?” On peut très facilement répondre par “oui” ou “non”. Cependant, la question “Est-ce que la direction est compétente ?” exige certaines analyses subjectives avant que l'on ne puisse répondre à cette question.

Les contrôles pertinents

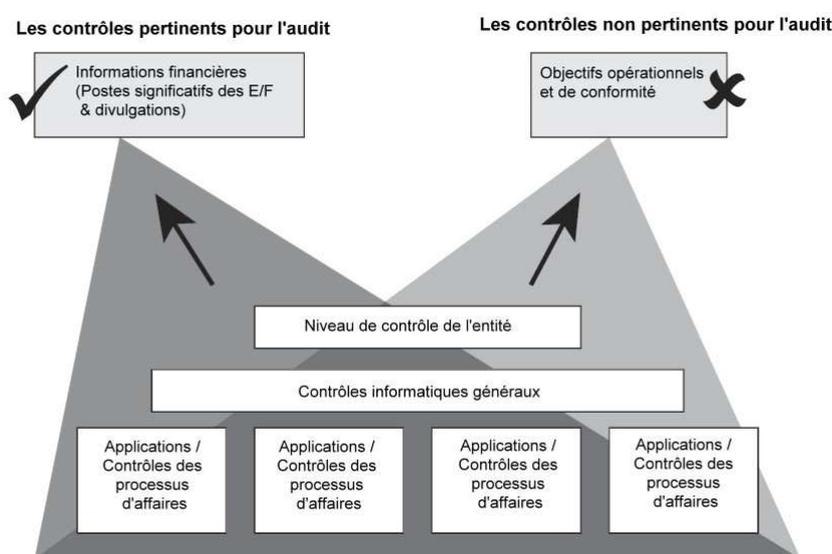
Les contrôles internes ne sont pas tous des contrôles pertinents pour l'audit. Le contrôle interne pertinent pour un audit concerne :

- L'objectif de l'entité de préparer des états financiers pour les utilisateurs externes ;
- La gestion des risques qui pourraient aboutir à des anomalies significatives dans ces états financiers.

Cela signifie que certains types de contrôles peuvent normalement être hors du champ des considérations d'audit complémentaires. Ce sont des contrôles qui :

- Ne conduisent pas aux informations financières (comme les contrôles opérationnels et les contrôles qui traitent la conformité avec les réglementations) ;
- Ne vont probablement pas aboutir à des anomalies significatives dans les états financiers.

Schéma 2.10-3



Dans certains cas, il peut y avoir un certain chevauchement entre les contrôles financiers et des contrôles touchant des objectifs opérationnels et de conformité. Cela inclut, par exemple, les contrôles qui sont relatifs aux données que l'auditeur évalue ou utilise pour l'application d'autres procédures d'audit telle que :

- Les données requises pour les procédures analytiques, par exemple les statistiques de production ;
- Les contrôles qui détectent le non-respect de lois et règlements ;
- La sauvegarde de contrôles actifs se rapportant aux informations financières ;
- Des contrôles sur l'exhaustivité et l'exactitude des informations produites et qui peuvent former la base de calcul des mesures de performances clés.

Le jugement professionnel est exigé pour déterminer si un contrôle interne, prises individuellement ou combiné avec d'autres, est, en fait, pertinent.

La détermination de la pertinence de contrôles devrait être basée sur des facteurs tels que :

- Le caractère significatif

- La connaissance de l'entité et de son environnement. Cela inclut la taille de l'entité, la nature des affaires, l'organisation, la propriété, la diversité et la complexité des opérations, ainsi que les dispositions légales et réglementaires applicables ;
- Les expériences précédentes qui ont eu lieu avec l'entité ;
- La nature et la complexité des systèmes qui font partie du contrôle interne de l'entité, y compris l'utilisation de services bureaux.

Point à prendre en considération

L'approche "descendante" d'audit par les risques pour connaître le contrôle interne implique :

- L'identification des processus d'affaires impliqués (incluant la comptabilisation) pour chaque solde de compte significatif ;
- La détermination pour chaque processus identifié si une anomalie significative dans les états financiers pouvait probablement survenir ou si d'autres facteurs existants le rendraient pertinent ;
- Mettre hors du champ d'audit les processus et contrôles qui ne sont pas pertinents.

Par exemple, une société de production de biscuit peut avoir les processus suivants qui forment le chiffre d'affaires des ventes :

- Le circuit principal des commandes clients saisit le détail et suit l'évolution de chaque commande reçue par téléphone. Cela représente 70 % des ventes.
- "Les ventes de guichet" sont celles où les clients peuvent acheter des biscuits cassés d'un petit magasin situé au fond du service de production. Cela représente 5 % de ventes.
- Des ventes par Internet où les commandes sont placées en ligne et payées par des cartes de crédit. Cela représente 25 % des ventes.
- Le système comptable qui saisit les informations relatives à tous les types de ventes.

Dans cette situation, les "ventes de guichet" ne vont pas probablement aboutir à une anomalie significative dans les états financiers et peuvent donc être classées hors du champ d'audit. Cependant, avant que cette décision ne soit prise, il serait toujours prudent de s'informer au moins de l'existence de contrôles sur les "ventes de guichet" pour s'assurer que toutes ces ventes sont enregistrées et qu'il n'y a aucune casse délibérée de biscuits pour les vendre à des prix réduits à des parties liées.

2.10.5 L'étendue requise de la connaissance de l'entité

L'objectif de connaître le contrôle interne est d'examiner si l'entité a répondu d'une manière adéquate aux risques liés à l'activité et de fraudes en établissant des contrôles efficaces. Cela inclurait les points suivants :

- Les contrôles sur l'initialisation, l'autorisation, l'enregistrement, le traitement et l'établissement de rapports afférents aux postes significatifs, aux divulgations, et qui concernent les assertions traduites dans les états financiers ;
- Les contrôles sur le choix et l'application de méthodes comptables ;
- Les programmes antifraudes et autres contrôles ;

- Les contrôles sur la base desquels d'autres contrôles sont dépendants, y compris les contrôles internes informatiques généraux ;
- Les contrôles sur les transactions non habituelles et non systématiques, tels que les comptes qui impliquent des jugements et des estimations ;
- Les contrôles sur le processus d'établissement des états financiers de fin d'année ;
- Les contrôles sur les procédures utilisées pour enregistrer les totaux des transactions dans la comptabilité générale ;
- Les contrôles pour initialiser, autoriser, enregistrer et traiter les écritures comptables dans la comptabilité générale ;
- Les contrôles pour enregistrer les ajustements récurrents et non récurrents dans les états financiers.

L'auditeur devrait mettre l'accent sur l'identification et l'obtention d'une connaissance du contrôle interne des activités où des anomalies significatives ont le plus de probabilité de survenir.

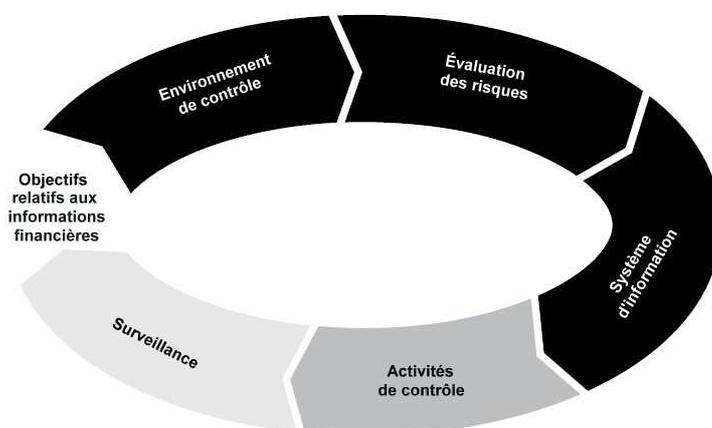
Quand plusieurs activités de contrôle internes réalisent le même objectif, il n'est pas nécessaire d'obtenir une connaissance de chacune des activités de contrôle interne liées à cet objectif.

Les cinq composants du contrôle interne

La division de contrôle interne en cinq composants, pour les buts définis dans les normes ISAs, fournit une structure utile pour des auditeurs afin d'examiner comment les différents aspects du contrôle interne d'une entité peuvent affecter l'audit. Chacun des cinq composants devrait être traité par l'auditeur comme une partie de la connaissance du contrôle interne concernant les informations financières.

Les cinq composants sont récapitulés et illustrés ci-dessous.

Schéma 2.10-4



La manière avec laquelle une entité conçoit et met en œuvre réellement le contrôle interne variera en fonction de sa taille et de sa complexité.

Dans les petites entités, le propriétaire-dirigeant peut exécuter des fonctions qui traitent plusieurs composants de contrôle interne. Par conséquent, ces composants du contrôle internes devraient seulement être utilisés en tant que guide pour ce que l'on devrait examiner dans n'importe quel bon système de contrôle interne.

Se référer au chapitre 1.2 pour une description détaillée de chaque composant et au chapitre 3.2 pour une description des tests de procédures.

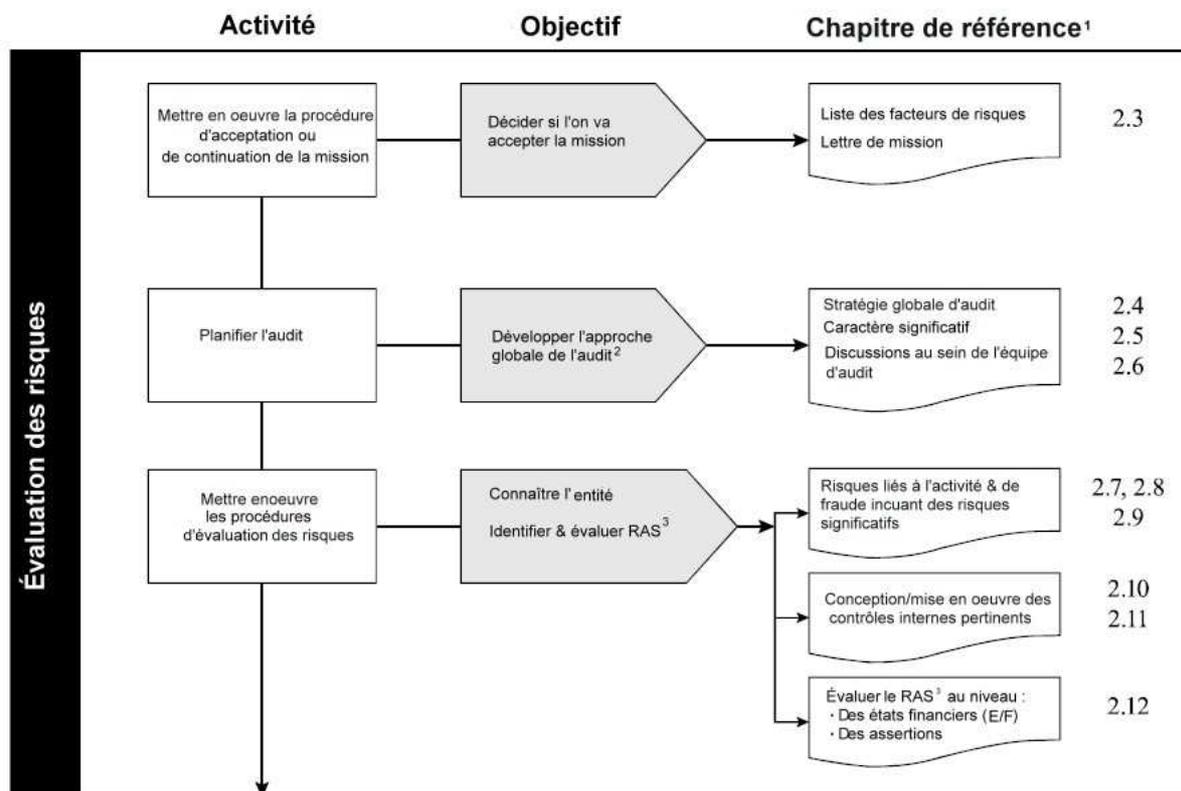
Étude de cas — Le contrôle interne

Pour plus de détails, il y a lieu de se référer à l'introduction relative à l'étude de cas présentée dans ce guide.

Pour avoir un extrait de la documentation de contrôle interne pour Dephta Furniture, il y a lieu de se référer aussi au chapitre 2.11.

2.11 L'évaluation de la conception du contrôle interne et de sa mise en œuvre

Schéma 2.11-1



Notes :

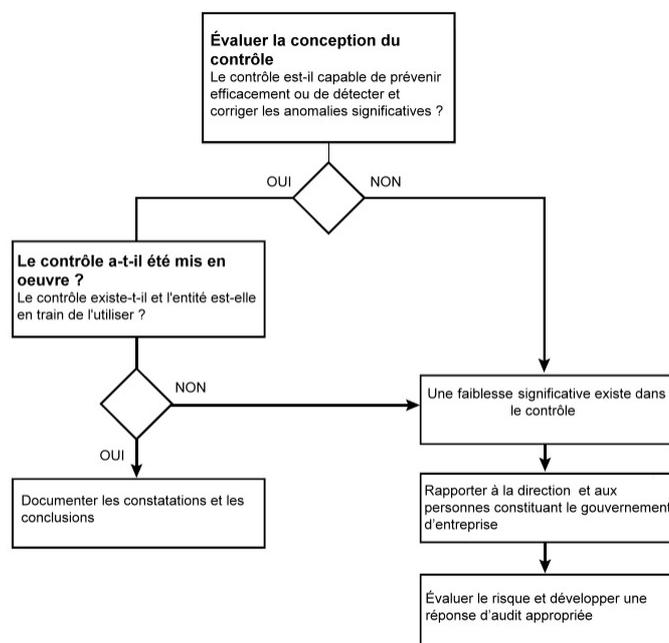
1. Se référer à la norme ISA 230, pour une liste plus complète de la documentation exigée.
2. La planification est un processus continu et itératif tout au long de l'audit.
3. RAS = Risques d'anomalies significatives.

Objectif du chapitre	Références des principales normes ISAs
<p>Fournir des directives sur :</p> <ul style="list-style-type: none"> • La documentation des informations relatives au contrôle interne ; • L'évaluation de la conception du contrôle interne et de sa mise en œuvre ; • L'identification des faiblesses significatives dans le contrôle interne. 	315

2.11.1 Vue d'ensemble

Comme indiqué dans le chapitre 2.10, l'acquisition d'une connaissance du contrôle interne nécessite d'évaluer la conception du contrôle interne et de déterminer si les contrôles ont été mis en application.

Schéma 2.11-2



2.11.2 La conception du contrôle interne

Le contrôle interne est conçu et mis en application pour traiter les risques liés à l'activité identifiés, tels que la fiabilité des informations financières et qui menacent la réalisation des objectifs.

À son niveau le plus élémentaire, la conception du contrôle interne consiste en une liste de facteurs de risques auxquels sont associés les contrôles internes correspondants. Se référer au paragraphe 42 de la norme ISA 315.

L'évaluation de la conception d'un contrôle implique d'examiner si ce contrôle, individuellement ou en combinaison avec d'autres contrôles, est capable de prévenir efficacement, ou de détecter et corriger les anomalies significatives.

L'évaluation de la conception des contrôles implique :

- D'identifier les facteurs de risques pertinents (ceux qui pourraient aboutir à des anomalies significatives) ;
- D'assurer une correspondance des facteurs de risques par rapport aux contrôles internes qui préviennent la survenance des anomalies ou qui les détecteraient et les corrigeraient après qu'elles se soient produites ;
- De déterminer si le contrôle, individuellement ou en combinaison avec d'autres contrôles, est capable de prévenir, ou de détecter et corriger les anomalies significatives d'une manière efficace.

La mise en correspondance "risque/contrôle"

Une approche générale des risques/contrôles consiste à dresser la carte de ce qui est souvent appelé "la matrice de conception du contrôle", "la configuration de matrice" ou une matrice "plusieurs à plusieurs". Ces matrices permettent à l'auditeur de voir en un clin d'œil :

- Les relations "plusieurs à plusieurs" qui existent entre les risques et les contrôles ;
- Les points forts du contrôle interne ;

- Les points faibles du contrôle interne ;
- Les contrôles clés qui traitent plusieurs risques/assertions et qui pourraient être testés pour s'assurer de l'efficacité de leur fonctionnement.

Un exemple simple de la conception d'une matrice de contrôle est illustré ci-dessous.

Schéma 2.11-3

Processus xyz		Risque A	Risque B	Risque C	Risque D
	Assertion	C	E A	A	CA
Contrôle	IC Com				
Procédure 1	CE	P			P
Procédure 2	IS		D		
Procédure 3	CA	P	P		P
Procédure 4	M	D			
Procédure 5	CA		P		
Procédure 6	CA				D
Procédure 7	IS	D	D		

IC Com = Les composants de contrôle interne
CE = L'environnement de contrôle
IS = Les systèmes d'information
CA = Les activités de contrôle
M = La surveillance

P = Les contrôles de prévention
D = Les contrôles de détection et de correction

Note : les informations qui sont contenues dans cette matrice incluent :

- Les assertions traitées via les facteurs de risques ;
- Les composants du contrôle interne traités au moyen des procédures de contrôle interne ;
- Là où les procédures de contrôle interne traitent (croisent) le risque sur la matrice, cela est enregistré soit comme une prévention (P) d'anomalie soit comme une détection (D) d'anomalie après sa survenance.

Certaines matrices pourraient aussi saisir des informations supplémentaires telles que :

- Les fréquences du contrôle interne ;
- Le caractère manuel ou automatisé du contrôle interne ;
- Le degré de fiabilité du contrôle interne pendant une période bien déterminée.

La matrice illustrée ci-dessus peut être utilisée pour :

- **Identifier les faiblesses du contrôle interne**

Examiner chaque colonne de risque pour voir quelles sont les procédures de contrôle interne existantes qui atténuent le risque en question. Examiner chaque colonne de risque pour voir quelles sont les procédures de contrôle interne existantes qui atténuent le risque en question.

Là où il n'y a aucune procédure de contrôle interne identifiée pour atténuer un risque, il y a une insuffisance importante de contrôle interne.

Se référer à la colonne de la matrice correspondant au risque (C) dans l'exemple ci-dessus.

Dans ce cas, l'auditeur devrait d'abord demander s'il y a des procédures de contrôle interne non documentées ou des procédures de contrôle interne alternatives. S'il n'y en a aucune, ou si les contrôles qui existent sont inadéquats, il y a lieu :

- D'examiner quelles seraient les procédures complémentaires d'audit nécessaires ;
- De communiquer la faiblesse à la direction et aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise aussitôt que possible pour que des actions correctives puissent être prises.

- **Identifier les forces du contrôle interne**

Examiner les rangées des procédures de contrôle interne afin d'identifier les procédures de contrôle interne qui pourraient empêcher des anomalies de survenir ou détecteraient et corrigeraient les anomalies qui toucheraient réellement certaines assertions. Il y a lieu de se référer à la procédure 3 dans l'exemple ci-dessus. Ce sont des contrôles clés qui, s'ils sont considérés fiables, pourraient être pris en compte pour les tests d'efficacité de leur fonctionnement. Cela peut arriver quand les éléments probants obtenus à partir des tests de procédures réduisent le besoin ou l'étendue des autres contrôles d'audit de substance.

La mise en œuvre du contrôle

L'enquête seule n'est pas suffisante pour évaluer la conception d'un contrôle pertinent pour un audit et pour déterminer s'il a été mis en œuvre. Se référer au paragraphe 55 de la norme ISA 315.

En conséquence, des procédures d'évaluation des risques sont requises pour obtenir les éléments probants en ce qui concerne la conception et la mise en œuvre du contrôle interne pertinent.

Cela inclura :

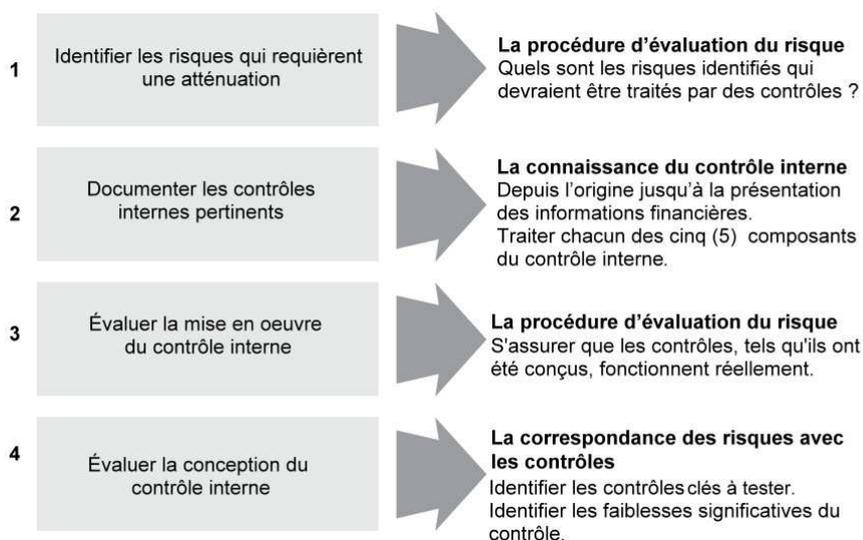
- Des demandes d'informations auprès du personnel de l'entité ;
- Des observations sur l'application des contrôles spécifiques ;
- Des examens de documents et rapports ;
- Le suivi de la traçabilité des transactions à travers le système afférent aux informations financières.

2.11.3 Les quatre étapes du processus

Il y a quatre étapes importantes pour prendre connaissance du contrôle interne et de l'évaluation de la conception du contrôle interne et son application. À l'exception de la première étape, l'ordre dans lequel les trois autres étapes peuvent être exécutées peut varier en fonction des circonstances ainsi que de la taille de l'entité.

Les quatre étapes sont illustrées par le schéma ci-dessous.

Schéma 2.11-4



Étape 1 – Identifier quels sont les risques qui requièrent une atténuation

La première étape consiste à identifier quels sont les risques qui nécessitent d'être atténués pour prévenir les anomalies significatives dans les états financiers. Les facteurs de risques sont souvent décrits comme "ce qui pourrait mal tourner" si un objectif de contrôle interne spécifique n'est pas atteint.

Le schéma suivant récapitule les types de facteurs de risques qui doivent être traités.

Schéma 2.11-5

"Ce qui pourrait mal tourner"	Les sources du risque	Les contrôles d'atténuation
Faible fiabilité des rapports financiers <i>(risques omniprésents)</i>	Facteurs externes liés au secteur d'activité Nature de l'entité Méthodes comptables Objectifs et buts Mesures de performance Fraude	Niveau de contrôle de l'entité Contrôles informatiques généraux Contrôles des processus d'affaires
Anomalies résultantes de la préparation des états financiers	Estimations comptables Provisions Méthodes comptables Utilisation de feuille de calcul Transactions inhabituelles Écritures comptables, rapprochements Informations nécessaires pour les divulgations dans les états financiers (E/F)	Niveau de contrôle de l'entité Contrôles informatiques généraux Contrôles des processus d'affaires
Transactions ou processus non enregistrés correctement	Identification/enregistrement de toutes les transactions valides. Classification des transactions Mesures et séparations de périodes	Contrôles des processus liés à l'activité

Il est important que l'auditeur prenne le temps de comprendre, d'identifier et d'évaluer les facteurs de risques significatifs et d'autres facteurs de risques avant l'évaluation de la conception du contrôle interne. Autrement, l'évaluation du contrôle interne aura lieu sans tenir compte du contexte spécifique de l'entité ou de la connaissance des risques auxquels elle est exposée et qui doivent être atténués. Si cette étape est occultée, le budget temps de l'audit pourrait bien être dépensé pour l'évaluation de contrôles internes qui peuvent être non pertinents, inutiles, ou qui, même s'ils sont bien conçus, ne vont pas atténuer les risques spécifiques qui existent vraiment.

Les risques touchant les informations financières d'une manière générale sont d'habitude omniprésents par nature (ils couvrent toutes les assertions) et seront identifiés par la mise en œuvre des procédures d'évaluation des risques. Les anomalies résultant du processus de préparation des états financiers peuvent inclure un mélange de risques omniprésents ou se rapportant à des assertions spécifiques

Des facteurs de risques liés aux transactions dans des processus d'affaires majeurs (par exemple : des marchandises livrées, mais non facturées dans un processus de ventes) ont tendance à être semblables par nature dans la plupart des types d'entité, mais la réponse de la direction à ces risques peut varier considérablement.

La manière la plus courante pour organiser l'évaluation du contrôle interne est celle qui se base sur les processus d'affaires. Cependant, beaucoup de processus d'affaires remettent des données relatives aux transactions (telles que les ventes) au système comptable pour leur enregistrement dans la comptabilité générale et, en fin de compte, dans les états financiers. Les facteurs de risques doivent donc être pris en considération (pour les informations financières) directement, de l'origine des opérations jusqu'à la présentation des informations financières.

Lorsque qu'une liste (composée elle-même de plusieurs listes) de facteurs (par processus d'affaires) aura été préparée, l'étape finale serait consacrée à :

- Éliminer tous les facteurs de risques qui n'aboutiraient pas à une anomalie significative, même s'ils ne sont pas atténués. Ces contrôles ne sont pas pertinents pour l'audit ;
- Adapter la formulation des facteurs de risques pour l'entité concernée.
- S'assurer que toutes les assertions qui s'y rapportent ont été traitées ;
- Prendre en considération l'existence d'autres risques, liés aux transactions, et pouvant aboutir à des anomalies significatives s'ils ne sont pas atténués.

Point à prendre en considération

Certains référentiels de contrôle interne fournissent une liste d'objectifs de contrôle interne typiques pour des transactions courantes comme les ventes, les achats et les salaires. Avant l'utilisation d'un tel outil comme point de départ pour l'évaluation du contrôle, il y a lieu :

- d'éliminer les facteurs de risques qui ne vont probablement pas aboutir à une anomalie significative, même s'il n'y a aucun contrôle interne ;
- d'ajouter les autres facteurs de risques qui pourraient aboutir à une anomalie significative s'ils ne sont pas atténués ;
- d'identifier les assertions qui sont affectées par les facteurs de risques.

Étape 2 – Documenter le contrôle interne pertinent

Les étapes 2 et 3 peuvent souvent être effectuées en même temps. Le but de ces étapes est d'identifier l'existence des contrôles internes qui atténuent les facteurs de risques listés dans l'étape 1 ci-dessus. Il y a lieu, cependant, de rappeler qu'il n'est pas requis de documenter et d'évaluer les contrôles internes qui ne sont pas pertinents pour l'audit. Se référer aux traitements du contrôle interne dans le chapitre 2.10 de ce guide.

Cela peut économiser beaucoup de temps lors de la documentation des processus d'affaires. En cas de doute, identifier les risques d'anomalies significatives qui sont traités par le contrôle spécifique.

En documentant les contrôles internes, l'auditeur devrait s'assurer que les cinq composants du contrôle interne ont été pris en compte. S'ils ne sont pas applicables à certaines activités, il y a lieu d'en documenter les raisons dans une note attachée au dossier. Par exemple, l'environnement de contrôle, l'évaluation du risque et la surveillance des composants touchent le plus souvent le "niveau de contrôle de l'entité", et non pas des processus d'affaires particuliers comme les ventes, les salaires, etc.

Point à prendre en considération

Évitez la tentation d'utiliser des listes génériques d'activités de contrôle interne qui sont appropriées à une soi-disant entité "typique". La lecture et la compréhension des listes de contrôle "standards" ou "typiques" demandent beaucoup de temps et pourraient être souvent inexploitable, particulièrement pour les petites entités. En revanche, utilisez-les plutôt comme une source de référence et seulement lorsque cela nécessaire. Il serait plus avantageux de documenter la nature des contrôles en utilisant la description propre du client.

Documentation des contrôles omniprésents

En documentant les contrôles, il y a lieu de commencer toujours par les contrôles qui ont un effet omniprésent sur tous les autres contrôles. Ils se situent au "niveau de contrôle de l'entité" (environnement de contrôle, évaluation des risques et suivi) et au niveau des contrôles informatiques généraux. Une connaissance de ces contrôles omniprésents fournira le contexte adéquat pour évaluer la conception et le fonctionnement des contrôles des processus d'affaires. Ces contrôles peuvent souvent être identifiés au moyen de demandes d'informations auprès des hauts dirigeants en utilisant une check-list ou un questionnaire qui comporte des questions portant sur :

- Les personnes constituant le gouvernement d'entreprise, leurs qualifications et leur degré d'indépendance ainsi que leur manière d'exercer leurs fonctions ;
- Le contrôle antifraude mis en place (le cas échéant) qui vise les dépassements de la part de la direction.
- Le contrôle interne relatif aux écritures comptables ;
- Le choix des méthodes comptables ;
- L'attitude de la direction envers le contrôle interne et comment cela se traduit concrètement dans les opérations quotidiennes ;
- Les plans d'encouragements qui pourraient inciter les salariés à manipuler les résultats financiers ;
- Les valeurs auxquelles l'entité est attachée et comment elles ont été communiquées effectivement aux salariés. On pourrait demander aux jeunes salariés s'ils sont conscients des valeurs de l'entité et de l'existence éventuelle d'un code de conduite ;

- La compétence du personnel clé et la pertinence de la description de sa fiche de poste ;
- Les exceptions (le cas échéant) que la direction a commises par rapport aux règles et procédures ;
- L'éventualité que la direction ait demandé aux salariés d'outrepasser n'importe quel contrôle ;
- La connaissance de n'importe quelles activités illégales ou de fraudes potentielles.

Point à prendre en considération

La documentation du "niveau de contrôle de l'entité" ou des contrôles omniprésents peut souvent être combinée avec l'inspection/observation de documents pour appuyer leurs mises en œuvre. Par exemple, s'il y a une règle qui stipule qu'aucune écriture comptable non courante ne peut être enregistrée sans autorisation, il y a lieu de vérifier quelques écritures comptables et la preuve de leur approbation.

Cette documentation devrait être mise à jour chaque année. Les changements dans le "niveau de contrôle de l'entité" peuvent avoir un effet significatif sur l'efficacité d'autres contrôles, et peuvent affecter la pertinence d'informations obtenues lors des audits précédents. Par exemple, la décision de la direction de recourir à un professionnel qualifié pour préparer les états financiers peut considérablement réduire le risque d'erreurs dans les informations financières. Inversement, le défaut d'affectation par la direction de ressources suffisantes pour traiter les risques de sécurité informatique peut défavorablement affecter le contrôle interne en permettant que des transactions non autorisées soient traitées.

Point à prendre en considération

Au lieu de l'identification du "niveau de contrôle de l'entité", il est tout à fait possible que les demandes d'informations permettent d'identifier des facteurs de risque supplémentaires. Par exemple, si on découvre que le comptable n'est pas compétent pour le travail qu'il (ou elle) exécute, cela peut influencer sur la nature et l'étendue des procédures complémentaires d'audit requises. Les facteurs de risques supplémentaires identifiés devraient être documentés (sur "un registre de risques" par exemple) et évalués de la même manière que les autres facteurs de risques.

Les formes de la documentation

La manière de documenter les contrôles internes peut varier considérablement. La documentation peut inclure des supports papier, des fichiers électroniques, ou d'autres supports ; elle peut aussi comporter une variété d'informations, y compris des manuels de procédures, des modèles de processus, des diagrammes de circuits des documents, des descriptions de postes, de documents et de formulaires.

L'étendue de la documentation requise variera en fonction de la taille, de la nature et de la complexité de l'entité. Il s'agit d'une question de jugement professionnel.

Une documentation complète devrait fournir des informations sur ce que suit :

- La conception du contrôle interne couvrant toutes les assertions pertinentes qui se rapportent aux comptes et informations à fournir dans les états financiers ;
- La manière d'initier, d'autoriser, d'enregistrer, de traiter et de rapporter les transactions significatives ;
- La description adéquate des flux de transactions, afin d'identifier les points où des anomalies significatives provenant d'erreurs ou de fraudes pourraient survenir ;

- Le contrôle interne couvrant le processus d'établissement des états financiers de fin d'exercice, y compris les estimations comptables significatives et les divulgations.

Les formes les plus courantes de la documentation préparée par la direction ou l'auditeur sont :

- Les descriptions narratives ou mémorandums ;
- Les diagrammes de circuits de documents ;
- Une combinaison de diagrammes de circuits de documents et de descriptions narratives ;
- Les questionnaires et listes de contrôle.

Pour plus d'informations sur ces méthodes de documentation, il y a lieu de se référer à l'annexe A de ce guide.

Étape 3 – Évaluation de la mise en œuvre du contrôle

Comme indiqué auparavant, les demandes d'information ne sont pas suffisantes pour évaluer la conception du contrôle interne ni pour déterminer s'il a été mis en œuvre. Cela tient au fait que la documentation (qui est cependant bonne en elle-même), des contrôles qui n'existent pas ou ne fonctionnent pas, n'a aucune valeur pour l'audit. Se référer au paragraphe 55 de la norme ISA 315.

Les autres raisons pour observer le contrôle interne alors qu'il est en train de fonctionner sont les suivantes :

- Les processus changent tout le temps et cela résulte de plusieurs facteurs : des changements (ou nouveaux) produits ou services, de la variation de l'efficacité des opérations, des changements du personnel et de la mise en œuvre de nouvelles applications informatiques d'appui ;
- Le personnel de l'entité peut expliquer à l'auditeur comment un système devrait fonctionner plutôt que comment il fonctionne réellement en pratique ;
- Certains aspects du système peuvent avoir été accidentellement oubliés lors de la prise de connaissance du contrôle interne.

C'est seulement lorsqu'il est établi que le contrôle interne pertinent pour l'audit a été correctement conçu et mis en œuvre, qu'il est utile de considérer :

- Les tests de l'efficacité du fonctionnement des contrôles (le cas échéant) qui vont réduire les autres tests et contrôles de substance ;
- Les contrôles qui nécessitent d'être testés parce qu'ils ne peuvent pas faire l'objet de tests et contrôles de substance.

La mise en œuvre des contrôles peut être vérifiée en réalisant des tests de conformité. Au moyen des tests de conformité, l'auditeur établit la traçabilité des transactions de chaque flux majeur de transactions depuis l'origine, à travers les systèmes comptables et d'informations de l'entité et des processus d'élaboration des informations financières, jusqu'à leur présentation dans les états financiers. Ces tests de conformité impliquent normalement des demandes d'information adressées au personnel, l'observation de l'application des contrôles spécifiques et l'examen de documents et de rapports.

Note : Le test de conformité n'est pas un test de l'efficacité du fonctionnement des contrôles. Ceci s'explique du fait qu'il ne s'occupe que de l'existence d'un contrôle à un moment donné. Les tests de l'efficacité du fonctionnement des contrôles recueillent les éléments probants des opérations de contrôles pour une période plus étendue (telle qu'une année).

Point à prendre en considération

Les différences entre la conception des contrôles, la mise en œuvre des contrôles et les tests de procédures, peuvent être récapitulées comme suit :

- La conception du contrôle
Les contrôles ont-ils été conçus pour atténuer les risques identifiés d'anomalies significatives ?
- La mise en œuvre des contrôles
Les contrôles conçus fonctionnent-ils réellement ? Les tests de conformité, relatifs au système de contrôle, devraient être réalisés chaque année pour identifier tous les changements de système.
- Les tests de procédures
Les contrôles ont-ils fonctionné efficacement au cours d'une période de temps donnée ? Il n'est pas requis de tester les procédures, mais cela doit être considéré comme un moyen efficace pour la réalisation des objectifs de l'audit.

Se référer à l'annexe B de ce guide pour avoir des informations sur la manière d'exécuter les tests de conformité.

Les changements majeurs de systèmes

Lorsqu'il y a des changements significatifs dans les processus de flux de transactions, comme lors de l'introduction d'une nouvelle application informatique, la connaissance du contrôle interne devra être mise à jour et les tests de conformité devront être appliqués sur le nouveau système.

Lorsqu'un changement survient et affecte un contrôle interne pertinent pour l'audit, il peut s'avérer nécessaire de faire des tests de conformité relatifs aux transactions qui ont été traitées avant et après le changement.

La documentation de l'année précédente

L'auditeur peut utiliser la documentation préparée ou obtenue lors de la période précédente d'audit pour planifier l'audit de la période suivante. Cela exige la mise à jour de la documentation de la période antérieure pour refléter les changements intervenus dans le contrôle interne.

La norme ISA 315 stipule que :

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

Tous les documents de travail qui vont être utilisés doivent d'abord être copiés. Il y a lieu de garder le dossier de l'année antérieure intact parce qu'il constitue la preuve du travail effectué.

Point à prendre en considération

Cette étape peut être effectuée conjointement avec la documentation du système, après que les procédures de documentation aient été achevées ou même après l'évaluation de la conception du contrôle interne. On doit procéder de cette manière parce qu'on peut perdre du temps à évaluer la conception de contrôles qui n'existent pas ou qui fonctionnent tout à fait différemment de ce que l'on a pu penser. Dans la pratique, il est souvent préférable d'évaluer la mise en œuvre du contrôle avant sa conception.

L'étape 4 – Évaluer la conception du contrôle interne

L'étape finale doit rassembler toutes les informations obtenues et dresser la carte des contrôles identifiés (et mis en œuvre) par rapport aux facteurs de risques. Un exemple de cette configuration est fourni dans l'étude de cas suivante. C'est au moyen du jugement professionnel que l'on détermine si les contrôles identifiés sont capables, individuellement ou en combinaison avec d'autres contrôles, de prévenir ou de détecter et corriger les anomalies significatives d'une manière efficace.

Point à prendre en considération

Pour une très petite entité, qui ne comporte que seulement quelques personnes, on peut gagner du temps en changeant l'ordre des quatre étapes du processus décrit ci-dessus.

L'étape 1 – Cette étape reste la même. Les facteurs de risques doivent être identifiés en premier lieu.

L'étape 2 – Demander simplement à la personne responsable quelles sont les procédures de contrôle internes qui existent dans l'entité pour atténuer chaque facteur de risque particulier et documenter les résultats. Si une matrice est utilisée :

- Enregistrer les procédures de contrôle interne identifiées directement sur la matrice et indiquer s'ils préviennent ou détectent et corrigent les facteurs de risque ;
- Traiter chaque facteur de risque séparément. Il est tout à fait possible que quelques procédures de contrôle interne préviennent ou détectent un certain nombre de facteurs de risques.

Non seulement c'est une manière efficace pour documenter les procédures de contrôle interne pertinent qui se rapportent aux petites entités, mais cela permet d'alerter immédiatement le client sur les facteurs de risques qui n'ont pas été atténués.

L'étape 3 – Cette étape est consacrée à documenter les procédures de contrôle dans le contexte du processus d'affaires impliqué.

L'étape 4 – Cette étape, qui peut être réalisée en même temps que l'étape 3, est consacrée à faire des tests de conformité pour s'assurer que les procédures de contrôle interne identifiées existent réellement. Dans l'affirmative, l'évaluation de la conception du contrôle et de sa mise en œuvre peut alors être achevée.

2.11.4 Les anomalies significatives du contrôle

Une fois les quatre étapes ci-dessus achevées, l'auditeur devrait traiter n'importe quelle anomalie significative dans le contrôle interne.

La norme ISA 315 stipule que :

120. L'auditeur doit informer, dès que possible, les personnes constituant le gouvernement d'entreprise ou la direction au niveau approprié de responsabilité, des faiblesses majeures qu'il a relevées dans la conception ou la mise en œuvre du contrôle interne.

Les facteurs de risques identifiés qui n'ont pas été traités par le contrôle interne devraient être documentés (sur le registre des risques par exemple) et ensuite évalués. Cela sera utile pour la conception des procédures complémentaires d'audit en réponse aux risques évalués. À ce stade, il est de bonne pratique de préparer une lettre pour la direction qui décrit les anomalies significatives identifiées dans le contrôle interne.

Étude de cas — L'évaluation de la conception du contrôle interne et de sa mise en œuvre

Pour plus de détails, il y a lieu de se référer à l'introduction à l'étude de cas présentée dans ce guide.

Les extraits suivants de la documentation de contrôle interne de Dephta Furniture donnent un exemple des informations obtenues en utilisant les quatre processus décrits dans ce chapitre.

Étape 1 — Identifier les risques qui nécessitent d'être atténués.

Pour le "niveau de contrôle de l'entité" et les contrôles informatiques généraux, les risques à atténuer peuvent avoir été déjà identifiés sur le registre des risques, ou bien ils seront identifiés et traités par le biais d'un questionnaire tel que celui présenté, en partie, dans l'étape 2 ci-dessous.

Pour les contrôles de processus d'affaires, la première étape consiste à identifier les risques transactionnels qui aboutiraient à des anomalies significatives s'ils n'étaient pas atténués. Cela fournit le point de départ ou le contexte pour identifier les procédures de contrôle interne qui atténuent ces risques. Si la matrice de conception du contrôle est utilisée, la colonne "ce qui pourrait mal tourner" de la matrice doit être remplie, comme indiqué ci-dessous.

Matrice de conception des contrôles – Comptes clients, recettes

Entité : *Dephta Furniture*

Processus: *Client / Encaissements*

		Les facteurs de risque: "Ce qui pourrait mal tourner"										
		Composant de contrôle interne	Les recettes ne sont pas déposées ou enregistrées ou elles sont déposées ou enregistrées juste en partie	Les ventes au comptant ou enregistrées en partie ou ne sont pas enregistrées	Les enregistrements des recettes sont comptabilisés par des chèques ou comptes incorrects (Fraude ou erreurs)	Les recettes "sont enregistrées dans une période	Créances impayées non suivies à temps					Contrôle testé (Oui / Non)
Assertions C = Exhaustivité E = Existence A = Exactitude V = Valorisation Composant du contrôle interne CE = Environnement de contrôle CA = Activités de contrôle IS = Systèmes d'information MO = Surveillance Type de contrôle P = Prévenir D = Détecter et corriger												
Assertion traitée par facteur de risque		CAE	CAE	CAE	CAE	AV						
1	Karla prépare les bordereaux de versement, mais c'est Jawad qui effectue les versements (à la banque) pour assurer la séparation des tâches.	CA	P									
2	Lors de l'ouverture du courrier, on oppose un cachet sur les chèques portant la mention « pour dépôt seulement » avec le numéro de compte Dephta. Des instructions sont données à la banque de ne pas régler les chèques en espèces.	CA	P									
3	Les chèques reçus sont listés, totalisés et passés en revue avant leur dépôt.	CA	P									
4	Les comptes douteux de plus que 90 jours font l'objet d'enquêtes par Suraj et Jawad et les mesures prises sont documentées.	CA				D						
5	Les procédures de séparation des périodes existent pour s'assurer que les recettes sont enregistrées dans la bonne période.	CA				P						
6	Une liste des comptes clients classés par âge de créance, est préparée régulièrement et diffusée mensuellement à Suraj et Jawad.	IS				D						
7	L'examen périodique des comptes clients classés par âge de créance et suivi des comptes impayés par Suraj.	MO				P						
8	Les comptes impayés résultant de l'utilisation de COD terks :											
9	Les procédures de contrôle atténuent-elles les facteurs de risque ? Y = risque atténué, S = atténué en partie, N = existence de faiblesse significative.											
Faiblesse identifiée:												
1. Etant donné que les relevés de comptes clients ne sont pas envoyés au client, il existe une faiblesse de contrôle. Celle-ci peut entraîner des erreurs d'imputations comptable.												
2. Etant donné que les ventes de salles d'exposition se font au comptant et que les reçus des paiements ne sont fournis que s'ils sont réclamés par les clients, il existe un risque de non enregistrement exhaustif des ventes au comptant.												

Étape 2 – Documenter le contrôle interne pertinent

Extrait de la documentation du “niveau de contrôle interne de l’entité”

Généralement, la collecte d’informations sur le “niveau de contrôle de l’entité” et les contrôles informatiques généraux sera combinée avec les tests de conformité. Au fur et à mesure que l’information est recueillie, l’auditeur demandera les pièces justificatives.

Domaines des demandes d’informations	Résultats
<p>Décrire comment la direction communique au sujet de la nécessité de l’intégrité et du respect des valeurs éthiques. Examiner ce qui constitue un comportement acceptable/inacceptable sur le lieu de travail.</p>	<p><i>Suraj a accepté notre recommandation faite l'année dernière et a établi un code de conduite pour tous les employés. Quand une nouvelle personne rejoint l'entreprise, une réunion de travail est tenue avec elle pour veiller à ce qu'il (ou elle) comprenne les exigences de ce code de conduite ainsi que d'autres points, tels ceux relatifs à la santé et à la sécurité.</i></p>
<p>Décrire les politiques et les procédures en vigueur pour minimiser les éventuels dépassements de la part de la direction. Examiner la documentation requise pour les hauts dirigeants pour initier les écritures comptables, les estimations, les changements de méthodes comptables, ainsi que les exceptions aux procédures de contrôle interne établies.</p>	<p><i>Cela reste une faiblesse. Nous avons recommandé que toutes les écritures comptables soient approuvées par Suraj et que des explications narratives soient fournies. Les estimations de la direction ont également tendance à être biaisées en vue de réduire les impôts. Cette faiblesse est traitée dans le plan d'audit détaillé.</i></p>
<p>Quelles sont les procédures suivies par la direction quand elle prend connaissance de certaines insuffisances du contrôle interne, des méthodes comptables exagérément exigeantes, ou des fraudes ?</p>	<p><i>La direction est très réceptive aux recommandations dont la mise en œuvre n'est pas coûteuse ou perturbatrice. Lorsqu'une fraude est découverte, les employés en cause sont toujours immédiatement renvoyés.</i></p>
<p>Décrire les politiques de la direction en ce qui concerne le choix de la structure organisationnelle ainsi que la définition des rapports hiérarchiques. Examiner si le contrôle interne et les risques relatifs aux informations financières sont traités de manière adéquate.</p>	<p><i>Suraj lit beaucoup de livres de gestion et cherche à trouver pour Dephta une structure organisationnelle conforme à l'état de l'art. La structure actuelle semble bien logique, elle fonctionne bien et assure la communication continue entre les fonctions de production et des ventes.</i></p>
<p>Décrire les politiques de ressources humaines en matière de recrutement, d'indemnisation, d'évaluation des performances, de licenciements ainsi que de discipline, et s'assurer que ce sont les meilleures personnes, les plus intègres et les plus disponibles, qui sont recrutées.</p>	<p><i>Les ressources humaines sont bien gérées comme l'indique le manuel de procédures relatif à la gestion des ressources humaines ci-joint. Des contrôles de références sont effectués pour les nouveaux employés qui sont mis à l'essai pendant une période de trois mois.</i></p>

Extrait de la documentation des contrôles internes informatiques généraux	
Domaines des demandes d'informations	Résultats
<p>Décrire l'approche adoptée pour la planification et la gestion des activités informatiques. Examiner la façon dont les besoins sont évalués (y compris l'usage de nouvelles technologies), le budget de développement informatique, et l'importance stratégique de l'informatique pour l'entité dans son ensemble.</p>	<p><i>Chaque année, John Rabeer prépare un budget. Ensuite, Suraj passe en revue le budget, procède à quelques modifications, et l'approuve.</i></p> <p><i>L'an dernier, les mouvements des ventes par Internet ont mis le système sous tension et ont donné lieu à un certain nombre d'incidents temporaires au niveau du système.</i></p> <p><i>Cette année, le plan prévoit l'embauche d'un deuxième informaticien à temps plein.</i></p>
<p>Décrire les règles et procédures qui définissent le rôle et les responsabilités du service informatique.</p>	<p><i>John est en train de préparer des règles et un manuel de procédures pour les opérations informatiques. Il a simplement été trop occupé pour pouvoir les terminer. Les nouveaux employés reçoivent une formation adéquate sur l'utilisation des applications de Dephta.</i></p>
<p>Décrire de quelle manière les risques liés aux opérations informatiques sont identifiés et évalués.</p>	<p><i>Le système d'exploitation utilisé est Windows XP et John maîtrise les applications de l'entreprise et les outils Internet utilisés. Nous avons recommandé qu'une évaluation des risques soit établie chaque année.</i></p>
<p>Décrire le (s) système (s) utilisé (s) pour la production de l'information financière et dans quelle mesure, le cas échéant, le programme a été paramétré pour permettre son utilisation par l'entité. Par exemple :</p> <ul style="list-style-type: none"> • Un progiciel classique de comptabilité, sans modification. • Un système plus ancien ou développé sur mesure. 	<p><i>Le système des ventes a été acheté auprès de l'association du secteur des fabricants de meubles.</i></p> <p><i>Le système comptable utilisé est le " Sound accounting by Onion". Aucune modification n'a été effectuée sur les logiciels de ventes et de comptabilité.</i></p>

Domaines des demandes d'informations	Résultats
<p>Décrire les règles et les procédures qui traitent de la gestion des données et de la sécurité.</p>	<p><i>L'année dernière, un certain nombre d'ordinateurs ont été volés des bureaux. Des mesures ont été prises pour sécuriser ces bureaux.</i></p> <p><i>La zone du serveur est verrouillée tout le temps et des copies de sauvegarde de données sont stockées dans le coffre-fort. Les nouveaux utilisateurs reçoivent un mot de passe qui leur permet d'accéder uniquement à leurs applications.</i></p> <p><i>Lorsque quelqu'un quitte l'entreprise, le service de gestion des ressources humaines notifie le départ à John, qui supprime alors le droit d'accès de la personne en question.</i></p> <p><i>Il n'y a pas, à l'heure actuelle, d'accès à distance au système, excepté pour les courriers électroniques. Un onduleur électrique a été prévu pour les cas de pannes d'électricité qui arrivent assez régulièrement.</i></p>
<p>Décrire les règles et les procédures qui traitent du système de récupération en cas de catastrophe. Envisager l'élaboration, la mise à jour et le maintien d'un plan qui traite de la continuité de l'activité ainsi que de la sécurité des données. Il y a lieu de vérifier si le plan est périodiquement testé (y compris pour les sites situés hors des lieux d'entrepôts/parcs) et mis à jour comme cela est requis.</p>	<p><i>Il n'y a pas de plan de reprise en cas de catastrophe, à l'heure actuelle. En outre, les bandes de sauvegardes sont stockées dans le coffre-fort qui n'est pas sécurisé par un système anti-incendie. Notre spécialiste informatique va examiner cette année les contrôles informatiques généraux et faire des recommandations spécifiques pour améliorer la situation.</i></p>

Extrait de la documentation des processus d'affaires (en utilisant une approche narrative)

Les processus d'affaires - Revenus/Créances/Système d'encaissement

Contrats de vente

Les contrats afférents aux ventes aux détaillants ainsi que ceux relatifs aux commandes de meubles sur mesure sont préparés par Arjan, chaque fois qu'ils nécessitent une préparation approfondie. Les contrats sont tous basés sur un modèle qui contient l'estimation des quantités, la description des types de meubles et les exigences spéciales, ainsi que les termes et conditions standards en ce qui concerne les modalités de livraison et de paiement. Ces modalités de paiement et ces conditions peuvent varier en fonction des clients. Une avance de 15 % est requise pour toutes les commandes ; elle est enregistrée en tant que revenu au moment de la conclusion de la vente.

Tous les contrats sont examinés et signés par Suraj, avant d'être remis au client pour signature. Lorsque le contrat est signé par le client, la commande est enregistrée dans le système comptable qui lui attribue, automatiquement, un numéro séquentiel. Lorsque la commande est prête pour être expédiée, un document d'expédition est établi, enregistré dans le système, et rapproché avec la commande. Karla prépare ensuite une facture à partir du système comptable qui lui attribue, automatiquement un numéro séquentiel. Une règle stricte fait que les expéditions ne peuvent être effectuées sans que le numéro du document d'expédition ne soit enregistré dans le système. Celui-ci peut alors suivre les commandes qui ont été livrées, et celles qui sont encore en cours de préparation, par date de livraison.

Les commandes clients ordinaires

Les commandes clients sont établies pour chaque commande reçue et enregistrée dans le système comptable. Les commandes clients sont préparées et introduites dans le système comptable qui leur attribue automatiquement un numéro de commande séquentiel. La seule exception est le mobilier ou d'autres petits objets à portée de main qui sont vendus directement dans la boutique.

Toutes les commandes dont le montant dépasse 500 €, et les opérations où le prix de vente est inférieur au prix de vente minimal, doivent être approuvées par Arjan.

Quand les articles sont assemblés et prêts pour être expédiés, Karla établit une facture qui est envoyée, avec le bon de commande, au client.

Arjan ne fait pas de contrôle sur les crédits accordés aux clients sauf s'il ne les connaît pas ou si la commande est importante. Il compte essentiellement sur ses expériences précédentes avec ses clients lors de l'octroi du crédit.

Les ventes de la boutique

Pour toutes les ventes de la boutique, les factures sont établies au moment de la vente et sont enregistrées dans le système comptable. Le système génère automatiquement un numéro de facture pour chaque vente. Les factures sont généralement fournies aux clients.

La majorité des ventes de la boutique se font au comptant, il y a donc peu de risque de crédit.

Les ventes par Internet

Un état récapitulatif de la journée des ventes par Internet est téléchargé à partir du site web par Karla. Elle prépare les commandes clients qui sont remises au service de production. Une facture est établie en même temps et enregistrée en tant que revenus prépayés, puisque les articles ont été payés. Un cachet "payée intégralement" est mentionné sur la facture et accompagne toutes les commandes par Internet qui sont expédiées.

Les comptes clients

Karla ouvre tous les courriers et sépare les paiements reçus en tant qu'avances. Jawad passe d'habitude à la banque, sur le chemin de sa maison, et effectue le dépôt. Karla enregistre par la suite les paiements dans le système comptable et affecte les paiements aux factures concernées.

Jawad prépare une liste des comptes clients, classés par âge de créances et donne la liste à Suraj qui procède par la suite à son examen.

Les comptes qui dépassent 90 jours sont suivis chaque mois et les observations relatives à la date à laquelle le client a accepté de payer le solde sont inscrites sur la liste.

Les ventes suivantes, pour les clients dont les créances ont dépassé 90 jours, et qui n'ont pas fait des arrangements en ce qui concerne les modalités de règlement, seront effectuées sur la base d'un paiement au comptant à la livraison des marchandises.

Étape 3 – Évaluer la mise en œuvre du contrôle

Au moyen des tests de conformité, l'auditeur confirme sa connaissance du processus en suivant la piste d'une seule transaction à travers le système de traitement des informations, depuis son origine jusqu'aux états financiers. Les tests de conformité vont se traduire par des demandes d'informations adressées au personnel de l'entité, qui seront corroborées par l'obtention d'éléments probants. Il y a lieu de documenter les informations obtenues lors des discussions avec le personnel et de garder une copie des éléments probants obtenus.

Extrait de tests de conformité afférents aux revenus/créances.

Effectuer des demandes d'informations auprès du personnel qui traite les transactions :

Les personnes interviewées :

<u>Karla</u>	Date	<u>Le 15 novembre, 20X7</u>
<u>Dameer</u>	Date	<u>Le 17 novembre, 20X7</u>
<u>Maria Ho</u>	Date	<u>Le 3 décembre, 20X7</u>

Domaines des demandes d'informations	Résultats
Décrire les procédures effectuées relatives à la transaction : traiter l'initialisation, l'autorisation, l'enregistrement dans les registres comptables de cette transaction et sa présentation dans les états financiers.	<i>Le système fonctionne comme cela est décrit dans la documentation des systèmes. Voir W/ P Réf # 1 pour les copies des documents qui démontrent que les contrôles internes sont en train de fonctionner.</i> <i>Mais nous avons noté que Maria Ho est un nouvel employé qui a, actuellement, peu de connaissances sur le système.</i>
Décrire le processus de transfert des informations d'une personne (maître du processus) à la suivante.	<i>Les transmissions des informations relatives aux ventes, à la comptabilité, s'effectuent régulièrement. Sur la base des tests de conformité effectués, les transferts ont bien fonctionné.</i>

¹ W / P = Papiers de travail. Réf # = Numéro de référence. Non inclus.

Domaines des demandes d'informations	Résultats
Noter la fréquence et le calendrier des procédures de contrôle interne exécutées.	<i>Elles sont notées sur la matrice de conception des contrôles.</i>
Identifier tous les contrôles informatiques généraux nécessaires pour protéger les fichiers de données relatifs aux transactions et pour assurer le fonctionnement approprié des contrôles internes appliqués.	<i>Les contrôles informatiques généraux sont infimes, en raison de la petite taille de l'entité.</i>
Documenter les procédures mises en place pour couvrir les congés de maladie et les congés du personnel. Si des congés payés qui n'ont pas été pris au cours des 12 derniers mois, il y a lieu d'en expliquer la raison.	<i>Un poste de vendeur est resté vacant pendant quatre mois au cours de la période qui a précédé le recrutement de Maria. Cela signifie qu'il y a eu moins de séparation des tâches au cours de cette période.</i>
Se renseigner sur l'étendue et la nature des erreurs constatées au cours de l'année dernière.	<i>La plupart des erreurs ont concerné les prix, qui obéissent actuellement à un processus essentiellement manuel.</i>
Se renseigner pour savoir si on a demandé à quelques personnes de ne pas appliquer les procédures écrites.	<i>Le directeur des ventes a demandé qu'on accorde à son ami une réduction substantielle de prix pour l'achat d'un ensemble de chambres à coucher. Cette demande a été refusée.</i>

Étape 4 - évaluer la conception du contrôle interne

Le “niveau de contrôle de l'entité” et les contrôles informatiques généraux

Pour le “niveau de contrôle de l'entité” et les contrôles informatiques généraux, les réponses au questionnaire (se référer à l'étape 2 ci-dessus) ainsi que les documents obtenus devraient être soigneusement examinés et évalués. L'objectif est d'identifier les contrôles qui préviendraient ou qui détecteraient la survenance d'anomalies significatives.

Note : Le degré de précision du “niveau de contrôle de l'entité” varie. Certains contrôles fonctionnent au niveau des processus d'affaires et peuvent être suffisants, à eux seuls, pour prévenir ou pour détecter la survenance d'anomalies significatives.

Dans l'étude de cas, les bonnes procédures de Dephta en matière de gestion des ressources humaines réduisent le risque que des personnes incompetentes soient embauchées pour l'exécution des procédures de contrôle interne sur les transactions. Le code de conduite que la société a présenté l'année dernière (qui fournit aux employés des directives claires sur le comportement éthique) pourrait, s'il était bien mis en œuvre, empêcher certaines formes de fraude de se produire. D'autres “niveaux de contrôle de l'entité”, tels que la revue mensuelle de créances effectuée par Suraj, sont de nature plus générales. Ils fonctionnent conjointement avec les autres contrôles des processus d'affaires (par exemple les ventes, les créances et les recettes) afin d'identifier les failles dans le contrôle interne. Ce type de contrôle interne, pour fonctionner efficacement, nécessite aussi que des contrôles de processus d'affaires soient mis en place. Lors de l'évaluation de la conception du contrôle interne et sa mise en œuvre, les “niveaux de contrôle de l'entité” aussi bien que les contrôles généraux doivent être associés à la fois aux contrôles sous-jacents et/ou dépendants des processus d'affaires.

Contrôles des processus d'affaires

L'évaluation de la conception et de la mise en œuvre implique de recouper les procédures de contrôle interne identifiées avec les risques d'anomalies significatives. Ce résultat peut être obtenu en utilisant la matrice de conception des contrôles.

Pour chaque rubrique "ce qui pourrait mal tourner" ou facteur de risque identifié dans la matrice de conception des contrôles (se référer à l'étape 1 ci-dessus), il y a lieu d'enregistrer les données des procédures de contrôle interne de l'entité qui préviennent ou détectent la survenance éventuelle des anomalies. Lorsqu'il y a une intersection du contrôle interne avec le risque sur la matrice, il y a lieu d'indiquer si cela prévient (P) ou détecte (D) la survenance d'une éventuelle anomalie. Répétez cette étape pour chacun des autres points de "ce qui pourrait mal tourner" ou facteurs de risques. Des procédures de contrôle interne peuvent prévenir ou détecter plusieurs facteurs de risques.

Matrice de conception des contrôles – Comptes clients, recettes

Entité : *Depha Furniture*

Processus: *Client / Encaissement*

Assertions C = Exhaustivité E = Existence A = Exactitude V = Valorisation	Composant du contrôle interne CE = Environnement de contrôle CA = Activités de contrôle IS = Systèmes d'information MO = Surveillance	Type de contrôle P = Prévenir D = Détecter et corriger	Les facteurs de risque: Ce qui pourrait mal tourner												
			Composante de contrôle interne	Les recettes ne sont pas déposées ou enregistrées ou elles sont déposées ou enregistrées lade en partie.	Les ventes au comptant sont enregistrées en partie ou ne sont pas enregistrées en partie.	Les engagements des recettes sont comptabilisés par des clients ou comptes inexacts (Fraude ou erreur).	Les recettes sont enregistrées dans une période erronée.	Créances impayées non suivies à temps					Contrôle listés (Oui / Non)	W/P ref	
			CAE	CAE	CAE		AV								
1	Karla prépare les bordereaux de versement, mais c'est Jawad qui effectue les versements (à la banque) pour assurer la séparation des tâches.	CA	P												
2	Lors de l'ouverture du courrier, on oppose un cachet sur les chèques portant la mention « pour dépôt seulement » avec le numéro de compte Dephta. Des instructions sont données à la banque de ne pas régler les chèques en espèces.	CA	P												
3	Les chèques reçus sont listés, totalisés et passés en revue avant leur dépôt.	CA	P												
4	Les comptes douteux de plus que 90 jours font l'objet d'enquêtes par Suraj et Jawad et les mesures prises sont documentées.	CA					D								
5	Les procédures de séparation des périodes existent pour s'assurer que les recettes sont enregistrées dans la bonne période.	CA				P									
6	Une liste des comptes clients classés par âge de créance, est préparée régulièrement et diffusée mensuellement à Suraj et Jawad.	IS					D								
7	Examen périodique des comptes clients classés par âge de créance et suivi des comptes impayés par Suraj.	MO					P								
8	Les comptes impayés résultant de l'utilisation de COD terks ;														
9	Est-ce que les procédures de contrôle atténuent-elles les facteurs de risque? Y = risque atténué, S = atténué en partie, N = Existence d'anomalie significative														
	Faiblesse identifiée:														
	1. Depuis que les relevés de compte ne sont pas envoyés aux clients, une faiblesse de contrôle existe qu'un compte client erroné pourrait être crédité														
	2. La plupart des ventes dans les salles d'exposition se font au comptant et que les reçus ne sont donnés que sur demande.														

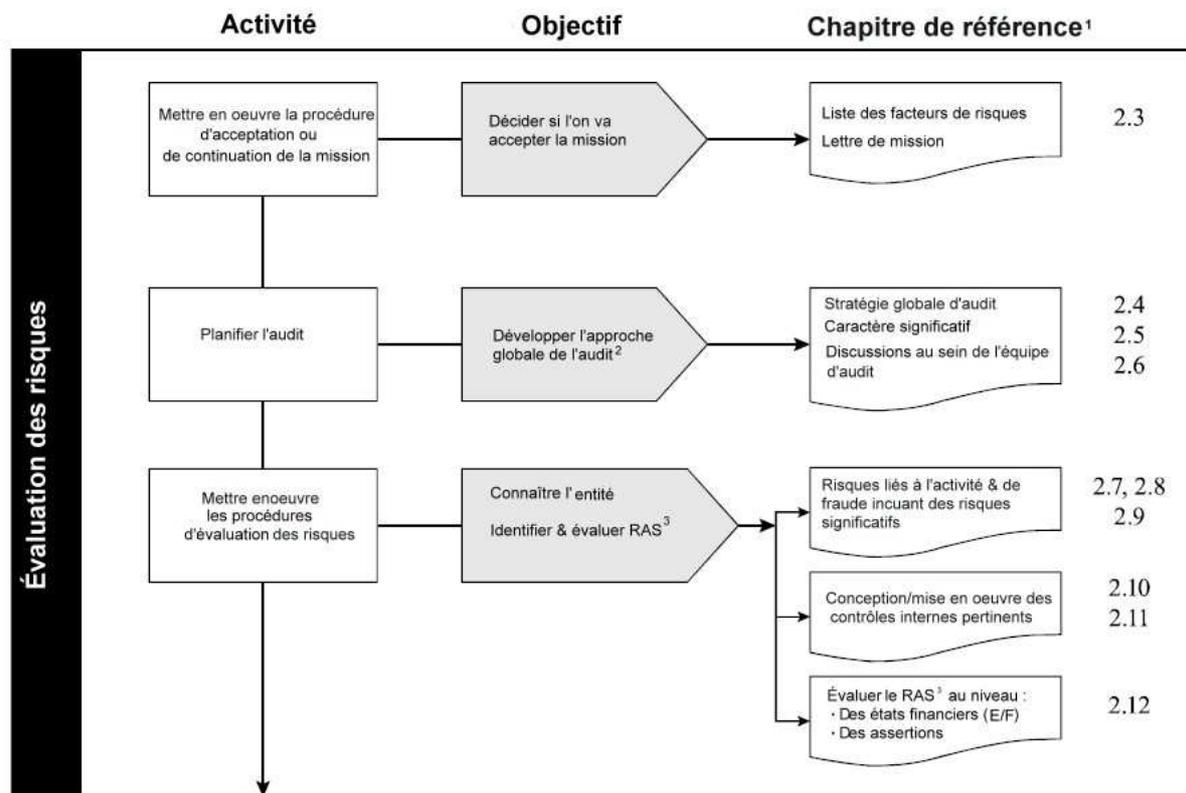
Là où il n'existe pas de procédures de contrôle interne identifiées pour atténuer un facteur de risque "ce qui pourrait mal tourner", une faiblesse de contrôle interne semble exister. Dans l'exemple ci-dessus, il y a deux facteurs de risques qui semblent exister en l'absence de procédures de contrôle interne. Voir la description sous la rubrique "faiblesses identifiées".

Communiquez ces faiblesses à la direction afin que des mesures correctives puissent être prises.

L'auditeur devrait examiner également l'impact sur les autres procédures d'audit planifiées. Si une procédure de contrôle interne empêche ou détecte un certain nombre d'anomalies éventuelles et d'assertions, elle est susceptible d'être un élément clé du contrôle interne. On pourrait envisager de tester un contrôle interne clé (l'efficacité de son fonctionnement) si les éléments probants obtenus permettaient de réduire la nécessité ou l'étendue des autres contrôles de substance.

2.12 L'évaluation des risques d'anomalies significatives

Schéma 2.12-1



Notes :

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

Objectif du chapitre	Références des principales normes ISAs
Décrire les étapes concernées par l'évaluation et la documentation des risques combinés d'anomalies significatives dans les états financiers.	315

2.12.1 Vue d'ensemble

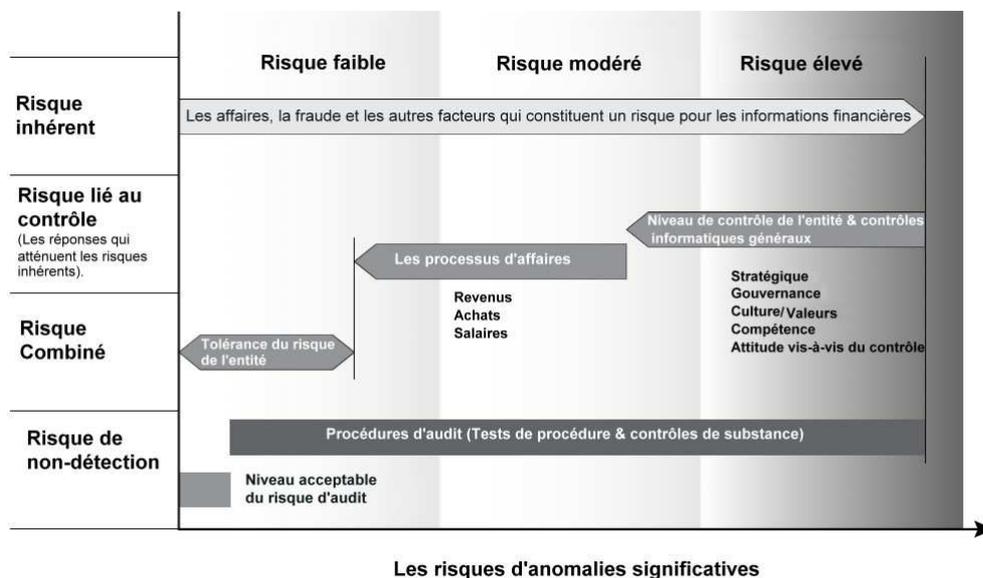
L'évaluation des risques d'anomalies significatives est l'étape finale de la phase d'évaluation des risques d'audit. Les informations obtenues (par la mise en oeuvre des procédures d'évaluation des risques) qui sont relatives aux facteurs de risques et aux atténuations des risques liés aux contrôles sont réunies pour évaluer les risques d'anomalies significatives :

- Au niveau des états financiers ;
- Au niveau des assertions relatives aux flux de transactions, soldes de compte et informations à fournir dans les états financiers.

Cette évaluation servira de base pour déterminer la nature, l'étendue et le calendrier des procédures d'audit complémentaires à mettre en oeuvre, et qui répondent aux risques identifiés.

Les éléments d'informations qui ont été obtenus sont illustrés dans le tableau suivant.

Schéma 2.12-2



2.12.2 La documentation

La documentation des risques évalués peut prendre plusieurs formes. Une des approches possibles (qui utilise les quatre assertions utilisées dans ce guide, comme cela est défini dans le chapitre 1.3) est illustrée ci-dessous :

Tableau 2.12-3

	As	IR	CR	Comb. RAS	Documentez les principaux risques et les autres facteurs contribuant à l'évaluation des risques
Niveau des états Financiers	Tout	H	L	M	Le secteur est en déclin et de nouvelles technologies pourraient accélérer cette tendance. L'attitude de la direction vis-à-vis du contrôle interne est bonne. Des personnes compétentes occupent les postes clés. Les dépassements de la part de la direction sont possibles mais les nouvelles règles mises en place devraient la dissuader des pratiques les plus courantes. Le conseil d'administration n'est composé que par des membres de la famille.
Niveau des assertions P.E/F ou informations à fournir dans les états financiers					
1 Les ventes	C	H	L	M	Le propriétaire veut réaliser des économies d'impôts. La constatation des revenus est incohérente.
	E	L	L	L	L'entité a un bon système de ventes. Les tests de procédures de contrôle interne sont possibles.
	A	L	L	L	L'entité a un bon système de ventes.
	V	NA	L	NA	
2 Les créances	C	L	L	L	Aucun risque significatif n'a été identifié.
	E	H	M	M	Les primes des vendeurs sont basées sur les ventes enregistrées.
	A	L	L	L	
	V	H	M	M	Le recouvrement de créances pourrait être un problème dans un secteur d'activité en déclin.

3- Les stocks	C	L	L	L	
	E	H	M	M	Vois de stocks et faible contrôle interne de leur suivi physique dans les magasins.
	A	L	L	L	
	V	H	M	M	Les nouvelles technologies rendent certaines parties ou même l'ensemble des produits obsolètes

H = élevé M = modéré L = faible

As = Assertion Na = Non applicable

IR = risque inhérent CR = Les risques de contrôle interne

Comb. RAS = Les risques combinés d'anomalies significatives

P./F= Postes des états financiers

La documentation du processus d'évaluation des risques comprend :

- Les résultats des discussions au sein de l'équipe de la mission d'audit, ainsi que les décisions importantes prises ;
- Les éléments clés de la connaissance de l'entité obtenus ;
- Les sources d'information à partir desquelles la connaissance de l'entité a été obtenue ;
- La nature et les résultats de l'exécution des procédures d'évaluation des risques ;
- Les risques d'anomalies significatives identifiés et évalués au niveau des états financiers et au niveau des assertions ;
- Les détails des risques significatifs qui nécessitent une attention particulière ;
- Les risques pour lesquels les contrôles de substance seuls ne fournissent pas des éléments probants suffisants et appropriés.

Les risques omniprésents

Les risques qui émergent à cause de la faible attitude vis-à-vis du contrôle interne, de la faiblesse de l'environnement de contrôle interne, ou du manque de compétence de la direction, vont avoir plus d'effets omniprésents sur les états financiers et peuvent nécessiter une réponse globale de la part de l'auditeur. Dans certains cas, la faiblesse peut être tellement sérieuse que cela nécessite l'expression d'une opinion avec réserve, l'impossibilité d'exprimer une opinion, ou bien le désistement complet de la mission.

2.12.3 Les facteurs à prendre en considération lors de l'évaluation des risques

Les facteurs de risques à prendre en considération et à documenter lors de l'évaluation des risques combinés sont présentés dans le tableau ci-dessous.

Tableau 2.12-4

1. Quels sont les risques qui ont été identifiés ?	
Au niveau des états financiers	<ul style="list-style-type: none"> • Risques résultants du faible "niveau du contrôle interne de l'entité" et/ou des contrôles internes informatiques généraux. • Risques significatifs. • Les facteurs de risques relatifs aux dépassements de la part de la direction et aux fraudes. • Les risques que la direction a choisi d'accepter, par exemple un manque de séparation des tâches dans une petite entité.
Au niveau des assertions	<ul style="list-style-type: none"> • Risques spécifiques relatifs à l'exhaustivité, l'exactitude, l'existence ou la valorisation des : <ul style="list-style-type: none"> - Revenus, dépenses et autres transactions - Soldes de comptes ; - Informations fournies dans les états financiers. • Les risques qui peuvent provoquer plusieurs anomalies.

Les procédures de contrôle interne qui s'y rapportent	<ul style="list-style-type: none"> • les risques significatifs. • Les procédures de contrôle interne convenablement conçues et mises en œuvre qui servent à prévenir, ou détecter et atténuer les risques identifiés. • Les risques qui peuvent être traités seulement par la mise en œuvre des tests de procédures.
2. Quelle est l'ampleur de l'anomalie (impact financier) qui pouvait éventuellement survenir ?	
Au niveau des états financiers	<ul style="list-style-type: none"> • Quels sont les événements qui, s'ils survenaient, aboutiraient à des anomalies significatives dans les états financiers ? Il y a lieu de prendre en considération les dépassements de la part de la direction, la fraude, les événements imprévus et l'expérience antérieure ;
Au niveau des assertions	<p>Il y a lieu de prendre en considération :</p> <ul style="list-style-type: none"> • La nature inhérente des transactions, les soldes de comptes et les divulgations ; • Les événements habituels et inhabituels ; • L'expérience antérieure.
3. Comment l'événement (risque) va-t-il probablement survenir ?	
Au niveau des états financiers	<p>Il y a lieu de prendre en considération :</p> <ul style="list-style-type: none"> • Le "ton de la direction" ; • L'approche de la direction pour la gestion des risques ; • Les règles et procédures en vigueur ; • L'expérience antérieure.
Au niveau des assertions	<p>Il y a lieu de prendre en considération :</p> <ul style="list-style-type: none"> • Les activités de contrôle interne pertinentes ; • L'expérience passée.
Les procédures de Contrôle interne qui s'y rapportent	<p>Identifier les éléments de la gestion des risques qui sont déterminants pour la réduction de la probabilité de survenance d'un événement.</p>

Les hypothèses

Les évaluations de risques seront basées sur l'hypothèse que le contrôle interne fonctionne efficacement pour prévenir, ou détecter et corriger les anomalies significatives au niveau des assertions. Ces hypothèses sont des considérations importantes dans la conception des tests de l'efficacité du fonctionnement du contrôle interne et des autres contrôles de substance requis.

Les faiblesses du contrôle interne

Parmi les exemples des faiblesses ayant des effets significatifs sur le contrôle interne, on peut citer :

- Un environnement de contrôle faible ("niveau de contrôle de l'entité"), par exemple : une surveillance inefficace, une faible attitude envers le contrôle interne, des cas décelés de dépassements de la part de la direction ou des cas de fraude.
- Des faiblesses des contrôles informatiques généraux.

- Des risques liés à l'activité ayant des effets significatifs qui n'ont pas été traités par des règles, des procédures ou des contrôles internes.
- Des règles et procédures inadéquates mises en place pour :
 - L'évaluation et l'application convenable des principes comptables ;
 - La détermination des estimations comptables et l'évaluation de leur caractère raisonnable ;
 - La préparation des états financiers et des divulgations requises ;
 - La protection des actifs.
- Des activités de contrôle internes significatives ou applications de contrôles qui ne fonctionnent pas conformément à leur conception, celles qui ne sont pas appliquées systématiquement par des personnes appropriées, ou celles qui sont non surveillées et suivies par des personnes appropriées.
- Des insuffisances significatives communiquées précédemment à la direction ou aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise qui restent non corrigées après une période de temps raisonnable.

2.12.4 La communication des faiblesses relatives au contrôle interne

La norme ISA 315 stipule que :

120. L'auditeur doit informer, dès que possible, les personnes constituant le gouvernement d'entreprise ou la direction au niveau approprié de responsabilité, des faiblesses majeures qu'il a relevées dans la conception ou la mise en œuvre du contrôle interne.

Aussitôt que possible, l'auditeur devrait communiquer les faiblesses significatives relevées dans le contrôle interne à la direction ou aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise. Il est également utile de discuter des implications, ou des "et alors", de chaque faiblesse. Il est alors de la responsabilité de la direction de répondre en mettant en œuvre les procédures de contrôle interne nécessaires en temps opportun, ou en expliquant pourquoi une telle action n'est pas nécessaire. L'absence de réponses appropriées peut indiquer une attitude faible envers le contrôle interne, qui peut avoir des implications pour l'évaluation des risques par l'auditeur.

L'obligation de communiquer des faiblesses significatives s'applique également à l'audit des entreprises individuelles et des petites entités. C'est seulement en communiquant de telles faiblesses significatives que l'auditeur peut être certain que la direction a été informée du problème. C'est à la direction – et non pas à l'auditeur – de décider et de déterminer si le coût du traitement d'une faiblesse dépasse l'avantage attendu.

Point à prendre en considération

Le rapport sur les faiblesses du contrôle internes doit être documenté. La forme la plus utilisée est une lettre. Toutefois, selon les circonstances, une note contenant le procès-verbal d'une réunion avec le client (pour discuter les faiblesses du contrôle interne) serait aussi acceptable.

2.12.5 La révision de l'évaluation des risques

L'évaluation des risques ne s'arrête pas à un moment donné. De nouvelles informations peuvent être obtenues au fur et à mesure de l'avancement de l'audit et de la mise en œuvre des procédures d'audit. Ces nouvelles informations peuvent permettre d'identifier des risques supplémentaires ou de s'apercevoir que le contrôle interne ne fonctionne pas comme prévu. Quand cela survient, la première évaluation du risque devrait être révisée et l'impact sur la nature et l'étendue de nouvelles procédures d'audit devrait être pris en compte.

Étude de cas – L'évaluation des risques d'anomalies significatives

Pour plus de détails, il y a lieu de se référer à l'introduction à l'étude de cas présentée dans ce guide.

La dernière étape du processus d'évaluation des risques est d'évaluer l'ensemble des risques d'anomalies significatives au niveau des états financiers et au niveau des assertions.

Cette évaluation peut être résumée au moyen d'un modèle de formulaire, tel celui présenté ci-dessous.

Niveaux des risques évalués					
	As	IR	CR	Comb. RAS	Documentez Les risques principaux d'autres facteurs qui contribuent à l'évaluation des risques
Niveau des états financiers				L	<i>L'attitude de la direction envers le contrôle interne est bonne, et des personnes compétentes occupent les postes clés.</i> <i>La réunion mensuelle d'examen de réalisation de performance permet à la direction d'avoir des comptes rendus.</i> <i>L'attitude de la direction envers le contrôle interne est bonne, et des personnes compétentes occupent les postes clés.</i>
Niveau d'assertion FSA ou divulgation relatives aux états financiers					
1 Ventes	C	H	L	M	<i>Les règles de constatation des revenus sont incohérentes.</i>
	E	L	L	L	<i>Le système des ventes fonctionne bien. Les tests de procédures sont possibles.</i>
	A	L	L	L	<i>Le système des ventes fonctionne bien. Les tests de procédures sont possibles.</i>
	V	NA	L	NA	
2 Créances	C	L	L	L	<i>Aucun risque significatif n'est identifié.</i>
	E	H	M	M	<i>Les primes accordées aux vendeurs sont basées sur les ventes enregistrées.</i>
	A	L	L	L	
	V	H	M	M	<i>Le recouvrement des recettes auprès des détaillants peut poser des problèmes s'il y a des craintes sur la qualité des produits ou sur les retours de marchandises.</i>

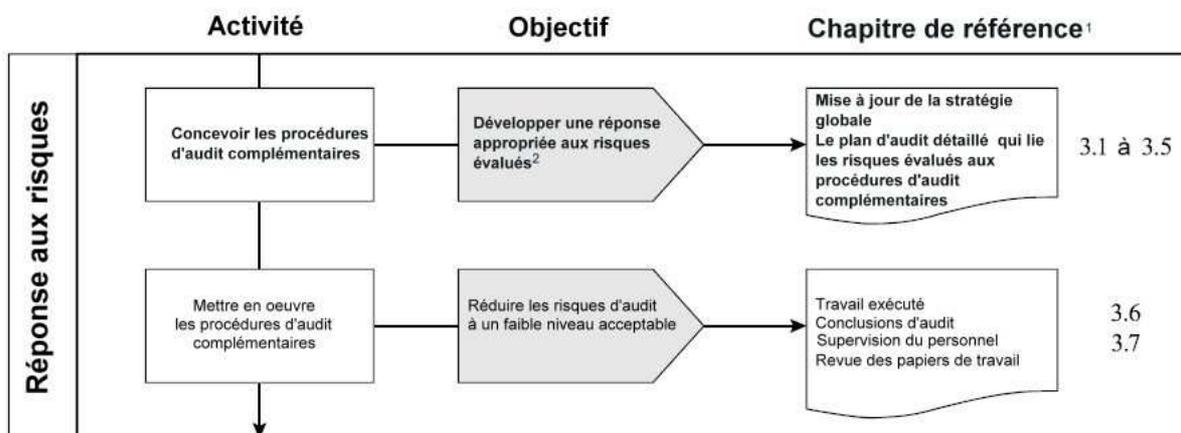
H= Élevé M = Moyen L = Faible
As = Assertion NA = non applicable
IR = risque inhérent CR = risque de contrôle interne
Comb.RAS = Risques combinés d'anomalies significatives
FSA = Postes des états financiers

Partie C

LES RÉPONSES AUX RISQUES

3.1 Le plan d'audit détaillé

Schéma 3.1-1



Notes :

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

Objectif du chapitre	Références des principales normes ISAs
Répondre aux risques identifiés d'anomalies significatives en obtenant des éléments probants appropriés et suffisants pour réduire les risques d'audit à un faible niveau acceptable.	300

3.1.1 Vue d'ensemble

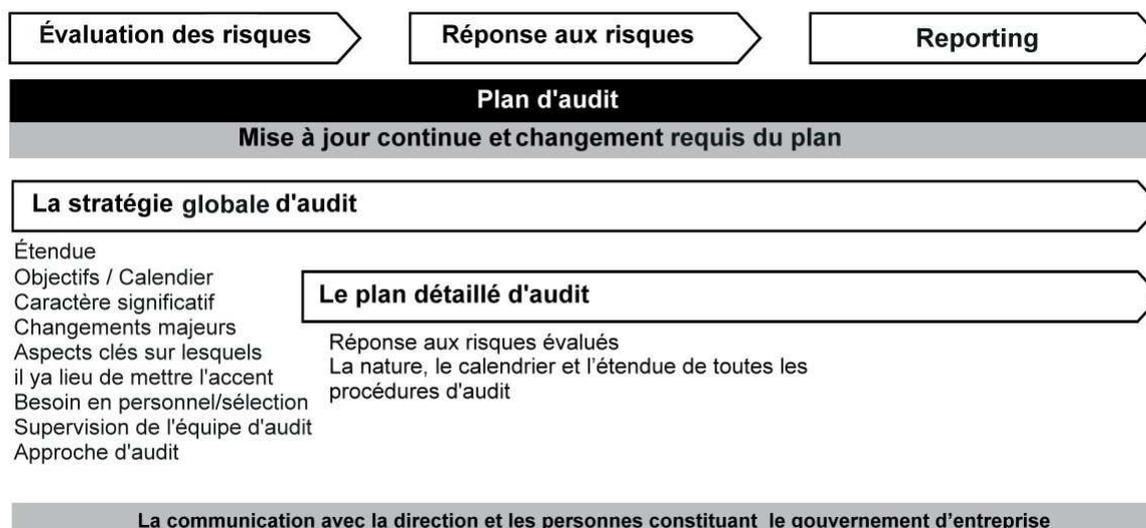
La norme ISA 315 stipule que :

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

La stratégie générale d'audit (présentée dans le chapitre 2.2 de ce guide) fixe l'étendue, le calendrier et la démarche d'audit et guide la mise au point du plan plus détaillé d'audit, qui est présenté dans ce chapitre.

Le plan plus détaillé d'audit traite les questions diverses identifiées dans la stratégie générale d'audit, prenant en compte le besoin de réaliser les objectifs d'audit au moyen de l'utilisation efficace des ressources de l'auditeur. Bien que la stratégie générale d'audit soit établie avant la mise au point du plan détaillé d'audit, les deux activités de planification ne sont pas nécessairement des processus distincts ou séquentiels. Cela est illustré par le schéma ci-dessous.

Schéma 3.1-2



L'objectif du plan détaillé d'audit est de répondre convenablement aux risques identifiés et évalués, réduisant ainsi le risque d'audit à un faible niveau acceptable.

Le plan détaillé :

- Fournit un lien clair entre les risques évalués et les procédures d'audit complémentaires ;
- Décrit la nature, le calendrier et l'étendue de telles procédures d'audit complémentaires (les tests de procédures et les contrôles de substance).

Point à prendre en considération

Le plan détaillé devrait lier la conception des procédures d'audit complémentaires aux risques évalués traités pendant la phase d'évaluation du risque d'audit. Ce "lien" est tout à fait différent de certaines approches traditionnelles d'audit où des programmes standard d'audit sont complétés en effectuant peu de changements (le cas échéant) afin de refléter les risques spécifiques existants dans l'entité.

3.1.2 Les réponses aux risques évalués

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

- Répondre aux risques évalués (identifiés pendant le processus d'évaluation des risques) ;
- Réduire le risque d'audit à un niveau acceptable ;
- Répondre aux risques évalués d'anomalies significatives pour chaque flux de transactions important, soldes de comptes et informations fournies dans les états financiers.

Les informations de base et les points à prendre en considérations, dont on a besoin pour concevoir des procédures d'audit complémentaires, comprennent :

- La nature des risques évalués ;
- L'utilisation des tests de procédures ;
- Le besoin d'imprévisibilité ;
- Les autres procédures d'audit requises ou de base.

Ces éléments sont examinés ci-dessous.

Nature des risques évalués

L'attention de l'auditeur devrait être dirigée vers les risques qui ont le potentiel le plus élevé d'anomalies significatives. À cette fin, il y a lieu de prendre en compte ce qui suit :

- **Quelle est l'importance du risque évalué ?**
Quel en serait l'impact s'il survenait ? Cela concernerait le caractère significatif.
- **Quelle est la probabilité que le risque évalué survienne ?**
Quelle est la possibilité ou la probabilité de survenance du risque en réalité ?
- **Quelle est l'évaluation combinée de l'impact et de la probabilité ?**
- **Quelles sont les assertions qui ont été prouvées ?**
Il y a lieu de prendre en considération l'impact du risque sur chacune des assertions (l'exhaustivité, l'existence, l'exactitude et la valorisation) qui se rapportent aux soldes de comptes, flux de transactions, ou divulgations.
- **S'agit-il d'«un risque significatif» ?**
Les risques significatifs exigent une attention et une réponse séparées de la part de l'auditeur. Les procédures d'audit planifiées devraient traiter directement ces risques.
- **Quelle est la réponse de la direction ?**
Il y a lieu de prendre en considération la nature du système de contrôle interne en place et son éventuelle efficacité dans l'atténuation des risques impliqués. Les contrôles :
 - Sont-ils habituels par nature (ont lieu quotidiennement) ou périodiques (mensuels par exemple) ?
 - Sont-ils conçus pour empêcher, ou détecter et corriger des erreurs ?
 - Sont-ils manuels ou automatisés ?
- **Y a-t-il des caractéristiques exceptionnelles ?**
Prendre en compte l'existence de n'importe quelle caractéristique particulière (risques inhérents) dans les flux de transactions, les soldes de comptes ou les divulgations qui doivent être traitées lors de la conception des procédures d'audit complémentaires. Les exemples pourraient inclure une valeur importante de stocks, des accords contractuels complexes, l'absence de pièces écrites justificatives de certains flux de transactions ou un grand pourcentage de ventes pour un seul client.

Utilisation des tests de procédures

L'évaluation par l'auditeur des risques identifiés au niveau des assertions fournit une base pour considérer quelle serait l'approche d'audit la plus appropriée pour concevoir et mettre en œuvre les procédures d'audit complémentaires. Dans le cas des très petites entités, il est possible qu'il n'y ait pas beaucoup d'activités de contrôle qui puissent être évaluées. Dans ce cas, les procédures d'audit complémentaires vont probablement être principalement substantives.

Il y a deux questions à prendre en compte pour déterminer si la réponse aux risques évalués devrait inclure les tests d'efficacité du fonctionnement du contrôle interne.

- **Est-il efficace d'évaluer le contrôle interne ?**
Quand le contrôle interne existe et que l'on s'attend à ce qu'il fonctionne efficacement, il y a lieu de prendre en considération :

- Dans quelle mesure les tests de procédures permettraient d'obtenir une réponse efficace au risque évalué d'anomalies significatives pour une assertion particulière ?
- Quels sont les contrôles de substance qui pourraient être réduits en mettant en œuvre les tests de procédures ?

Même dans une très petite entité, il y a souvent des contrôles bien conçus et efficaces sur les revenus qui, s'ils sont testés, pourraient réduire l'étendue des contrôles de substance qui seraient requis.

Si les tests d'efficacité du fonctionnement du contrôle interne montrent qu'il n'est pas efficace ou efficient, il devient alors nécessaire d'exécuter les contrôles de substance qui répondent aux risques évalués pour les assertions spécifiques. Aucune confiance ne peut être accordée à l'efficacité des opérations de contrôle qui n'ont pas été testées.

- **Y a-t-il des assertions qui ne peuvent être traitées efficacement que par des tests de procédures ?**

Dans quelques cas, des contrôles de substance appropriés (afin d'obtenir des éléments probants pour des assertions particulières) peuvent ne pas être applicables. Par conséquent, des tests de procédures seront nécessaires. On trouve ces cas dans les systèmes fortement automatisés avec peu ou pas du tout de traces disponibles sur supports papier. Si un tel contrôle interne n'est pas jugé fiable (les contrôles ne fonctionnent probablement pas de manière efficace), ou s'il est inexistant, l'auditeur devra déterminer s'il est possible, en fin de compte, d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés.

Besoin d'imprévisibilité

En se basant sur la nature des risques évalués, examinez si certaines procédures planifiées devraient être inopinées, changées par rapport aux années précédentes, ou exécutées à des dates imprévisibles.

Autres procédures d'audit exigées ou de base

Un certain nombre de procédures d'audit complémentaires spécifiques peut être exigé (indépendamment des risques évalués) pour être en conformité avec les normes ISAs et les exigences locales. Cela peut inclure par exemple la présence lors des inventaires physiques, les confirmations externes et d'autres cas subséquents.

3.1.3 La conception des procédures d'audit

L'auditeur peut répondre aux risques évalués par la conception de procédures d'audit complémentaires. Ces procédures impliquent souvent des éléments comme l'inspection, l'observation, la demande d'information, la confirmation, et peuvent nécessiter de refaire les calculs, une réexécution des procédures, ou bien des procédures analytiques. Il y a trois catégories majeures de procédures :

- Les procédures d'évaluation des risques (se référer au chapitre 2.5) ;
- Les tests d'efficacité du fonctionnement du contrôle interne (se référer au chapitre 3.2) ;
- Les contrôles de substance. Cela inclut les tests de détails et les contrôles analytiques de substance (se référer au chapitre 3.3).

Une réponse appropriée aux risques évalués peut contenir une combinaison de procédures comme les tests de procédures et les contrôles de substance.

Le schéma suivant décrit certains points à prendre en compte pour la mise au point de réponses appropriées.

Schéma 3.1-3

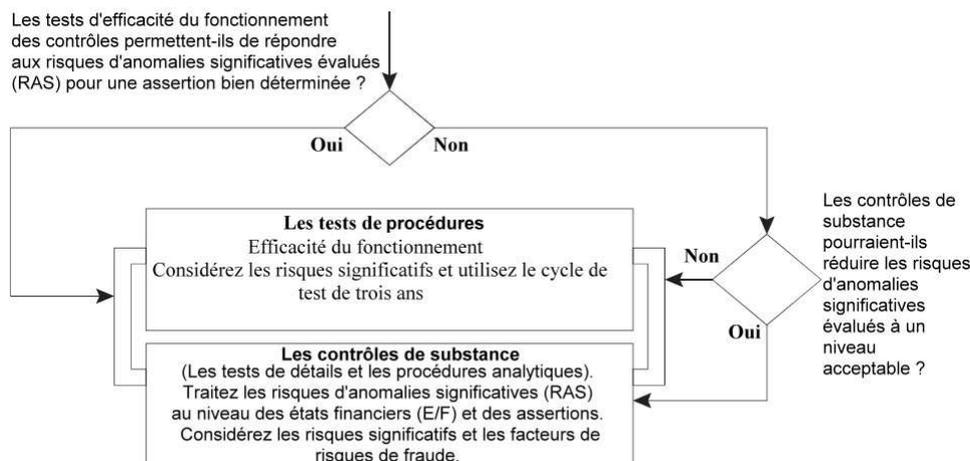


Tableau 3.1-4

Facteurs à prendre en compte pour concevoir la nature des procédures	
La nature des assertions	<p>Certaines procédures d'audit peuvent :</p> <ul style="list-style-type: none"> Être plus appropriées pour traiter certaines assertions que d'autres. Les éléments probants de l'exhaustivité des ventes peuvent être mieux obtenus par des tests de procédures, tandis que les éléments probants pour appuyer la valorisation des stocks seront obtenus plus probablement au moyen des contrôles de substance ; Fournir des éléments de preuves plus fiables pour une assertion. Une confirmation de créance pour déterminer l'assertion d'existence peut fournir une meilleure preuve que le simple examen de factures ou l'exécution de quelques procédures analytiques.
Le niveau du risque évalué	<p>Plus le risque d'existence d'anomalie est élevé, et plus d'éléments probants fiables et pertinents seront exigés. Cela peut affecter les types ainsi que la combinaison des différents types de procédures d'audit à mettre en œuvre. Par exemple, pour s'assurer de l'existence des stocks de grande valeur, une inspection physique peut être exécutée en plus de l'examen des documents justificatifs.</p>
Les raisons des risques	<p>On devrait considérer les causes sous-jacentes du risque pour la conception de l'ensemble des tests de procédures et des contrôles de substance. Cela inclura les caractéristiques des postes des états financiers (risques inhérents) et le contrôle interne mis en place (risques liés aux contrôles). Si le risque évalué est faible en raison d'un bon contrôle interne, les tests de procédures peuvent réduire le besoin des contrôles de substance ou de leur étendue.</p>
La source de l'information	<p>Si des informations non financières produites par le système d'information de l'entité sont utilisées dans les procédures d'audit mises en œuvre, la preuve de leur exactitude et de leur exhaustivité devrait être obtenue.</p> <p>Par exemple, le nombre de logements à louer dans un gratte-ciel pourrait être multiplié par les loyers mensuels des logements pour comparer le résultat avec les revenus totaux enregistrés.</p>

Facteurs à considérer dans la conception de la nature des procédures d'audit

Double objectif des tests

Si cela s'avère efficace, un test de contrôle interne pourrait être exécuté concurremment avec un test de détail sur la même transaction. Une facture pourrait être examinée pour ce qui est de son approbation (tests de procédures) et pour la justification de la transaction (tests de détails). Si les tests de détails révèlent une anomalie non détectée par le système de contrôle interne, cela pourrait être le signe d'une faiblesse significative dans le contrôle interne. De telles faiblesses devraient être communiquées à la direction et aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise, et la nécessité de la mise en œuvre de procédures supplémentaires d'audit devrait être considérée.

Cela inclura la mise à jour de l'évaluation des risques et la mise au point d'une réponse appropriée d'audit.

3.1.4 Le calendrier des procédures

Le calendrier indique quand les procédures d'audit seront exécutées, et soit la période soit les dates auxquelles les éléments probants seront recueillis.

Avant ou à la fin de l'exercice ?

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

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

- Pour aider à identifier les questions significatives à un stade précoce. Cela fournit le temps nécessaire pour que les problèmes soient traités et que des procédures d'audit complémentaires soient mises en œuvre ;
- Pour équilibrer la charge de travail du cabinet d'audit par le déplacement de certaines procédures d'audit de la haute saison vers une période moins surchargée ;
- Pour exécuter des procédures inattendues ou à des dates imprévues.

Le schéma suivant décrit les facteurs à prendre en considération pour déterminer s'il faut exécuter des procédures d'audit à une date intérimaire.

Tableau 3.1-5

Les facteurs à prendre en considération	
Les procédures d'audit devraient-elles être mises en œuvre avant la fin de l'exercice ?	<ul style="list-style-type: none"> • Quelle est la qualité de l'environnement de contrôle général ? Les procédures de suivi, entre une date intérimaire et la fin de l'exercice, ne vont probablement pas être efficaces si l'environnement de contrôle général est faible. • Quelle est la qualité des contrôles spécifiques sur les soldes de comptes ou les flux de transactions pris en considération ? • Les éléments probants exigés sont-ils disponibles pour réaliser les tests ? Les fichiers électroniques peuvent être effacés subséquemment ou bien les procédures devant être observées peuvent ne se produire qu'à des moments bien déterminés. • Une procédure peut-elle traiter la nature et la substance du risque en question avant la fin de l'exercice ? • Les procédures intérimaires traiteraient-elles la période ou la date auxquelles les éléments probants se rapportent ? • Combien d'éléments de preuve supplémentaires seront-ils exigés durant la période restante entre la date des procédures exécutées et la fin de l'exercice ?

Le chapitre 3.2 fournit des informations complémentaires sur le calendrier des tests de procédures.

Après la fin de l'exercice

Certaines procédures d'audit peuvent être exécutées seulement à la fin de l'exercice ou après. Par exemple : les procédures de séparations des périodes (lorsque la confiance dans le contrôle interne est faible), les ajustements de fin d'exercice et les événements subséquents.

3.1.5 L'étendue des procédures

L'étendue touche à la quantité (taille de l'échantillon) d'une procédure spécifique d'audit devant être exécutée. La règle générale est que plus les risques d'anomalies significatives augmentent, plus la taille de l'échantillon devrait également augmenter. Cependant, cela ne sera efficace que si la procédure est appropriée au risque évalué. L'étendue des tests est traitée dans le chapitre 3.5.

La "boîte à outils" d'audit

Comme exposé précédemment, l'objectif du plan détaillé d'audit est de répondre convenablement aux risques évalués et de réduire ainsi le risque d'audit à un niveau faible acceptable.

L'approche la plus efficace serait de considérer chaque risque évalué et de concevoir ensuite une réponse appropriée d'audit sous forme de procédures complémentaires d'audit. Pour traiter chaque assertion, il n'est pas approprié d'utiliser un programme d'audit standard ("une taille unique") qui n'a pas du tout été adapté pour traiter les risques évalués.

Lors de la mise au point du plan détaillé, il y a plusieurs types de procédures que l'on peut envisager. Un programme d'audit efficace sera basé sur une combinaison appropriée de procédures qui, ensemble, réduisent le risque d'audit à un niveau faible acceptable. Pour la réalisation des objectifs de ce guide, les différents types de procédures d'audit disponibles pour l'auditeur ont été classés comme suit (voir le schéma ci-dessous) :

Schéma 3.1-6



Les contrôles de substance

Ils comprennent les procédures qui seront toujours mises en œuvre sans tenir compte des risques d'anomalies significatives (RAS) identifiés. Lorsque le risque d'anomalie significative (RAS) est très faible, ces procédures, à elles seules, pourraient être suffisantes pour traiter un domaine ou une assertion spécifique. Lorsque le risque d'anomalies significatives (RAS) est élevé, ces procédures de base devraient être étendues pour répondre aux risques évalués. Un exemple typique serait l'obtention d'une liste d'éléments qui composent les soldes de fin d'exercice, la comparaison des soldes de cette année par rapport à ceux de l'année dernière, et l'exécution de certaines procédures de séparation des périodes.

L'échantillonnage de substance

Si une procédure de base (telle que la confirmation des soldes de comptes clients sélectionnés au moyen d'un échantillon à choix raisonné) n'est pas suffisante pour réduire le risque d'audit à un niveau acceptable, d'autres confirmations peuvent être sélectionnées au moyen de techniques d'échantillonnage statistique. Pour un exemple de sélection d'un échantillon, il y a lieu de se référer au chapitre 3.5.

Les contrôles de substance étendus

Ce sont les contrôles de substance de base qui ont été étendus ou adaptés pour faire face à un risque évalué, tel que les dépassements de la part de la direction. Par exemple, un contrôle de substance de base peut concerner la confirmation des soldes de comptes clients sélectionnés. Lors de ce contrôle de base, les confirmations obtenues seront comparées aux soldes de comptes. Une procédure étendue visant à traiter le risque de fraude ferait un pas de plus, en incluant d'autres travaux comme la vérification de l'annuaire téléphonique pour établir que l'entreprise existe à l'adresse indiquée.

Les tests de procédures

En se basant sur la connaissance du contrôle interne et la description des procédures, certains contrôles clés peuvent être identifiés (les contrôles qui traitent plus d'une assertion) en tant que contrôles fonctionnant efficacement de manière prévisible. Le test de ces contrôles peut être la procédure d'audit la plus efficace et elle permettra de réduire l'étendue des autres contrôles de substance requis.

Les procédures qui traitent les risques spécifiques et importants

Ces procédures d'audit répondent directement à un risque évalué spécifique. Elles incluent les procédures d'audit qui répondent directement à des risques importants identifiés. Pour plus d'information sur les risques importants, il y a lieu de se référer au chapitre 2.9.

Les procédures analytiques de substance

Il existe des procédures analytiques de substance qui pourraient être utilisées pour estimer un montant total de flux d'opérations, tel que le total des ventes. Ces contrôles sont présentés d'une manière détaillée dans le chapitre 3.3.

3.1.6 La documentation du plan d'audit

Dès que le plan détaillé est établi, les résultats peuvent être documentés sous la forme d'un programme d'audit qui décrit la nature et l'étendue des procédures et de (s) assertion (s) à traiter. Des espaces seront alors prévus pour enregistrer les détails de chaque étape effectuée et les conclusions, comme cela est illustré ci-dessous.

Un programme d'audit typique (à l'exclusion des détails spécifiques de chaque étape d'audit) pourrait se présenter comme suit.

Note : Cette illustration comprend tous les types de procédure, alors qu'un ou deux types de procédures seulement seront requis pour les soldes de comptes ou les flux de transactions.

Schéma 3.1-7

Créances — Procédures d'audit

Assertions traitées	Travail complété par (initiales)	Réf. W/P	Commentaires
PROCÉDURES DE BASE			
Les procédures analytiques ...			
La balance des comptes	CEA		
Provisions pour créances douteuses, séparation de périodes, rapprochements, etc.	C		
Les méthodes comptables ...	VAE		
	A		
L'ÉCHANTILLONNAGE (i.e confirmation de soldes, etc.)	E		
LES TESTS DE PROCÉDURES DES VENTES	A		
LES PROCÉDURES ANALYTIQUES DE SUBSTANCE	EC		
LES CONTRÔLES DE SUBSTANCE ÉTENDUS			
Confirmations de soldes des comptes clients - risque de fraude	EA		
LES PROCÉDURES SPÉCIFIQUES POUR TRAITER LES RISQUES SPÉCIFIQUES/SIGNIFICATIFS	EV		
LA PRÉSENTATION DES ÉTATS FINANCIERS ET LES DIVULGATIONS	CEAV		

LES CONCLUSIONS D'AUDIT

- a) Ces procédures (incluant les tests de procédures, là où cela peut être applicable) ont été modulées (autant que nécessaire) pour répondre aux risques d'anomalies significatives évalués au niveau des états financiers et des assertions.
- b) Les risques d'anomalies significatives dans les soldes des comptes débiteurs ont été réduits à un niveau acceptable.
- c) Toutes les assertions concernées ont été traitées.

	Date	Initiales
Préparé par		
Revu par		

3.1.7 La communication relative au plan d'audit

Un dialogue permanent avec la direction et les personnes constituant le gouvernement d'entreprise peut jouer un rôle important dans le processus de planification de l'audit. La communication sur les divers aspects de la stratégie globale d'audit peut aussi être utile aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise pour la compréhension du rôle de l'auditeur et pour s'acquitter de leurs responsabilités. Le chapitre 4.2 fournit des directives au sujet de la communication avec les personnes constituant le gouvernement d'entreprise.

Étude de cas — Le plan d'audit détaillé

Pour plus de détails sur l'étude de cas, il y a lieu de se référer à l'introduction à l'étude de cas présentée dans ce guide.

Les considérations à prendre en compte et les éventuelles procédures d'audit qui pourraient être utilisées pour la mise au point d'un plan d'audit détaillé des comptes clients de Dephta Furniture, sont présentées ci-après.

Les questions à poser pour l'élaboration du plan d'audit des créances sont les suivantes.

Considérations relatives à la planification	Réponse
1. Existe-t-il des assertions, qui ne peuvent pas être traitées qu'au moyen de tests de substance ?	<i>Pas pour le moment. Toutefois, si les ventes par Internet deviennent encore plus automatisées, il peut y avoir des pertes de leurs traces écrites.</i>
2. Est-ce que l'on s'attend à ce que le contrôle interne relatif aux flux/processus des transactions soit fiable ? Si c'est le cas, les contrôles pourraient-ils être testés pour réduire le besoin/l'étendue d'autres contrôles de substance ?	<i>Nous devons concevoir des tests de procédures pour fournir un niveau "modéré" de confiance quant à l'existence et l'exhaustivité du chiffre d'affaires. Cela permettra de réduire les niveaux de confiance requis pour d'autres contrôles de substance.</i>
3. Existe-t-il des procédures analytiques de substance qui permettraient de réduire le besoin/étendue d'autres procédures d'audit ?	<i>Non.</i>
4. Est-il nécessaire d'incorporer un élément d'imprévisibilité ou d'autres procédures d'audit (comme le traitement des fraudes, des risques, etc.) ?	<i>Ils devraient être envisagés dans la réponse aux risques de fraude identifiés.</i>
5. Existe-t-il des risques significatifs qui requièrent une attention spéciale ?	<i>Pas en ce qui concerne les créances (à l'exclusion des travaux supplémentaires exécutés sur les transactions avec les parties liées).</i>

Un mélange approprié des types de procédures ci-après pourrait être utilisé pour réduire les risques d'anomalies significatives (RAS) au niveau des assertions relatives aux soldes de créances à un niveau acceptable.

Les contrôles de substance de base

Ce sont les procédures que l'on s'attend toujours à ce que l'auditeur exécute, indépendamment des risques évalués, comme l'obtention d'une liste des éléments qui composent un solde, la comparaison des soldes de l'année en cours à ceux de l'année précédente, et l'exécution des procédures relatives à la séparation des périodes.

Les tests de procédures

Sur la base des tests de conformité des processus relatifs aux revenus, certains contrôles clés ont été identifiés qui, s'ils étaient testés, permettraient de réduire l'étendue de l'échantillonnage requis pour les créances clients.

L'échantillonnage de substance

Un échantillonnage statistique des soldes de comptes clients sera utilisé pour les confirmations de soldes. Cela permettra de tester l'existence et l'exactitude des comptes clients. Dans cet exemple, nous avons réduit le besoin de l'échantillonnage de substance basé sur les tests planifiés d'efficacité du fonctionnement du contrôle interne. Pour un exemple de sélection d'échantillons, il y a lieu de se référer au chapitre 3.5.

Les procédures analytiques de substance

Il n'y a pas de procédures analytiques de substance qui pourraient être utilisées pour prévoir le niveau des ventes dans cette situation.

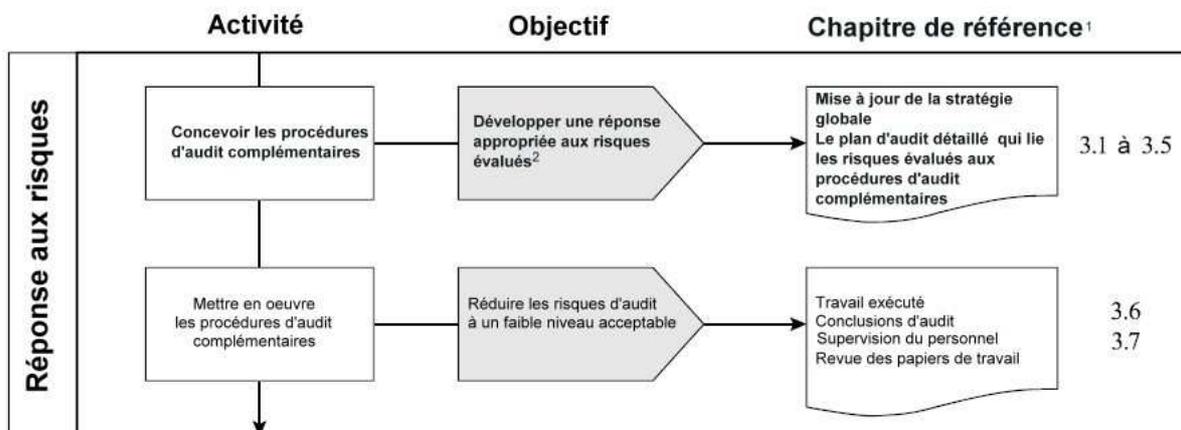
L'étendue des contrôles de substance

Plusieurs risques de fraudes ont été identifiés. Il y a lieu de se référer aux notes relatives à l'étude de cas présentée dans le chapitre 2.7. Des contrôles étendus devraient être utilisés pour les assertions d'existence et d'exactitude.

Un exemple de programme d'audit qui répond aux risques identifiés est présenté dans les notes relatives à l'étude de cas au chapitre 3.5.

3.2 Les tests de procédures

Schéma 3.2-1



Notes :

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

Objectif du chapitre	Références des principales normes ISAs
Fournir des directives sur l'utilisation et la conception de procédures d'audit pour obtenir des éléments de preuve quant à l'efficacité du fonctionnement du contrôle interne.	315, 330

3.2.1 Vue d'ensemble

La norme ISA 315 stipule que :

- 115. Lors de l'évaluation du risque, selon la procédure décrite au paragraphe 100, l'auditeur doit également évaluer les systèmes de contrôle et les moyens de leur mise en œuvre, y compris les activités de contrôle, portant sur des risques pour lesquels, selon son propre jugement, il n'est pas possible ou faisable de réduire le risque d'anomalies significatives au niveau de l'assertion à un niveau acceptable faible sur la base des éléments probants recueillis à partir des seuls contrôles de substance.**

La norme ISA 330 stipule que :

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

25. **Si, en application du paragraphe 115 de la Norme ISA 315, l'auditeur conclut qu'il n'est pas possible ou réalisable de réduire le risque d'anomalies significatives au niveau des assertions à un niveau faible acceptable au moyen d'éléments probants recueillis à partir de contrôles de substance uniquement, il doit réaliser des tests sur les contrôles concernés pour recueillir des éléments probants quant à l'efficacité de leur fonctionnement.**
29. **L'auditeur doit mettre en œuvre d'autres procédures d'audit en association avec des demandes d'informations afin de tester l'efficacité du fonctionnement des contrôles.**
37. **Lorsque l'auditeur recueille des éléments probants portant sur l'efficacité du fonctionnement des contrôles durant une partie de la période, il doit déterminer les éléments probants additionnels qu'il doit recueillir pour la période restant à courir.**
44. **Lorsque, conformément au paragraphe 108 de la Norme ISA 315, l'auditeur a estimé qu'un risque identifié d'anomalies significatives au niveau d'une assertion est significatif et qu'il prévoit de s'appuyer sur l'efficacité du fonctionnement des contrôles destinés à réduire ce risque significatif, il doit recueillir des éléments probants portant sur l'efficacité du fonctionnement de ces contrôles à partir de tests de procédures mis en œuvre durant la période en cours.**

Les tests de procédures sont envisagés lorsque :

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

La sélection de la taille des échantillons est abordée dans le chapitre 3.5 concernant l'étendue des tests.

Les objectifs

Les tests de procédures sont les tests effectués en vue de recueillir des éléments probants sur l'efficacité des contrôles relatifs à la prévention, ou à la détection et à la correction des anomalies significatives au niveau des assertions. Les contrôles choisis pour être testés doivent être ceux qui fournissent des éléments de preuve pertinents se rapportant aux assertions.

Les tests de procédures devraient être conçus de façon à obtenir des éléments probants concernant :

- La manière avec laquelle les contrôles internes ont été appliqués en temps voulu au cours de la période sous audit. Au cas où plusieurs contrôles auraient été utilisés substantiellement à différents moments au cours de la période auditée, chaque système de contrôle devrait être examiné séparément ;
- La permanence avec laquelle les contrôles internes ont été appliqués ;
- Par qui ou par quels moyens de contrôle ils ont été appliqués.

Point à prendre en considération

Les tests de procédures doivent être effectués lorsque :

- L'on s'attend à ce qu'un contrôle ou une procédure fonctionnent efficacement ;
- Les contrôles de substance, à eux seuls, ne peuvent réduire les risques d'anomalies significatives au niveau des assertions à un niveau faible acceptable.

En raison de l'environnement de contrôle rencontré dans de nombreuses petites et moyennes entreprises "PME", il sera souvent plus efficace pour l'auditeur de mettre en œuvre des contrôles de substance qui seront soutenus par des tests de procédures, en cas de besoin.

3.2.2 La conception des tests de procédures

Tableau 3.2-2

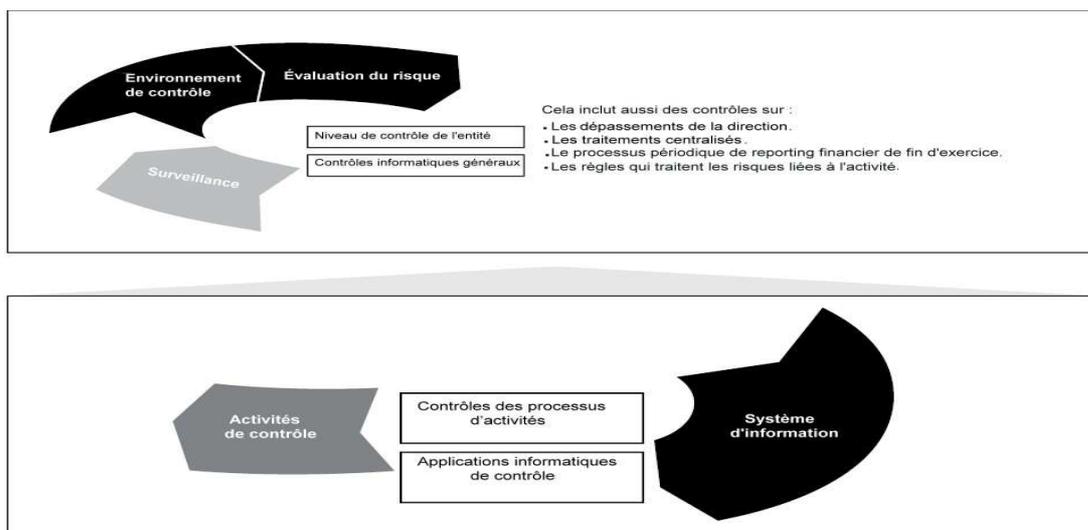
Les facteurs à prendre en considération	
Les tests d'efficacité de fonctionnement du contrôle interne	Les demandes d'informations auprès du personnel approprié
	L'analyse de la documentation pertinente
	L'observation des opérations de l'entreprise
	La remise en œuvre de l'application de contrôle

Les demandes d'informations à elles seules ne sont pas des preuves suffisantes pour étayer une conclusion quant à l'efficacité d'un contrôle. Une combinaison des procédures d'audit ci-dessus mentionnées est exigée. C'est la nature du contrôle à tester qui influe sur le type de procédure d'audit qui serait requise.

Par exemple, pour tester l'efficacité du fonctionnement du contrôle interne sur les recettes en espèces, l'auditeur peut observer les procédures d'ouverture du courrier et le traitement des recettes en espèces. Parce que l'observation n'est pertinente qu'au moment où elle est effectuée, l'auditeur complétera l'observation par des demandes d'informations auprès du personnel de l'entité et par l'analyse de la documentation sur le fonctionnement de ces contrôles internes dans d'autres périodes.

Les tests de procédures peuvent être appliqués au contrôle interne qui existe à chaque niveau de l'entité, comme cela est illustré par le schéma ci-dessous.

Schéma 3.2-3



Les tests de procédures du “niveau de contrôle de l’entité” ont tendance à être plus subjectifs (par exemple l’engagement pour la compétence). Ils peuvent aussi être plus difficiles à documenter que le contrôle interne au niveau des processus d’affaires (par exemple les vérifications en vue de s’assurer qu’un paiement a été autorisé) qui peut être documenté par de simples réponses (oui ou non). En conséquence, l’évaluation du “niveau de contrôle de l’entité” et des contrôles généraux informatiques est souvent documentée avec des mémorandums dans les dossiers et avec des pièces justificatives.

Par exemple, pour tester si la direction communique sur la nécessité du respect des valeurs d’intégrité et d’éthique avec l’ensemble du personnel, un échantillon de salariés pourrait être sélectionné pour des interviews. Les employés peuvent être interrogés sur les communications qu’ils ont reçues réellement de la part de la direction, sur les règles et les procédures existantes, ainsi que sur les valeurs qu’ils constatent que la direction est en train de respecter quotidiennement. Si la réponse commune des salariés est que la direction a communiqué sur la nécessité du respect des valeurs d’intégrité et d’éthique, le test aura été positif. Les détails de l’interview avec chaque employé ainsi que la documentation de support (telles que les méthodes utilisées par l’entité ou ses communications) seront enregistrés par la suite dans un dossier avec les conclusions.

Note : Envisagez la possibilité que l’on ait dit aux employés de donner certaines réponses. Cela pourrait même être posé comme une question directe au cours de l’interview.

Point à prendre en considération

Il est préférable de tester le “niveau de contrôle de l’entité” dès le début du processus d’audit, parce que les résultats de ces tests de procédures pourraient avoir un impact sur la nature et l’étendue des autres procédures d’audit planifiées. Par exemple, s’il est constaté que l’attitude de la direction à l’égard des contrôles n’est pas aussi bonne que prévu, des procédures complémentaires seront nécessaires en ce qui concerne les soldes de comptes et les flux de transactions.

Bien que les “niveaux de contrôle de l’entité” et les contrôles informatiques généraux sont testés, pour la plupart, au moyen de l’exercice du jugement professionnel qui est objectivement appliqué eu égard aux circonstances, il y a d’autres situations où une formule basée sur les statistiques peut aussi être utilisée. Les appendices de la norme ISA 530 donnent des directives supplémentaires sur les facteurs qui influent sur la taille des échantillons pour les tests de procédures.

Il y a un certain nombre de facteurs à prendre en considération lors de la conception des tests de procédures. En règle générale, il n'est pas utile de tester des procédures qui ne sont pas fiables. La raison en est que la taille de l'échantillon utilisée pour les tests de procédures est basée sur l'hypothèse qu'aucune exception ne serait trouvée. Sinon, la taille de l'échantillon requis serait beaucoup plus importante.

Les facteurs à prendre en considération pour l'évaluation de la fiabilité des contrôles sont présentés dans le tableau ci-dessous.

Tableau 3.2-4

Conception des tests	
Les facteurs à prendre en considération	<ul style="list-style-type: none"> • Est-il possible pour la direction de contourner les procédures établies (ce sont les dépassements de la part de la direction) ? • Y a-t-il une intervention humaine manuelle importante liée au processus de contrôle qui est susceptible d'être sujette à des erreurs ? • Le petit nombre de personnes impliquées dans le contrôle des opérations rend-il inapplicable la séparation des tâches incompatibles ? • Y a-t-il un faible environnement de contrôle ? • Les contrôles généraux informatiques sont-ils faibles ? • La surveillance permanente du contrôle interne est-elle faible ? • Y a-t-il eu des changements de personnel, survenus au cours de la période, qui affectent l'application des contrôles d'une manière significative ? • Y a-t-il eu des changements de circonstances qui rendent nécessaires d'apporter des améliorations dans le fonctionnement du contrôle ?

Si l'un de ces facteurs est significatif, il serait plus efficace d'effectuer des contrôles de substance.

Point à prendre en considération

Déterminer ce qui constitue un écart de contrôle. Lors de la conception de tests de procédures, prenez le temps de définir exactement ce qui constituerait une erreur ou une exception par rapport test. Cela permettra d'économiser le temps consacré par le personnel d'audit pour déterminer si une exception apparemment mineure (comme un mauvais numéro de téléphone) est, en fait, un écart de contrôle.

Les contrôles internes indirects

Étant donné que c'est sur les contrôles internes indirects importants que l'on va effectuer d'autres contrôles, il y a lieu de considérer la nécessité d'obtenir des éléments probants appuyant leurs fonctionnements efficaces. Cela pourrait inclure des informations non financières produites par un processus séparé, le traitement des exceptions et l'analyse périodique des rapports par les gestionnaires. Lorsque cela est important, il y a lieu d'obtenir la preuve de l'efficacité du fonctionnement des contrôles internes indirects.

Les contrôles automatisés

Dans certains cas, les activités de contrôle sont automatisées et la documentation écrite qui les appuie est inexistante. Dans ces situations, l'auditeur peut avoir à exécuter à nouveau certains contrôles pour s'assurer que les contrôles des applications informatiques fonctionnent comme prévu. Une autre approche consiste à utiliser ce que l'on appelle les techniques d'audit assistées par ordinateur ou CAAT. Un exemple d'application de cette approche est un logiciel qui permet d'importer une base de données (celle des ventes ou des dettes), ce qui permet alors de la tester. Ces programmes peuvent souvent apporter les éléments probants nécessaires. En outre, ils offrent la possibilité d'effectuer des tests beaucoup plus nombreux sur les transactions électroniques et les fichiers comptables.

Certaines utilisations possibles des CAAT sont présentées dans le tableau ci-dessous.

Tableau 3.2-5

L'utilisation des CAAT	
Les types de procédures spécifiques	<ul style="list-style-type: none"> • Sélectionner l'échantillon de transactions à partir des fichiers électroniques. • Trier les transactions par des caractéristiques spécifiques. • Sélectionner la nature des échantillons statistiques/paramètres ou critères. • Extraire les enregistrements sur la base de critères précis. • Tester toute la population au lieu d'un échantillon. • Chercher les lacunes et les doublons (numériques, textes, et dates). • Ajouter des fichiers et vérifier les extensions telles que la tarification. • Stratifier, résumer, et trier les informations en fonction de leurs dates. • Comparer les données à travers les fichiers.

3.2.3 Le calendrier des tests de procédures

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

- À un moment donné (par exemple : les opérations de comptage lors des inventaires physiques) ;
- Sur une période étalée dans le temps, comme la période sous audit.

Lorsque les tests de procédures ont lieu avant la fin de l'exercice, l'auditeur devrait considérer quelles sont les preuves supplémentaires qui seront nécessaires pour couvrir la période restante. Ces preuves peuvent être obtenues par l'extension de la couverture des tests au reste de la période ou en testant le système de surveillance du contrôle interne de l'entité.

Tableau 3.2-6

Entre la date des tests de procédures et la fin de l'exercice	
Les facteurs à prendre en considération	<ul style="list-style-type: none"> • L'importance des risques d'anomalies significatives, évalués au niveau des assertions. • Les contrôles spécifiques qui ont été testés durant la période intérimaire. • Le niveau de confiance que les éléments probants obtenus relatifs à l'efficacité du fonctionnement de ces contrôles ont permis d'atteindre. • La durée de la période restante. • L'étendue de la réduction des contrôles de substance complémentaires que l'auditeur a l'intention d'opérer en se basant sur le recours au contrôle interne. • L'environnement de contrôle. • Toutes les modifications importantes intervenues dans le contrôle interne, y compris les changements dans le système d'information, dans les processus et au niveau du personnel, survenues après la période d'audit intérimaire.

Point à prendre en considération

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

3.2.4 Les tests de procédures effectués par roulement

La norme ISA 330 stipule que :

- 39. Si l'auditeur prévoit d'utiliser des éléments probants portant sur l'efficacité du fonctionnement des contrôles recueillis lors des audits précédents, il doit recueillir des éléments probants pour savoir si des changements dans des contrôles spécifiques ont eu lieu postérieurement à l'audit précédent.**

Il doit recueillir des éléments probants montrant que de tels changements se sont produits, au moyen de demandes d'informations en association avec une observation ou une inspection, afin de confirmer la compréhension de ces contrôles spécifiques.

- 40. Si l'auditeur prévoit de s'appuyer sur des contrôles qui ont changé depuis qu'ils ont été testés pour la dernière fois, il doit tester l'efficacité du fonctionnement de ces contrôles lors de l'audit en cours.**
- 41. Si l'auditeur prévoit de s'appuyer sur des contrôles qui n'ont pas changé depuis la dernière fois qu'ils ont été testés, il doit tester l'efficacité du fonctionnement de ces contrôles au moins une fois tous les trois audits.**
- 43. Lorsqu'il existe un certain nombre de contrôles pour lesquels l'auditeur juge approprié d'utiliser les éléments probants recueillis lors des audits précédents, il doit tester l'efficacité du fonctionnement de certains de ces contrôles lors de chaque audit.**

En supposant que le contrôle interne n'ait pas changé depuis les derniers tests effectués sur les procédures, les tests d'efficacité de leur fonctionnement peuvent n'avoir besoin d'être exécutés (à l'exception de certains cas présentés ci-dessous) qu'une fois tous les trois audits. La durée de confiance effective dans ces procédures sera basée sur le jugement professionnel, mais ne peut dépasser deux ans.

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

Avant d'utiliser les éléments probants obtenus lors de précédents audits, l'intérêt de ces éléments de preuve doit être établi chaque année. Cela inclura la confirmation de la connaissance de ces procédures spécifiques au moyen :

- De demandes d'informations auprès de la direction et d'autres personnes ;
- De l'observation ou l'inspection (test de conformité des procédures) du contrôle interne.

Le recours aux éléments de preuve obtenus lors de précédents audits ne s'applique pas normalement dans les situations présentées dans le tableau ci-dessous.

Tableau 3.2-7

Les situations où la rotation des tests n'est pas permise lorsque :	
Les facteurs à prendre en considération	<ul style="list-style-type: none"> • Il y a une nécessité d'atténuer "un risque significatif". • Le contrôle interne a changé. • Il y a un environnement de contrôle faible. • La surveillance permanente du contrôle interne est médiocre. • Il existe un élément manuel important dans le fonctionnement des procédures qui rapportent à ces tests. • Il y a eu des changements de personnel affectant de manière significative l'application des procédures. • Il y a eu des changements de situations qui indiquent la nécessité de changer le fonctionnement des procédures de contrôle. • Les contrôles informatiques généraux sont faibles ou inefficaces.

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

3.2.5 La documentation

Les détails des tests de procédures proposés pourraient être documentés comme le montre le tableau ci-dessous.

Tableau 3.2-8

Tests de procédures

Réf #	Contrôle à tester	Assertions traitées	Les tests de procédures (décrire la nature des tests)	Résultat : Le contrôle existe	Le contrôle fonctionne efficacement	Recours aux "TOC" d'une période précédente	Réf. W/P

Un exemple de la documentation du "niveau de contrôle de l'entité" est illustré dans le tableau ci-dessous.

Tableau 3.2-9

Tests de procédures – “Niveau de contrôle de l'entité”

Attributs	Nature des preuves obtenues (enquêtes, observations, inspections, etc.)	Conclusion N, S, Y¹	Réf. W/P
L'environnement de contrôle			
<ul style="list-style-type: none"> La direction communique sur la nécessité du respect des valeurs d'intégrité et d'éthique à l'intention de l'ensemble du personnel. 			
<ul style="list-style-type: none"> Les salariés croient que l'entité respecte l'éthique et que la direction agit avec intégrité. 			
<ul style="list-style-type: none"> Des procédures existent pour réduire les possibilités de dépassements de la part de la direction, telles que : <ul style="list-style-type: none"> - Des écritures non justifiées dans les registres comptables ; - Des dépassements du contrôle interne. 			

La conception et la sélection de l'échantillon d'informations peuvent être documentées dans un modèle tel que celui qui est présenté ci-dessous.

Tableau 3.2-10

La conception des tests de procédures Soldes de comptes/flux de transactions _____
Décrivez l'objectif du test, l'assertion à traiter et le choix de la population à tester :
Description du test : <ul style="list-style-type: none"> La description des procédures confirme-t-elle l'existence de contrôles qui semblent fiables ? Oui/Non ? ____ Sinon, expliquez : Les procédures pour l'ensemble de la période étudiée vont-elles être testées ? Oui/Non ? ____ Sinon, expliquez : Sera-t-il fait confiance aux tests de procédures effectués au cours des deux dernières années ? Oui/Non ? ____ Si oui, des mesures ont-elles été prises pour s'assurer que des changements n'ont pas eu lieu ? Oui / Non ? ____ W/P # _____ Commentaires :

¹ N = Non (cela ne se produit pas) S = Certains (certains éléments des attributs des contrôles sont en place) O = Oui (les attributs des contrôles fonctionnent efficacement).

Décrire exactement ce qui constituerait une (des) défaillance (s) des procédures pour ce test :

Sélection de l'échantillon :

Est-ce qu'on utilisera l'échantillonnage statistique ou à choix raisonné (non statistique) ?
_____ (Les tests à choix raisonné (non statistique) s'appliqueraient aux tests
du "niveau de contrôle de l'entité" et des contrôles informatiques généraux).

Indiquer comment l'échantillon sera sélectionné (manuellement ou en utilisant les "CAAT ?") :

Population totale: _____ (population/taille de l'échantillon)

Intervalle de confiance : _____

Exemple de point de départ: _____

Résultats des tests : (Se référer aux détails des tests sur W/P # __)

Nombre des écarts décelés dans les procédures : _____

La taille de l'échantillon est-elle étendue pour remédier à des écarts ciblés ?

Oui / Non _____

Si oui, expliquez :

Décrivez les défaillances des contrôles qui devraient être traitées (le cas échéant) :

- L'impact des défaillances en matière d'évaluation des risques, de la planification et des procédures d'audit complémentaires à accomplir a-t-il été déterminé ? Oui / Non _____
- Les défaillances de contrôle ont-elles été communiquées à la direction ? Oui / Non _____
- Si oui, décrire la réaction de la direction :

Étude de cas — Les tests de procédures

Pour plus de détails sur l'étude de cas, il y a lieu de se référer à l'introduction relative à l'étude de cas présentée dans ce guide.

Le texte suivant décrit certaines documentations possibles pour des tests planifiés relatifs à l'efficacité du fonctionnement des contrôles sur l'existence des ventes.

Dephta Furniture

Il est prévu qu'un test du bon fonctionnement du contrôle interne sera réalisé en vue de s'assurer de l'existence et de l'exactitude de ce flux de transactions.

La conception des tests de procédures

Les soldes de comptes/flux de transactions *des revenus, des créances clients, et des recettes*

Décrire l'objectif du test, l'assertion qui est traitée et le choix de la population à tester :

Pour tester l'exactitude des recettes en choisissant un échantillon d'opérations sélectionnées à partir des factures des ventes.

Description des tests :

- Les descriptions des procédures confirment-elles que les contrôles existent et qu'ils paraissent fiables ? Oui/Non ? Oui
Sinon, expliquez :
- Les contrôles de l'ensemble de la période sous examen seront-ils testés ? Oui/Non ? Oui
Sinon, expliquez :
- Sera-t-il fait confiance aux tests de procédures effectués au cours des deux dernières années ? Oui/Non ? Non
Si oui, des mesures ont-elles été prises pour s'assurer qu'aucun changement de procédures n'a eu lieu ? Réf W /P # _____
Commentaires :

Décrire exactement ce qui constituerait un écart de contrôle (s) pour ce test :

Absence de la signature d'Arjan Surja sur les contrats de vente.

1. *Ventes de plus de 500 €, dont les commandes clients n'ont pas été approuvées par Arjan.*
2. ...

La sélection de l'échantillon :

- Utilisera-t-on un échantillonnage statistique ou à choix raisonné (non statistique) ? À choix raisonné (non statistique)
(les échantillonnages aléatoires s'appliquent aux tests du "niveau de contrôle de l'entité" et des contrôles informatiques généraux).

Indiquez de quelle façon l'échantillon sera sélectionné (manuellement ou en utilisant des procédures d'audit assistées par ordinateur): manuellement

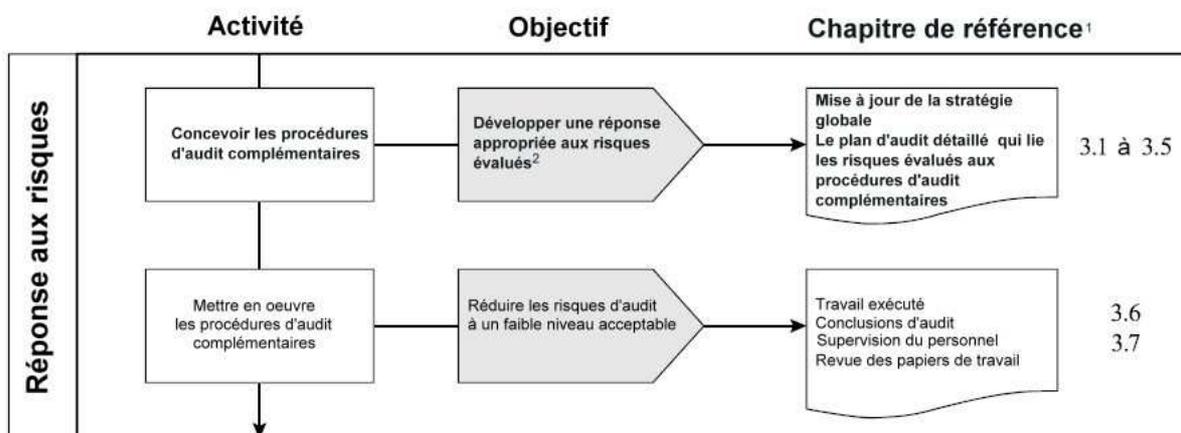
Population totale : 1 500 factures (population/taille de l'échantillon)

Intervalle d'échantillonnage : non applicable

Exemple de point de départ : à choix raisonné (non statistique)

3.3 Les contrôles de substance

Schéma 3.3-1



Notes :

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

Objectif du chapitre	Références des principales normes ISAs
Fournir des directives sur l'exécution des contrôles de substance (tests de détails) qui sont conçus pour détecter des anomalies significatives au niveau des états financiers et des assertions.	330, 500 520, 540

3.3.1 Vue d'ensemble

La norme ISA 330 stipule que :

49. **Indépendamment de l'évaluation du risque d'anomalies significatives, l'auditeur doit concevoir et mettre en œuvre des contrôles de substance pour chaque flux d'opérations, solde de compte et information fournie dans les états financiers, dès lors qu'ils sont significatifs.**
50. **Les contrôles de substance réalisés par l'auditeur doivent inclure les procédures d'audit suivantes relatives au processus d'établissement des états financiers :**
 - **un rapprochement des états financiers avec la comptabilité sous-jacente;**
 - **l'examen des écritures comptables significatives et des autres ajustements enregistrés lors de l'établissement des états financiers**
51. **Lorsque, conformément au paragraphe 108 de la Norme ISA315, l'auditeur a considéré que le risque d'anomalies significatives au niveau d'une assertion est significatif, il doit mettre en œuvre des contrôles de substance qui répondent spécifiquement à ce risque.**
56. **Lorsque des contrôles de substance sont réalisés à une date intermédiaire, l'auditeur doit mettre en œuvre des contrôles de**

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

- 65. L'auditeur doit mettre en œuvre des procédures d'audit afin d'évaluer si la présentation d'ensemble des états financiers, y compris les informations fournies, est en conformité avec le référentiel comptable applicable.**

La norme ISA 500 stipule que :

- 2. L'auditeur doit recueillir des éléments probants suffisants et appropriés pour parvenir à des conclusions raisonnables sur lesquelles fonder son opinion.**
- 11. Lorsque les informations produites par l'entité sont utilisées pour les besoins des procédures d'audit, l'auditeur doit recueillir des éléments probants concernant l'exactitude et l'exhaustivité de ces informations.**

La norme ISA 520 stipule que :

- 13. L'auditeur doit mettre en œuvre des procédures analytiques vers la fin ou à la fin de l'audit pour tirer une conclusion générale sur la cohérence d'ensemble des états financiers s'appuyant sur sa connaissance de l'entité.**
- 17. Lorsque les procédures analytiques mettent en évidence des écarts significatifs ou des rapports incohérents avec d'autres informations correspondantes ou qui s'écartent des montants prévisibles, l'auditeur doit procéder à des investigations pour obtenir des explications pertinentes et des éléments probants corroborants appropriés.**

Les contrôles de substance sont utilisés pour recueillir des preuves (qui justifient) et qui couvrent tous les flux de transactions, soldes de comptes, et divulgations importants. Ils sont conçus de manière à répondre aux risques évalués d'anomalies significatives au niveau des assertions.

Il existe deux types de contrôles de substance :

- Les tests de détails ;
- Les procédures analytiques de substance.

Les tests de détails

Ces procédures sont conçues pour recueillir des preuves qui vont étayer les montants figurant dans les états financiers. Ils sont utilisés en vue de recueillir des éléments probants concernant certaines assertions, telles que l'existence, l'exactitude et l'évaluation.

Les procédures analytiques de substance

Ces procédures sont conçues pour justifier des relations prévisibles entre des données financières ou non financières. Ils sont, pour la plupart, applicables à de gros volumes de transactions qui ont tendance à être prévisibles dans le temps.

3.3.2 La conception des contrôles de substance

Dans certaines situations, là où il n'y a pas de risques d'anomalies significatives, la mise en œuvre des procédures analytiques de substance, à elles seules, peut être suffisante pour réduire les risques d'anomalies significatives à un niveau faible acceptable. Toutefois, l'exhaustivité et l'exactitude des informations sous-jacentes utilisées (telles que les données non financières) nécessitent aussi d'être justifiées pour exécuter les contrôles analytiques de substance. L'auditeur peut déterminer que seuls des tests de détails sont appropriés, ou que la combinaison de contrôles analytiques de substance et de tests de détails est la méthode la plus réactive pour les risques évalués.

Les contrôles de substance requis

Les contrôles de substance doivent être exécutés comme suit :

- **Pour chaque flux important de transactions, de soldes de comptes et d'informations fournies dans les états financiers**

Cette exigence est de mise indépendamment des risques évalués d'anomalies significatives ou de l'efficacité de l'environnement de contrôle. Se référer au paragraphe 49 de la norme ISA 330.

- **Les exigences particulières**

Elles incluent toutes les procédures nécessaires pour se conformer aux normes internationales d'audit.

Un résumé de quelques procédures requises dans le cadre de diverses normes ISAs qui ont trait à l'audit des petites entités figure dans le chapitre 3.5.

Les procédures requises incluent :

- L'assistance aux inventaires physiques ;
- La confirmation de certaines créances ;
- L'examen des écritures comptables importantes et des autres ajustements effectués au cours de la préparation des états financiers ;
- L'exécution des procédures traitant les dépassements éventuels de la part de la direction ;
- La correspondance des états financiers avec les enregistrements comptables sous-jacents.

- **Concevoir des contrôles de substance pour les risques importants**

Pour chaque "risque significatif" identifié comme faisant partie du processus d'évaluation des risques, des procédures devraient être conçues et exécutées de manière à être particulièrement réactives aux risques identifiés et à fournir les éléments probants avec un degré élevé de fiabilité.

L'utilisation des assertions lors de la sélection des échantillons

Lors de la conception d'une procédure, l'auditeur doit examiner attentivement la nature des assertions pour lesquelles les preuves sont requises.

Par exemple, la preuve de l'existence des assertions sera obtenue par la sélection des postes qui sont déjà contenus dans les états financiers. La sélection des soldes de comptes clients pour faire l'objet de procédure de confirmation fournira la preuve que les soldes de comptes clients existent. Cependant, la sélection des éléments qui figurent déjà dans les états financiers ne fournit aucun élément de preuve à l'égard de l'assertion d'exhaustivité. Pour s'assurer de l'exhaustivité, les éléments seront choisis à partir d'indications et de preuves que lesdits éléments devront être inclus dans les états financiers. Pour déterminer si les ventes sont complètes (c'est-à-dire qu'il n'y a pas de ventes non enregistrées), la sélection de bons de commandes et de bons de livraison et leur confrontation avec les factures de ventes correspondantes fournira la preuve qu'il n'y a pas eu de ventes non enregistrées.

3.3.3 Le calendrier

L'exécution des contrôles de substance à une date intérimaire

Lorsque les contrôles de substance sont effectués à une date intérimaire, l'auditeur doit effectuer des contrôles de substance complémentaires ou des contrôles de substance combinés avec des tests de procédures pour couvrir la période restante. Cela fournit une base raisonnable pour étendre les conclusions de l'audit intérimaire jusqu'à la date de fin d'exercice et réduit le risque de non-détection d'anomalies existantes jusqu'à cette date. Toutefois, si les contrôles de substance à eux seuls ne sont pas suffisants, les tests de procédures qui s'y rapportent devraient être mis en œuvre.

Les procédures pour traiter la période entre la date intérimaire et celle de fin de l'exercice

Lorsque les procédures sont exécutées à une date intérimaire, il y a lieu de :

- Comparer et rapprocher des informations arrêtées à la date de la fin de l'exercice avec des informations comparables arrêtées à la date de l'audit intérimaire ;
- Identifier les montants qui semblent inhabituels. Ces montants devraient être examinés par d'autres procédures analytiques de substance complémentaires ou avec des tests de détails pour la période d'intervention ;
- Lorsque des procédures analytiques de substance sont planifiées, il y a lieu d'examiner si les soldes de fin d'exercice de flux particuliers de transactions ou des soldes de comptes sont raisonnablement prévisibles en matière de montants, d'importance relative et de composition ;
- Examiner les procédures de l'entité relatives à l'analyse et à l'ajustement des flux de transactions ou des soldes de comptes arrêtés à la date de l'audit intérimaire, ainsi que celles afférentes à la réalisation d'une séparation de période comptable appropriée.

Les contrôles de substance relatifs à la période restante dépendront de la date à laquelle l'auditeur a effectué les tests de procédures.

L'utilisation des contrôles de substance effectués au cours des périodes précédentes

L'utilisation des éléments probants obtenus à partir des contrôles de substance effectués au cours des périodes précédentes, peut être utile pour la planification de l'audit, mais offre peu ou pas d'éléments probants pour la période en cours. Son utilisation pour la période en cours est donc inappropriée.

3.3.4 Les réponses aux risques de fraude

Le chapitre 2.8 décrit quelques risques de fraude qui existent au niveau de l'entité (tels les dépassements de la part de la direction) et au niveau des assertions (par exemple : la détermination de l'existence de soldes de certains stocks).

Lors de la conception des procédures d'audit de substance pour répondre aux risques de fraude, il y a trois domaines à considérer :

- Les réponses globales se rapportant aux états financiers en général ;
- Les réponses qui se rapportent aux risques au niveau des assertions ;
- Les risques liés aux dépassements qui seraient commis par la direction.

Dans les petites entités, ces procédures sont susceptibles d'être simples et informelles.

Tableau 3.3-2

les réponses globales qui se rapportent aux états financiers en général	
Risques omniprésents existants au niveau des états financiers	<ul style="list-style-type: none"> • Envisager la nécessité de renforcer le scepticisme professionnel lors de l'examen de certains documents ou de la confirmation des déclarations importantes de la direction. • Considérer la nécessité d'utiliser des spécialistes ayant des compétences/connaissances, dans les technologies de l'information (IT) par exemple. • Introduire des éléments d'imprévisibilité dans le choix des procédures d'audit. Par exemple, effectuer des procédures sur certains soldes de comptes et sur certaines assertions non testées sinon, ajuster le calendrier des procédures d'audit, utiliser des méthodes d'échantillonnages différentes, ou effectuer des procédures d'audit de manière inopinée.
les réponses spécifiques se rapportant aux risques au niveau des assertions	
Risques omniprésents existants au niveau des assertions	<ul style="list-style-type: none"> • Changer la nature, le calendrier et l'étendue des procédures d'audit pour faire face aux risques. Cela peut consister par exemple à : <ul style="list-style-type: none"> - Obtenir des éléments probants plus fiables et pertinents ou des informations supplémentaires de confirmation pour appuyer les déclarations de la direction. - Effectuer une observation physique ou une inspection de certains actifs. - Assister à l'inventaire physique de façon inopinée. - Effectuer des contrôles complémentaires des fiches de stocks pour identifier les éléments inhabituels, les montants inattendus, ainsi que d'autres éléments devant faire l'objet de procédures de suivi. - Réaliser des travaux complémentaires pour évaluer le caractère raisonnable des estimations faites par la direction, les jugements et les hypothèses sous-jacentes. - Accroître la taille des échantillons ou exécuter les procédures analytiques de substance à un niveau plus détaillé. • Utiliser les techniques d'audit assistées par ordinateur (CAAT). <ul style="list-style-type: none"> - Rassembler davantage de preuves sur les données figurant dans les comptes importants ou les fichiers informatiques des opérations ; - Réaliser des tests plus étendus sur les transactions informatiques et les fichiers des comptes ; - Sélectionner un échantillon d'opérations à partir des fichiers informatiques clés ; - Trier les opérations avec des critères de sélection spécifiques ; - Tester toute une population au lieu d'un échantillon. • Demander un complément d'information à travers les demandes de confirmations externes. Par exemple, pour les confirmations des créances, l'auditeur peut demander la confirmation des détails des contrats de vente, incluant les dates et tous les éventuels droits de retour, ainsi que les conditions de livraison. • Modifier le calendrier des contrôles de substance pour passer de la date intérimaire à une date proche de la fin de l'exercice. Si un risque d'anomalies intentionnelles ou de manipulations existe, les procédures d'audit pour étendre les conclusions d'audit de la date intérimaire à la date de fin d'exercice ne seraient pas efficaces.

Les risques liés aux dépassements de la part de la direction	
Écritures comptables	<ul style="list-style-type: none"> • Identifier, sélectionner et tester les écritures comptables et les autres ajustements en se basant sur : <ul style="list-style-type: none"> - Une connaissance du processus d'élaboration des états financiers de l'entité et de la conception/mise en œuvre de son contrôle interne. - La prise en considération : <ul style="list-style-type: none"> • Des caractéristiques des écritures comptables et des autres ajustements frauduleux ; • De la présence de facteurs de risques de fraude liés à des catégories particulières d'écritures comptables et à d'autres ajustements ; • Des demandes d'informations auprès des personnes impliquées dans le processus d'élaboration des états financiers sur les activités inappropriées ou inhabituelles.
Estimations	<ul style="list-style-type: none"> • Examiner les estimations relatives à des opérations et à des comptes spécifiques pour identifier les biais éventuels effectués de la part de la direction. D'autres procédures pourraient être mises en œuvre, telles que : <ul style="list-style-type: none"> - Reconsidérer les estimations dans leur ensemble ; - La réalisation d'une analyse rétrospective des jugements de la direction et des hypothèses relatives à des estimations comptables significatives effectuées lors des exercices précédents ; - Déterminer si l'effet cumulé des montants des biais mène à une anomalie significative dans les états financiers.
Transactions importantes	<ul style="list-style-type: none"> • Prendre connaissance de la logique commerciale des opérations importantes qui sont inhabituelles ou qui ne font pas partie des affaires courantes. Cela consiste à savoir si : <ul style="list-style-type: none"> - La direction met davantage l'accent sur la nécessité d'un traitement comptable particulier plutôt que sur l'aspect économique sous-jacent de la transaction ; - Les modalités entourant ces transactions semblent trop complexes ; - La direction a discuté de la nature et du traitement comptable de ces transactions avec les personnes constituant le gouvernement d'entreprise ; - Les transactions impliquent des parties liées non encore identifiées comme telles, ou des parties liées qui n'ont pas la capacité ou les moyens financiers d'assumer les transactions sans l'aide de l'entité auditée ; - Les transactions qui impliquent des parties liées qui sont en dehors du périmètre de consolidation, y compris les entités à vocation particulière, ont été dûment examinées et approuvées par les personnes constituant le gouvernement d'entreprise ; - Une documentation adéquate existe.

Les risques liés aux dépassements de la part de la direction

Constatacion des revenus

- Exécuter les procédures analytiques de substance. Considérer l'utilité des techniques d'audit assistées par ordinateur pour identifier des relations inhabituelles ou inattendues au niveau des revenus et des transactions.
- Confirmer avec les clients les clauses contractuelles qui les concernent (critères d'acceptation, livraisons et modalités de paiement) et l'absence d'accords parallèles (droit de retourner les produits, les montants garantis de reventes, etc.)

3.3.5 Les estimations comptables

La norme ISA 540 stipule que :

2. **L'auditeur doit recueillir des éléments probants suffisants et appropriés sur les estimations comptables.**
8. **L'auditeur doit définir et mettre en oeuvre des procédures d'audit complémentaires afin de recueillir des éléments probants suffisants et appropriés sur le caractère raisonnable des estimations comptables faites par l'entité au regard des circonstances et, lorsque ceci est requis, sur la pertinence de l'information fournie dans les états financiers.**
10. **L'auditeur doit suivre une ou plusieurs des approches suivantes pour l'audit d'une estimation comptable :**
 - (a) **revue et test de la procédure suivie par la direction pour procéder à l'estimation;**
 - (b) **utilisation d'une estimation indépendante pour la comparer avec celle faite par la direction ; ou**
 - (c) **revue des événements postérieurs à la date de clôture permettant de fournir des éléments probants sur le caractère raisonnable de l'estimation.**

Les estimations comptables s'étendent des éléments simples (comme le compte de régularisation pour le loyer) aux plus complexes (comme une provision pour les stocks à rotations lentes ou les surplus de stocks qui peuvent impliquer des analyses importantes des données courantes et des prévisions de ventes).

Le niveau des anomalies dans les estimations comptables est plus difficile à évaluer que dans les autres types d'anomalies. Cette difficulté résulte :

- De la complexité et de la subjectivité inhérente à la préparation des estimations ;
- De la disponibilité et de la fiabilité des données ;
- De la nature et de l'étendue des hypothèses requises ;
- Du degré d'incertitude des événements futurs.

Déterminer si les estimations de la direction sont raisonnables

Pour déterminer si les estimations de la direction sont raisonnables, en ce qui concerne les états financiers dans leur ensemble, les procédures suivantes peuvent être exécutées :

- **Évaluer les processus utilisés par la direction**

Examiner et évaluer les processus d'estimations utilisés par la direction, y compris la mise en place des hypothèses sous-jacentes et la fiabilité des données utilisées.

- **Déterminer et fixer une estimation indépendante ou un intervalle d'estimations raisonnables**

En se basant sur les éléments de preuve disponibles et sur les discussions avec la direction, mettre au point et fixer une estimation indépendante ou un intervalle d'estimations raisonnables afin de les comparer avec les estimations de l'entité. L'écart entre le montant de l'estimation de la direction et celui de l'auditeur, ou qui se situe en dehors de l'intervalle des estimations raisonnables que l'auditeur a fixé, sera considéré comme étant une anomalie.

- **Tenir compte des éventuels écarts d'estimation**

Il y a lieu de tenir compte de l'effet cumulé des écarts d'estimation qui ressortent des estimations comptables préparées par la direction. Ce cas peut se produire lorsque les estimations se situent systématiquement à la limite de l'intervalle des estimations raisonnables ou se déplacent d'une limite à l'autre sur des périodes successives.

- **Utiliser les expériences précédentes et les événements subséquents**

Comparer les estimations similaires établies au cours des années précédentes avec ce qui s'est réellement passé, et examiner les événements subséquents ou les opérations pour la période en cours pour s'assurer qu'elles appuient les estimations de la direction.

Lorsque l'estimation est complexe ou qu'elle nécessite des techniques spécialisées, il peut être nécessaire de faire appel au travail d'un expert. Se référer à la norme ISA 620. Le chapitre 3.4 de ce guide fournit des directives quant à l'utilisation du travail d'un expert.

En cas d'insuffisance d'éléments de preuves disponibles ou d'existence d'éléments de preuves réfutant les estimations de la direction, ces constatations devraient être discutées avec la direction. Il y a lieu alors d'envisager la nécessité de modifier l'évaluation des risques et d'exécuter des procédures d'audit supplémentaires.

3.3.6 Les procédures analytiques de substance

Les procédures analytiques de substance impliquent une comparaison des montants ou des relations existantes entre les états financiers avec les prévisions précises mises au point à partir d'informations obtenues lors de la prise de connaissance de l'entité ainsi que d'autres éléments probants.

Pour utiliser une procédure analytique de substance en tant que contrôle de substance, l'auditeur doit concevoir la procédure afin de réduire le risque de non-détection d'anomalies significatives dans les assertions qui s'y rapportent à un niveau faible acceptable. Cela signifie que la prévision, pour ce qui est du montant comptabilisé, devrait être suffisamment précise pour déceler la possibilité d'existence d'une anomalie significative, soit individuellement, soit cumulée avec d'autres anomalies.

Point à prendre en considération

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

Impact sur la réduction Description

des risques d'audit

Efficacité élevée (Niveau élevé de réduction des risques)	Des procédures très efficaces destinées à être la source principale de preuves (haut niveau de réduction des risques) en ce qui concerne les assertions des états financiers. Elles prouvent les montants comptabilisés "efficacement".
Efficacité modérée	Des procédures moyennement efficaces destinées uniquement à corroborer les éléments de preuve obtenus par d'autres procédures. Un niveau modéré de confiance est ainsi atteint.
Efficacité limitée	Des procédures primaires limitées, comme la comparaison d'un montant de la période actuelle par rapport à la période précédente, cette comparaison est utile mais elle fournit seulement un niveau de confiance limité.

Les techniques

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

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

Chaque technique a des points forts et des points faibles qui doivent être pris en considération lors de la conception des procédures. Une méthode complexe, telle que l'analyse de régression, peut fournir des conclusions statistiquement fiables sur les montants comptabilisés. Cependant, une technique simple peut également suffire. Par exemple, la multiplication du nombre d'appartements par les taux de location approuvés (pour les baux) et l'ajustement du résultat pour tenir compte des appartements vacants, peut fournir une estimation fiable et précise des revenus des locations pour une entreprise de locations de propriétés.

Tableau 3.3-3

Concevoir les procédures analytiques de substance	
Les facteurs à prendre en considération	<ul style="list-style-type: none"> • La pertinence attachée à la nature des assertions. • La fiabilité des données (internes ou externes) à partir desquelles les prévisions relatives aux montants comptabilisés et les ratios sont élaborés. Cela nécessitera des tests sur l'exactitude, l'existence et l'exhaustivité des informations sous-jacentes, tels que des tests de procédures ou bien l'exécution d'autres procédures spécifiques d'audit, incluant le recours éventuel à des techniques d'audit assistés par ordinateur (CAAT). • Dans quelle mesure les prévisions sont suffisamment précises pour identifier une anomalie significative conformément au niveau de confiance désiré. • La valeur de l'écart, entre les montants comptabilisés et les prévisions, qui serait acceptable.

Établir des relations significatives entre les informations	
Les questions à traiter	<ul style="list-style-type: none"> • Les relations ont-elles été mises au point dans un environnement stable ? La réalisation de prévisions fiables et précises peut ne pas être possible dans un environnement instable ou dynamique. • Les relations sont-elles prises en compte à un niveau détaillé ? La ventilation des montants peut fournir des prévisions plus fiables et plus précises que celles que l'on obtient à partir d'un niveau agrégé. • Y a-t-il des facteurs de compensation ou de complexité entre les composants, très résumés, qui pourraient masquer une anomalie significative ? • Les relations impliquent-elles des éléments soumis au pouvoir discrétionnaire de la direction ? Si c'est le cas, les prévisions risquent d'être moins fiables et moins précises.

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

Tableau 3.3-4

Les données sont-elles suffisamment fiables pour la réalisation des objectifs d'audit ?	
Les questions à traiter	<ul style="list-style-type: none"> • Les données sont-elles obtenues auprès de sources au sein de l'entité ou auprès de sources indépendantes en dehors de l'entité ? (Les sources indépendantes sont généralement plus fiables.) • Les données provenant de sources au sein de l'entité sont-elles mises au point par des personnes qui ne sont pas directement responsables de leur exactitude ? (Si c'est le cas, envisager des procédures complémentaires pour vérifier leur exactitude.) • Les données sont-elles élaborées dans le cadre d'un système fiable, avec un contrôle interne adéquat ? • Les données générales du secteur activité sont-elles comparables pour permettre leur utilisation au sein de l'entité ? • Quel est le degré de pertinence des données ? • Les données ont-elles fait l'objet de tests d'audit au cours ou de la période actuelle ou de la période précédente ? • Les prévisions de l'auditeur concernant les montants comptabilisés ont-elles été développées à partir de sources variées ?

Pour éviter de placer une confiance injustifiée dans une source de données qui sera utilisée, l'auditeur devrait effectuer des tests de validation des données sous-jacentes, afin de déterminer si elles sont suffisamment fiables, ou tester dans quelle mesure le contrôle interne relatif à l'exhaustivité, l'existence et l'exactitude des données en question fonctionne efficacement.

Dans certains cas, des données non financières (par exemple, les quantités et les types d'articles produits) seront utilisées pour mettre en œuvre les procédures analytiques. En conséquence, l'auditeur a besoin d'avoir une base appropriée pour décider si les données non

financières sont suffisamment fiables pour permettre la mise en œuvre des procédures analytiques.

Les différences provenant des prévisions

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

Les procédures utilisées pour ces investigations pourraient consister à :

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

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

- Les différences entre les prévisions de l'auditeur et les montants comptabilisés ne représentent pas des anomalies ;
- Les différences peuvent représenter des anomalies, et des procédures d'audit complémentaires doivent alors être exécutées en vue d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés quant à l'existence ou non d'anomalies significatives.

Tableau 3.3-4

Exemples de procédures analytiques de substance très efficaces

Relation entre le montant des états financiers et la procédure analytique de substance	
Les ventes	Applications des prix de vente sur les quantités expédiées
Les charges d'amortissements	Application des taux d'amortissements sur les valeurs des immobilisations, en tenant compte des acquisitions et des sorties.
Les frais généraux incorporés dans la valeur des stocks	Le rapport des frais généraux réels par rapport aux coûts réels de la main-d'œuvre directe ou au volume de la production.
Les frais de personnel	Montant des salaires moyens appliqués par rapport au nombre des employés.
Les commissions	Taux des commissions appliqués aux ventes.
Les régularisations relatives à la paie	La masse salariale quotidienne appliquée au nombre cumulé de jours de congé.

Les autres procédures analytiques

L'analyse peut prendre la forme :

- **De comparaisons détaillées des états financiers ou des données financières actuelles par rapport aux exercices précédents et avec les budgets d'exploitation actuels**

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

- **De données comparatives sur les différents types de produits vendus et de catégories de clients**

Cela pourrait aider à expliquer les fluctuations des ventes d'un mois à l'autre ou d'une année à l'autre.

- **De ratios d'analyse**

Les ratios peuvent soit confirmer les états financiers courants (par exemple, en les comparant aux normes du secteur ou aux résultats des exercices précédents), soit soulever des points de discussion. Certaines institutions, comme les banques et les associations de commerce, produisent des statistiques financières à l'échelle sectorielle. Ces statistiques peuvent être utiles si on les compare aux opérations de l'entité et qu'on enquête sur les écarts qui se sont produits par rapport aux normes sectorielles.

- **De graphiques**

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

3.3.7 L'utilisation des procédures analytiques pour la formation de l'opinion de l'auditeur

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

Objectifs

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

Ces procédures portent sur des questions telles que :

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

Les procédures analytiques peuvent révéler que certains postes des états financiers diffèrent des attentes de l'auditeur compte tenu de sa connaissance des activités de l'entité et d'autres informations accumulées au cours de l'audit. Cette investigation peut révéler la nécessité de changements dans la présentation ou dans les informations fournies dans les états financiers. Ces différences devraient être étudiées en utilisant des procédures telles que celles décrites ci-dessus.

- **Existe-t-il des anomalies significatives qui n'ont pas été identifiées auparavant ?**

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

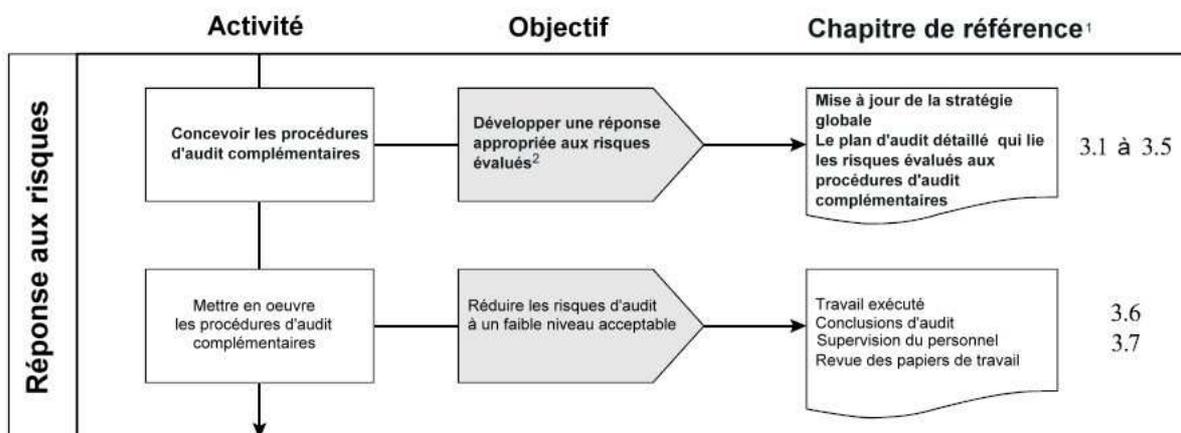
Étude de cas — Les contrôles de substance

Pour plus de détails sur l'étude de cas, il y a lieu de se référer à l'introduction relative à l'étude de cas présentée dans ce guide.

Se référer à l'étude de cas relative au caractère significatif présentée au chapitre 3.5, qui décrit un programme d'audit et traite de l'étendue des contrôles requis.

3.4 Le résumé des normes ISAs non traitées par ailleurs

Schéma 3.4-1



Notes :

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

Objectif du chapitre	Références des principales normes ISAs
Fournir un résumé des exigences d'audit des normes ISAs spécifiques qui traitent de domaines spéciaux d'audit.	250, 402, 501, 505, 510, 545, 550, 560, 570, 600, 620

3.4.1 Vue d'ensemble

Ce chapitre contient un résumé des exigences d'audit contenues dans les normes ISAs qui n'ont pas été spécifiquement abordées par ailleurs, telles :

- La norme ISA 250 Prise en compte des textes législatifs et réglementaires dans un audit des états financiers
- La norme ISA 402 Facteurs à considérer pour l'audit d'entités faisant appel à des services bureaux
- La norme ISA 501 Éléments probants — Considérations supplémentaires sur des aspects spécifiques
- La norme ISA 505 Confirmations externes
- La norme ISA 510 Missions initiales — Soldes d'ouverture
- La norme ISA 545 Audit des évaluations en juste valeur et des informations fournies les concernant
- La norme ISA 550 Parties liées
- La norme ISA 560 Événements postérieurs à la date de clôture
- La norme ISA 570 Continuité d'exploitation
- La norme ISA 600 Utilisation des travaux d'un autre auditeur
- La norme ISA 620 Utilisation des travaux d'un expert

En raison de leur application limitée pour l'audit des petites entités, les éléments suivants des normes ISAs n'ont pas été spécifiquement traités dans le présent guide :

- La norme ISA 610 Prise en compte des travaux de l'auditeur interne
- La norme ISA 720 Autres informations présentées dans les documents contenant des états financiers audités

3.4.2 La norme ISA 250 — Prise en compte des textes législatifs et réglementaires dans un audit des états financiers

Fournit des directives pour savoir comment le non-respect par l'entité des lois et règlements peut affecter les états financiers d'une manière significative.

La responsabilité de la prévention et de la détection de la non-conformité incombe à la direction.

Les actions de la direction pourraient inclure :

- La tenue de registres pour les lois importantes et pour l'enregistrement de toutes les plaintes ;
- La surveillance des exigences légales et la conception de procédures/contrôles internes pour répondre à ces exigences ;
- L'engagement de conseillers juridiques pour l'aider dans le suivi des exigences légales ;
- L'élaboration, la communication, la mise en œuvre et le suivi d'un code de conduite (dans les grandes entités).

Tableau 3.4-2

Exigences en matière d'audit

- Planifier/exécuter l'audit avec une attitude de scepticisme professionnel.
L'audit peut révéler plusieurs situations ou événements qui conduiront à la question de savoir si une entité est en train de se conformer aux lois et règlements.
- Obtenir une connaissance générale du cadre légal/réglementaire applicable.
Cela permet de savoir de quelle manière l'entité est en train de se conformer à ce cadre.
- Conception/mise en œuvre de procédures d'audit complémentaires.
Ces procédures aideront à déceler les cas de non-respect des exigences qui doivent être prises en considération lors de la préparation des états financiers. Ces procédures consistent à :
 - Demander des informations auprès de la direction pour savoir dans quelle mesure l'entité est en conformité avec ces lois et règlements ;
 - Examiner les correspondances avec les autorités de régulation ou d'octroi de licences.
- Obtenir des éléments probants suffisants et appropriés concernant la conformité.
Des preuves sont exigées concernant le respect des lois et règlements qui ont une incidence sur la détermination des montants et des informations fournies dans les états financiers.

Les conclusions d'audit

Lorsque des cas éventuels de non-respect des lois et règlements sont suspectés, il y a lieu :

- D'obtenir une connaissance de la nature de l'acte relevé et des circonstances.
Cela devrait être suffisant pour évaluer l'impact possible sur les états financiers.
- De documenter les constatations et en discuter avec la direction.
Si le non-respect est jugé intentionnel et important, l'auditeur devrait communiquer les constatations sans délai. Quand des informations correctes relatives à des cas de non-conformité sont pressenties et que leurs effets potentiels sur les états financiers ne peuvent pas être vérifiés, l'auditeur devrait prendre en considération l'effet de l'insuffisance d'éléments probants appropriés dans le rapport d'audit.
- De considérer les conséquences de la non-conformité par rapport à d'autres aspects de l'audit.
Considérer, en particulier, la fiabilité des déclarations de la direction.
- De communiquer la question au niveau immédiatement supérieur d'autorité, si elle implique les hauts dirigeants ou les personnes constituant le gouvernement d'entreprise.
- D'exprimer une opinion avec réserves ou une opinion défavorable si le non-respect a un impact important sur les états financiers et que ce dernier n'a pas été correctement reflété dans les états financiers.

3.4.3 La norme ISA 402 — Facteurs à considérer pour l'audit d'entités faisant appel à des services bureaux

Cette norme fournit des directives quant à la façon dont l'utilisation de services de bureaux par une entité affecte son contrôle interne. Pour cette raison, l'auditeur doit obtenir des informations suffisantes pour évaluer les risques d'anomalies significatives et concevoir, en réponse, des procédures d'audit complémentaires.

Les exigences en matière d'audit

De nombreuses entités (y compris les petites) externalisent certains processus d'activités tels que le traitement de la paie. Dans ces cas, l'auditeur doit considérer l'effet de ces modalités sur le contrôle interne de l'entité.

Tableau 3.4-3

Les exigences d'audit

- Déterminer l'importance du service bureaux pour les activités de l'entité.
Si les activités du service bureaux sont importantes pour l'entité, l'auditeur doit:
 - Examiner la nature des services et les conditions du contrat ;
 - Comparer la période couverte selon le rapport de la tierce partie par rapport à celle de l'audit en cours.
 - Obtenir une connaissance suffisante du service bureaux et de son environnement, y compris son contrôle interne, pour identifier et évaluer les risques encourus ;
 - Concevoir des procédures d'audit complémentaires en réponse aux risques évalués.
- Examiner les rapports des tierces parties, établis par les auditeurs du service bureaux, les auditeurs internes, ou les autorités de régulation.
Ces rapports, s'ils sont disponibles, peuvent souvent offrir un moyen pour obtenir des informations sur le contrôle interne du service bureaux et sur l'efficacité de son fonctionnement. Toutefois, l'auditeur doit :
 - Examiner la nature et le contenu des rapports et l'étendue des travaux exécutés ;

Les exigences d'audit

- Évaluer l'utilité et la pertinence des rapports ;
- Demander des informations concernant la compétence professionnelle de cet auditeur dans le cadre de la mission spécifique qu'il a entreprise pour le service bureaux.

S'il n'existe aucun rapport de ce type et que la connaissance obtenue est insuffisante, l'auditeur doit envisager de :

- Demander à l'organisme de service bureaux d'avoir son propre auditeur pour effectuer une telle évaluation des risques et fournir les informations nécessaires ;
 - Visiter l'organisme de service bureaux pour obtenir l'information.
- Pour ces tests de procédures spécifiques et les résultats qui s'y rapportent (contenus dans le rapport de l'organisme de service bureaux), il y a lieu de déterminer si elles fournissent des éléments probants suffisants et appropriés. Évaluer si la nature, le calendrier et l'étendue des tests sur l'efficacité des systèmes comptables et de contrôle interne appuient l'évaluation du niveau du risque lié au contrôle de l'entité auditée.

Les rapports des auditeurs de l'organisme de service bureaux appartiennent, normalement, à l'un des deux types suivants :

- **Type A - Rapport sur la conception et la mise en œuvre du contrôle interne**

Étant donné qu'aucun test d'efficacité du fonctionnement n'a été réalisé, un auditeur ne peut pas utiliser ces rapports en tant qu'éléments probants concernant l'efficacité du fonctionnement des contrôles.

- **Type B - Rapport sur la conception, la mise en œuvre et l'efficacité du fonctionnement du contrôle interne**

Dans ce cas, l'auditeur considérera :

- Si les contrôles testés par l'auditeur de l'organisme de service bureaux sont appropriés en ce qui concerne les transactions de l'entité, les soldes de comptes, les divulgations, et les assertions qui s'y rapportent ;
- Dans quelle mesure les tests de procédures des auditeurs de l'organisme de service bureaux et les résultats sont-ils adéquats ? (Cela dépend de l'étendue de la période couverte par les tests des auditeurs de l'organisme de service bureaux et du temps écoulé depuis la réalisation de ces tests).

Note : Ces rapports contiennent souvent des restrictions d'utilisation. Ces restrictions s'appliquent généralement à la direction, à l'organisme de service bureaux et ses clients, ainsi que l'entité des auditeurs.

Quand le rapport de l'auditeur d'un organisme de service bureaux est utilisé, le rapport de l'auditeur du client ne doit pas faire référence au rapport d'audit de l'organisme de service bureaux.

3.4.4 La norme ISA 501 — Éléments probants – considérations supplémentaires sur des aspects spécifiques

Cette norme fournit des directives supplémentaires à celles figurant dans la norme ISA 500 - Éléments probants, et ce, à l'égard de certains soldes de comptes spécifiques des états financiers et à d'autres divulgations.

L'assistance aux opérations d'inventaire physique

Tableau 3.4-4

Les exigences d'audit

- Assister aux opérations d'inventaire physique des stocks (quand leurs valeurs sont importantes dans les états financiers).

L'auditeur devra obtenir des éléments probants suffisants et appropriés quant à l'existence et à l'état des stocks, en assistant aux opérations d'inventaire physique, sauf si cela est irréalizable. Dans la planification de cette assistance, il y a lieu de prendre en considération :

- Les risques d'inexactitudes significatives liés aux stocks ;
- La nature des contrôles internes relatifs aux stocks ;
- S'il est prévu d'établir des procédures adéquates et des instructions appropriées pour les opérations d'inventaire physique ;
- Le calendrier des opérations de comptage ;
- Les lieux où les inventaires vont se dérouler.

- Si vous n'avez pas pu y assister, effectuez des comptages à une autre date.

S'il a été incapable d'assister à l'inventaire physique à la date prévue, en raison de circonstances imprévues, l'auditeur devrait effectuer ou observer quelques inventaires physiques à une autre date et, lorsque cela est nécessaire, exécuter des tests sur les transactions intervenues.

- Si cette assistance n'est pas possible, il y a lieu de considérer si des procédures alternatives efficaces permettent de réunir les preuves requises.

Lorsque cette assistance n'est pas possible, en raison de facteurs tels que la nature et l'emplacement des stocks, l'auditeur devra examiner si des procédures alternatives d'audit permettront de fournir des éléments probants suffisants et appropriés quant à l'existence et à l'état de ces stocks.

Si les procédures alternatives ne sont pas suffisantes, l'auditeur devra faire référence à la limitation de l'étendue de la mission d'audit.

Les enquêtes au sujet des litiges et réclamations

Tableau 3.4-5

Les exigences d'audit

- Identifier tous les litiges et réclamations existants.

Mener à bien les procédures visant à prendre connaissance de tous les litiges et réclamations impliquant l'entité, et qui peuvent avoir un impact sur les états financiers.

Ces procédures pourraient inclure :

- Les demandes d'informations appropriées auprès de la direction, incluant notamment l'obtention de ses déclarations ;
- L'examen des procès-verbaux des réunions des personnes constituant le gouvernement d'entreprise et de leurs correspondances avec le conseiller juridique de l'entité ;
- L'examen des comptes relatifs aux dépenses et frais juridiques ;
- L'utilisation des informations obtenues au sujet des activités de l'entité.

- Communiquer directement avec les avocats de l'entité.

Rechercher une communication directe avec les avocats de l'entité pour les litiges ou réclamations qui ont été identifiés, ou lorsque l'auditeur estime qu'elles peuvent exister.

La lettre devrait préciser normalement les points suivants :

- Une liste des litiges et réclamations ;
- Une évaluation de la direction concernant les issues des litiges et réclamations et son estimation des incidences financières, y compris les coûts impliqués ;
- Une demande pour que le conseiller juridique de l'entité confirme le caractère raisonnable des évaluations de la direction et qu'il fournisse à l'auditeur des informations supplémentaires, et ce, au cas où la liste examinée par le conseiller juridique de l'entité a été incomplète ou inexacte.

La lettre, qui doit être préparée par la direction et envoyée par l'auditeur, devrait demander à l'avocat de communiquer directement avec l'auditeur. Si la direction refuse de donner à l'auditeur la permission de communiquer avec les avocats de l'entité, ce serait une limitation de l'étendue de la mission d'audit et cela devrait normalement conduire à une opinion avec réserve ou à une impossibilité d'exprimer une opinion.

Les évaluations et les divulgations relatives aux placements à long terme

Tableau 3.4-6

Les exigences d'audit
<ul style="list-style-type: none">• Obtenir des éléments probants suffisants et appropriés concernant les évaluations et divulgations relatives aux placements à long terme (lorsqu'ils sont importants dans les états financiers). <p>Les procédures d'audit typiques pourraient consister à :</p> <ul style="list-style-type: none">- Déterminer si l'entité a la capacité de continuer à détenir les placements à long terme et à discuter avec la direction de ses intentions à ce sujet ;- Obtenir des déclarations écrites par la direction ;- Connaître leur valeur de leurs cotations sur le marché (si possible) et comparer ces valeurs à la valeur comptable des placements à la date du rapport de l'auditeur.

Les informations sectorielles

Tableau 3.4-7

Les exigences d'audit
<ul style="list-style-type: none">• Obtenir des éléments probants suffisants et appropriés au sujet des divulgations relatives aux informations sectorielles conformément au référentiel comptable identifié (quand ils sont importants dans les états financiers). <p>Les procédures d'audit typiques peuvent inclure :</p> <ul style="list-style-type: none">- Les procédures analytiques et d'autres procédures d'audit appropriées ;- Les discussions avec la direction en ce qui concerne les méthodes utilisées dans la détermination des informations sectorielles ;- L'examen de la possibilité que de telles méthodes aboutissent probablement aux divulgations conformément au référentiel comptable applicable, ainsi que la réalisation des procédures d'audit sur l'application de ces méthodes ;- La prise en considération des ventes, des transferts et des charges entre les secteurs d'activités, et l'élimination des montants intersectoriels ;- Les comparaisons avec les budgets et les autres résultats prévus.

3.4.5 La norme ISA 505 — Confirmations externes

Cette norme fournit des directives sur l'utilisation par l'auditeur des confirmations externes comme moyen d'obtention des éléments probants.

Les confirmations externes sont fréquemment utilisées en ce qui concerne les soldes de comptes et leurs composants, mais elles ne doivent pas se limiter à ces éléments.

Les éléments probants sont considérés plus fiables s'ils sont obtenus à partir de sources externes indépendantes de l'entité. C'est pour cette raison que les réponses écrites aux demandes de confirmations reçues directement de tiers indépendants peuvent aider à réduire les risques d'anomalies significatives, pour les assertions qui s'y rapportent, à un niveau faible acceptable.

Tableau 3.4-8

Les exigences de l'audit

- Déterminer si l'utilisation des confirmations externes est nécessaire.
Considérer l'importance relative, l'évaluation des niveaux des risques inhérents et des risques liés aux contrôles, et la manière dont les éléments de preuves provenant d'autres procédures d'audit prévues permettront de réduire le risque d'audit à un niveau faible acceptable pour les assertions applicables aux états financiers.
- Personnaliser les demandes de confirmations externes pour tenir compte des objectifs spécifiques de l'audit.
Considérer :
 - Les assertions qui seront traitées et les facteurs qui sont susceptibles de nuire à la fiabilité des confirmations ;
 - Les types d'informations que les tiers seront en mesure de confirmer aisément, ce qui pourrait avoir des effets sur les taux de réponses et la nature des éléments probants obtenus.Il y a lieu d'inclure également l'autorisation donnée par la direction aux répondants de divulguer des informations à l'auditeur.
- Traiter les cas où la direction demande de ne pas confirmer certains soldes. Si la direction demande à l'auditeur de ne pas confirmer un solde, il doit examiner s'il y a un motif valable pour une telle demande. Dans l'affirmative, obtenir des preuves qui appuient la validité de la demande de la direction.
Dans le cas où l'auditeur accepte la demande de la direction, d'autres procédures devraient être appliquées pour obtenir des preuves suffisantes et appropriées concernant cette question.
Par contre, si l'auditeur n'est pas d'accord avec la demande de la direction et ne peut pas procéder aux demandes de confirmation, il y a, dans ce cas, une limitation de l'étendue de la mission et ses incidences éventuelles sur les rapports de l'auditeur doivent être envisagées.

Les exigences de l'audit

- Maintenir le contrôle sur le processus de confirmation externe.

L'auditeur doit maintenir le contrôle sur le processus de sélection des personnes à qui les demandes de confirmation seront envoyées, sur leurs préparations et leurs envois, et sur les réponses à ces demandes.

- Réaliser des procédures alternatives si aucune réponse n'est reçue et qu'aucune exception n'est décelée. Si des demandes de confirmation positives externes sont envoyées, mais qu'il n'y a pas eu de réponses, ou si les réponses ne sont pas satisfaisantes, d'autres procédures d'audit devraient être conçues de manière à fournir des preuves sur les assertions relatives aux états financiers que les demandes de confirmations ont eu pour but de fournir.
- Évaluer les résultats du processus de confirmation.

Déterminer si les résultats du processus de confirmation externe, cumulés avec les résultats de toutes les autres procédures exécutées, fournissent des éléments probants suffisants et appropriés en ce qui concerne les assertions afférentes aux états financiers qui sont audités.

3.4.6 La norme ISA 510 — Missions initiales — Soldes d'ouverture

Cette norme fournit des directives concernant les soldes d'ouverture quand les états financiers sont audités pour la première fois ou lorsque les états financiers de la période précédente ont été audités par un autre auditeur.

Tableau 3.4-9

Les exigences de l'audit

- Obtenir des éléments probants suffisants et appropriés concernant les soldes d'ouverture et l'utilisation cohérente des méthodes comptables.

Mettre en œuvre des procédures pour s'assurer :

- Que les soldes d'ouverture ne contiennent pas d'anomalies ayant des effets significatifs qui affectent les états financiers de la période. Cela peut inclure :
 - De savoir si les états financiers de la période précédente ont été audités et, dans l'affirmative, si le rapport de l'auditeur contient des réserves ;
 - D'examiner la nature des comptes et les risques d'anomalies significatives dans les états financiers de la période actuelle ;
 - De déterminer l'importance des soldes d'ouverture par rapport aux états financiers de la période actuelle.
- Que les soldes de clôture de la période précédente ont été correctement reportés à l'exercice en cours ou s'ils ont été retraités, le cas échéant ;
- Que les méthodes comptables sont appropriées et appliquées de manière permanente, et dans le cas où elles ont fait l'objet de changements, il y a lieu de s'assurer que leurs impacts ont été correctement comptabilisés et divulgués de manière adéquate.

Au cas où après avoir effectué ces procédures, il s'avèrerait impossible d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés en ce qui concerne les soldes d'ouverture, le rapport de l'auditeur doit inclure une opinion avec réserve, une impossibilité d'exprimer une opinion, ou dans les juridictions où elles sont permises, une opinion avec réserve ou impossibilité d'exprimer une opinion concernant les résultats des opérations, mais sans réserve en ce qui concerne la situation financière. Des exemples de telles opinions figurent dans la norme ISA 510.

Si une réserve émise dans le rapport d'audit afférent aux états financiers de la période précédente reste pertinente et importante pour les états financiers de la période en cours, l'auditeur doit émettre, en conséquence, une réserve dans son rapport.

3.4.7 La norme ISA 545 — Audit des évaluations en juste valeur et des informations fournies les concernant

Cette norme donne des directives sur l'audit des évaluations en juste valeur et des informations les concernant fournies dans les états financiers.

La norme ISA 545 traite en particulier des aspects spécifiques concernant l'évaluation, la présentation et les informations fournies sur les postes d'actif, de passif et sur les éléments composant les capitaux propres présentés en juste valeur ou pour lesquels une information en juste valeur est fournie dans les états financiers.

Tableau 3.4-10

Les exigences de l'audit

- Obtenir une connaissance des processus relatifs aux évaluations en juste valeur et des informations les concernant fournies dans les états financiers de l'entité, des procédures de contrôle qui s'y rapportent, ainsi que l'évaluation des risques.

Prendre en considération :

- Les activités de contrôle qui se rapportent aux processus utilisés ;
- Les compétences et l'expérience des personnes qui déterminent les évaluations en juste valeur ;
- Le rôle de l'informatique dans le processus ;
- Les types de comptes ou d'opérations nécessitant des évaluations en juste valeur ou des informations fournies dans les états financiers (découlent-ils d'opérations courantes et récurrentes, ou non courantes et/ou inhabituelles ?) ;
- L'étendue de l'utilisation d'organismes de service pour fournir des évaluations en juste valeur ainsi que les données qui appuient ces évaluations ;
- L'étendue des travaux des experts utilisés pour déterminer les évaluations en juste valeur et les informations les concernant fournies dans les états financiers ;
- Les hypothèses importantes utilisées par la direction pour la détermination des justes valeurs et l'ampleur des changements par rapport aux années précédentes ;
- La documentation appuyant les hypothèses de la direction ;
- Les méthodes utilisées pour mettre au point et appliquer les hypothèses de la direction et pour suivre les changements d'hypothèses ;
- L'intégrité des changements des contrôles et des procédures de sécurité pour réaliser l'évaluation ;
- Les modèles et les systèmes d'information qui s'y rapportent, y compris les processus d'approbation ;
- Le contrôle de la cohérence, de l'opportunité et de la fiabilité des données utilisées dans les modèles d'évaluation.

Les exigences de l'audit

- Évaluer les risques inhérents et les risques liés aux contrôles relatifs aux évaluations en juste valeur et les informations les concernant fournies dans les états financiers. Cela est nécessaire pour mettre au point une approche d'audit efficace qui réponde aux risques évalués.

Dans certains cas, ce sera considéré comme un risque important qui nécessitera des diligences spéciales d'audit. Cela pourrait prendre la forme d'une évaluation prudente visant à savoir si les hypothèses importantes utilisées par la direction fournissent une base raisonnable pour les évaluations en juste valeur et les informations les concernant dans les états financiers.

- Apprécier si les évaluations en juste valeur et les informations les concernant fournies dans les états financiers sont conformes au référentiel comptable de l'entité et sont systématiquement appliquées.

Des éléments probants suffisants et appropriés devraient être obtenus. Cela inclut la compréhension des exigences du référentiel comptable applicable et la connaissance de l'entreprise et de son secteur d'activité, ainsi que les résultats des autres procédures d'audit qui sont utilisés pour évaluer si :

- La comptabilisation des actifs et des passifs nécessitant l'évaluation en juste valeur est appropriée ;
- Les informations fournies dans les états financiers concernant les évaluations en juste valeur et les importantes incertitudes qui s'y rapportent sont appropriées par rapport au référentiel comptable applicable de l'entité.
- Obtenir des preuves sur les intentions de la direction si elles sont utilisées comme critères pour déterminer l'évaluation, la présentation et les exigences en matière de divulgations.

Souvent, la direction documente les plans et les intentions se rapportant aux actifs et passifs spécifiques. Le référentiel comptable applicable peut exiger qu'elle le fasse.

Les procédures pourraient inclure des demandes d'informations auprès de la direction, concernant par exemple :

- L'historique de la direction en matière de réalisation de ses intentions déclarées à l'égard des actifs et des passifs ;
- L'examen de plans rédigés et autres documents incluant, le cas échéant, les budgets, les procès verbaux, etc.
- Les raisons déclarées de la direction qui ont motivé le choix d'une ligne de conduite particulière ;
- la capacité de la direction à mener une ligne de conduite particulière, compte tenu des circonstances économiques de l'entité, incluant les implications de ses engagements contractuels.
- Déterminer si la méthode d'évaluation utilisée est appropriée eu égard aux circonstances.

Cela nécessite l'utilisation du jugement professionnel, et de considérer aussi :

- Si la direction a évalué et appliqué de façon suffisante et appropriée les critères fournis, le cas échéant, dans le référentiel comptable applicable pour appuyer la méthode choisie ;
- Si la méthode d'évaluation est appropriée eu égard aux circonstances et compte tenu de la nature des actifs et des passifs qui seront évalués et du référentiel comptable applicable de l'entité ;
- Si la méthode d'évaluation est appropriée par rapport à l'entreprise, au secteur d'activité et à l'environnement dans lequel l'entité opère.

Les exigences de l'audit

- Examiner la nécessité d'utiliser le travail d'un expert.
Lorsque le recours à un expert est prévu, l'auditeur devrait obtenir des éléments probants, suffisants et appropriés que ce travail est adapté aux objectifs de l'audit, et qu'il est conforme aux exigences de la norme ISA 620.
- Concevoir et exécuter des procédures complémentaires d'audit en réponse à l'évaluation des risques d'anomalies significatives afférentes aux assertions relatives aux évaluations en juste valeur et aux informations les concernant fournies dans les états financiers.
De telles procédures complémentaires d'audit comprendraient des tests de procédures et des contrôles de substance, selon la situation.
- Examiner les effets des événements postérieurs à la clôture de l'exercice.
Revoir les transactions et les événements postérieurs à la clôture de l'exercice qui ont eu lieu avant l'achèvement de l'audit.
- Évaluer les résultats des procédures d'audit.
Évaluer le caractère suffisant et pertinent des éléments probants obtenus, ainsi que la conformité de ces éléments avec d'autres éléments probants obtenus et évalués lors de l'audit.

Les déclarations de la direction

L'auditeur doit obtenir des déclarations écrites de la direction en ce qui concerne le caractère raisonnable des hypothèses importantes, y compris le fait de savoir si elles reflètent de façon appropriée les intentions et les capacités de la direction de suivre une ligne de conduite particulière au nom de l'entité lorsque celles-ci se rapportent aux évaluations en juste valeur et aux informations les concernant fournies dans les états financiers.

3.4.8 La norme ISA 550 — Parties liées

Cette norme fournit des directives sur la responsabilité de l'auditeur et les procédures d'audit concernant les parties liées et les transactions entre celles-ci

La direction est responsable de l'identification et des informations à fournir dans les états financiers concernant les parties liées et les transactions entre celles-ci. Cette responsabilité requiert de la direction de mettre en œuvre un contrôle interne adéquat afin de garantir que les transactions entre parties liées sont correctement identifiées dans le système d'information et divulguées dans les états financiers.

Dans les petites entités, ces procédures sont susceptibles d'être simples et informelles.

Tableau 3.4-11

Les exigences de l'audit

- Examiner les informations fournies par les personnes constituant le gouvernement d'entreprise et la direction identifiant les noms de toutes les parties liées connues.

Demander des informations auprès de la direction sur les parties liées et l'étendue des opérations (réalisées avec celles-ci) et effectuer les procédures d'audit suivantes en ce qui concerne l'exhaustivité desdites informations :

- La revue des papiers de travail de l'année précédente pour relever les noms des parties liées déjà connues ;
- L'examen des procédures de l'entité relative à l'identification de parties liées ;
- Les demandes d'information sur les liens (des parties liées) avec les personnes constituant le gouvernement d'entreprise et les dirigeants des autres entités ;
- L'examen des registres des actionnaires pour déterminer les noms des principaux actionnaires ou, si c'est plus approprié, obtenir une liste des principaux actionnaires à partir du registre des actions ;
- La revue de procès-verbaux des réunions des actionnaires et des personnes constituant le gouvernement d'entreprise et d'autres documents légaux qui s'y rapportent, tels que le registre relatif à la participation des administrateurs au capital de la société ;
- La demande d'informations auprès d'autres auditeurs impliqués dans le présent audit, ou auprès de l'auditeur précédent, quant à leur connaissance d'autres parties liées ;
- L'examen de la déclaration d'impôt sur les revenus de l'entité et des autres informations fournies à des organismes de régulation ;

Il y a lieu de considérer aussi, dans le cadre du processus d'évaluation des risques, l'adéquation des activités de contrôle relatives à l'autorisation et à l'enregistrement des transactions avec les parties liées.

- Au cours de l'audit, il y a lieu de faire preuve de vigilance à l'égard des transactions inhabituelles qui apparaissent en la circonstance, et qui peuvent indiquer l'existence de parties liées non identifiées précédemment.

En voici des exemples :

- Les transactions qui s'effectuent à des conditions commerciales anormales, telles que des prix, des taux d'intérêts, des garanties et des modalités de règlements inhabituels ;
- Les transactions qui n'ont pas une raison logique commerciale apparente de survenir ;
- Les transactions dont les substances diffèrent de leurs formes ;
- Les opérations traitées d'une manière inhabituelle ;
- Le grand volume de transactions ou les transactions importantes avec certains clients ou fournisseurs par rapport à d'autres ;

Les exigences de l'audit

- Les opérations non enregistrées telles que la réception ou la fourniture de services de gestion gratuits ;
- Les procédures d'audit qui permettent d'identifier l'existence de transactions avec des parties liées, telles que :
 - L'exécution de tests de détails sur les transactions et les soldes ;
 - L'examen de procès-verbaux des réunions des actionnaires et des personnes constituant le gouvernement d'entreprise ;
 - L'examen de la comptabilité pour analyser les opérations ou les soldes importants ou inhabituels, en accordant une attention particulière aux opérations comptabilisées à la fin ou près de la fin de l'exercice ;
 - L'examen des confirmations des prêts à recevoir et des dettes, ainsi que des confirmations reçues des banques. Cet examen peut indiquer des relations de garanties et d'autres transactions avec les parties liées ;
 - L'examen des opérations de placements.
- Obtenir des éléments probants suffisants et appropriés pour savoir si les opérations ont été correctement enregistrées et divulguées.

En raison de la disponibilité limitée d'éléments probants appropriés, relatifs à de telles transactions, il y a lieu de considérer l'exécution de procédures d'audit telles que :

 - Interroger le comptable et d'autres membres du personnel quant à l'existence de parties liées ;
 - Confirmer les termes et les montants des transactions avec les parties liées ;
 - Vérifier les informations détenues sur les parties liées, si c'est possible ;
 - Confirmer et examiner lesdites informations avec des personnes associées aux transactions, comme les banques, les avocats, les garants et les représentants.
- S'assurer que les informations fournies dans les états financiers sont adéquates.

Lorsque le référentiel comptable applicable exige la divulgation des relations avec les parties liées, il y a lieu de s'assurer que la divulgation est adéquate.
- Obtenir les déclarations de la direction.

Obtenir une déclaration écrite de la direction (qui ne remplace pas l'obtention d'autres éléments probants) concernant :

 - L'exhaustivité des informations fournies en ce qui concerne l'identification des parties liées ;
 - L'adéquation des informations fournies dans les états financiers concernant les parties liées.

Les conclusions d'audit et l'établissement de rapports

Le rapport de l'auditeur devrait comporter une réserve appropriée, s'il n'a pas été possible :

- D'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés concernant les parties liées et les opérations avec celles-ci ou ;
- De conclure que leur divulgation dans les états financiers, comme cela est requis par le référentiel comptable, est adéquate.

3.4.9 La norme ISA 560 — Événements postérieurs à la date de clôture

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

“Les événements postérieurs à la date de clôture” se réfèrent :

- Aux événements survenant entre la date de clôture et la date du rapport de l'auditeur ;
- Aux faits découverts après la date du rapport de l'auditeur.

Tableau 3.4-12

Les exigences de l'audit

- Déterminer si tous les événements survenus jusqu'à la date du rapport de l'auditeur, et qui nécessitent un ajustement ou une divulgation dans les états financiers, ont été bien identifiés. De telles procédures d'audit prendraient en compte l'évaluation des risques effectuée par l'auditeur. Elles peuvent inclure :
 - L'examen des procédures que la direction a mis en place pour s'assurer que les événements postérieurs à la date de clôture aient bien été identifiés ;
 - La lecture des procès-verbaux des réunions des actionnaires, des personnes constituant le gouvernement d'entreprise, y compris celles qui se sont tenues après la date de clôture, et se renseigner sur les questions examinées lors des réunions pour lesquelles des procès-verbaux ne sont pas encore disponibles ;
 - La lecture des plus récents états financiers intérimaires disponibles de l'entité et, si cela est considéré nécessaire et approprié, les budgets, les prévisions de trésorerie et les autres rapports de gestion ;
 - Les demandes d'informations, ou l'extension des demandes d'informations précédentes, orales ou écrites, auprès du conseiller juridique de l'entité concernant les litiges et les réclamations ;
 - La demande d'information auprès de la direction pour savoir si des événements, pouvant affecter les états financiers, sont survenus postérieurement à la date de clôture. Les demandes d'informations à la direction, sur des questions spécifiques, sont par exemple :
 - L'état actuel des points qui ont été comptabilisés sur les bases de données préliminaires ou peu concluantes ;
 - Les nouveaux engagements, emprunts ou garanties ;
 - Les cessions ou acquisitions d'actifs qui ont eu lieu ou qui sont prévues ;
 - L'émission de nouvelles actions ou d'obligations ou la conclusion d'accords de fusion ou de liquidation, réalisés ou prévus ;
 - Tous les actifs qui ont été expropriés ou qui ont été détruits, par exemple, par des incendies ou des inondations ;
 - Toute évolution en ce qui concerne les zones de risques et les éventualités ;
 - Les ajustements comptables inhabituels effectués ou envisagés ;
 - Les événements qui ont eu lieu ou qui sont susceptibles de se produire et qui mettent en question le caractère adéquat des principes comptables utilisés dans les états financiers (tels que la continuité d'exploitation).

Lorsque des événements sont identifiés, l'auditeur doit examiner si de tels événements sont comptabilisés correctement et divulgués de manière adéquate dans les états financiers.

Les faits découverts après la date du rapport de l'auditeur, mais avant la publication des états financiers.

Si après la date du rapport de l'auditeur, mais avant que les états financiers ne soient publiés, l'auditeur prend connaissance d'un fait qui peut avoir une incidence importante sur les états financiers, il doit :

- Examiner si les états financiers doivent être modifiés ;
- Discuter de ce problème avec la direction ;
- Prendre les mesures appropriées eu égard aux circonstances.

Lorsque la direction ne modifie pas les états financiers dans les conditions que l'auditeur estime nécessaires, une opinion avec réserve ou une opinion défavorable doit être émise.

Lorsque le rapport de l'auditeur a déjà été remis à l'entité, l'auditeur devrait notifier aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise de ne pas publier/diffuser les états financiers et le rapport de l'auditeur à des tiers. Si les états financiers sont publiés par la suite, l'auditeur doit prendre des mesures pour empêcher que l'on fasse confiance à son rapport. Les mesures qui seront prises dépendront des droits et obligations de l'auditeur et des recommandations de son avocat.

Les faits découverts après la publication des états financiers

Lorsque l'auditeur prend connaissance, après que les états financiers aient été publiés, d'un fait qui existait à la date de son rapport et qui, s'il l'avait connu à cette date, l'aurait amené à modifier son rapport, il doit :

- Examiner si les états financiers doivent être révisés ;
- Discuter de ce problème avec la direction ;
- Examiner si les mesures prises sont appropriées eu égard aux circonstances. Il peut alors procéder, par exemple, à :
 - Un examen des mesures prises par la direction pour s'assurer que toutes les personnes ayant reçu les précédents états financiers publiés avec le rapport de l'auditeur sont informées de la situation et qu'un nouveau rapport sur les états financiers révisés est prévu ;
 - La révision et l'approbation des nouveaux états financiers par la direction, incluant les procédures d'audit nécessaires eu égard aux circonstances ;
- La publication du nouveau rapport de l'auditeur, dont la date serait au plus tôt celle à laquelle la révision des états financiers a été approuvée. Le nouveau rapport de l'auditeur doit mettre l'accent sur le problème dans un paragraphe, faisant référence à une note aux états financiers, qui traite plus en détail les raisons de la révision des états financiers publiés précédemment et du rapport antérieur publié par l'auditeur.

Lorsque la direction ne prend pas les mesures nécessaires, l'auditeur notifiera aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise que des mesures seront prises pour empêcher que l'on fasse confiance à son rapport à l'avenir. Ces mesures dépendront des droits et obligations de l'auditeur et des recommandations de son avocat.

3.4.10 La norme ISA 570 – Continuité d'exploitation

Cette norme fournit des directives sur la responsabilité de l'auditeur afférente à l'audit des états financiers en ce qui concerne la continuité d'exploitation, hypothèse utilisée dans la préparation des états financiers, incluant l'examen de l'évaluation, par la direction de l'entité, du maintien de la continuité d'exploitation.

L'hypothèse de la continuité d'exploitation est un principe fondamental pour la préparation des états financiers.

En vertu de l'hypothèse de la continuité d'exploitation, une entité est normalement considérée en continuité d'exploitation pour un avenir prévisible et n'ayant ni l'intention ni la nécessité d'être liquidée, d'interrompre son commerce ou de rechercher une protection contre ses créanciers en vertu des lois et des règlements. En conséquence, les actifs et passifs sont comptabilisés sur la base que l'entité sera en mesure de réaliser ses actifs et de s'acquitter de ses obligations dans le cours normal des affaires.

Tableau 3.4-13

Les exigences de l'audit

- Déterminer le bien-fondé de l'utilisation par la direction de l'hypothèse de continuité d'exploitation pour la préparation des états financiers. Lors de la planification de l'audit, examiner s'il existe des conditions ou des événements qui peuvent jeter un doute significatif sur la capacité de l'entité de maintenir la continuité d'exploitation. Au fur et à mesure de l'avancement de l'audit, il y a lieu d'être vigilant par rapport aux preuves relatives aux événements et conditions qui peuvent jeter un doute significatif sur la capacité de l'entité de maintenir la continuité d'exploitation.
- Lorsque des événements ou conditions sont identifiés, effectuez des procédures d'audit complémentaires. Dans ce cas, il y a lieu :
 - D'examiner les plans de la direction pour les actions futures basés sur son évaluation de la continuité d'exploitation ;
 - De recueillir des éléments probants suffisants et appropriés pour confirmer ou infirmer l'existence d'une incertitude significative ;
 - De mener à bien les procédures d'audit, y compris d'examen de l'impact de tous les plans de la direction et d'autres facteurs atténuants ;
 - De chercher à obtenir des déclarations écrites de la direction en ce qui concerne ses plans d'action pour l'avenir.

Examinez l'évaluation de la direction concernant la capacité de l'entité de maintenir la continuité d'exploitation.

Il y a lieu de considérer la même période que celle utilisée par la direction dans la réalisation de son évaluation conformément au référentiel comptable. Si l'évaluation de la direction couvre moins de 12 mois à partir de la date du bilan, il y a lieu de demander à la direction d'étendre sa période d'évaluation à 12 mois à compter de la date du bilan. (Certaines réglementations locales pourraient demander que la direction et l'auditeur tiennent compte d'une période de plus de 12 mois.)

Les exigences de l'audit

Si la direction n'est pas disposée à réaliser son évaluation ou de l'étendre comme il lui est demandé de le faire, il y a lieu d'envisager la nécessité de modifier le rapport d'audit, en raison de la limitation de l'étendue de la mission.

Il y a également lieu de se renseigner auprès de la direction sur sa connaissance d'événements ou conditions, au-delà de la période d'évaluation, qui peuvent jeter un doute significatif sur la capacité de l'entité de maintenir la continuité d'exploitation.

Envisager de communiquer avec des tiers prêteurs qui peuvent être déterminants pour que l'entreprise puisse continuer à exister.

3.4.11 La norme ISA 600 — Utilisation des travaux d'un autre auditeur

Cette norme fournit des directives concernant 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 composants inclus dans les états financiers de l'entité.

Cette norme ISA vise le cas où un auditeur (auditeur principal) a la responsabilité d'auditer les états financiers d'une entité qui comprend un ou plusieurs composants (division, filiale, succursale, etc.) qui sont audités par un autre auditeur (autre auditeur).

Tableau 3.4-14

Les exigences de l'audit

- L'auditeur principal doit déterminer comment le travail de l'autre auditeur affectera l'audit.

Lors de la planification de l'audit, l'auditeur principal doit déterminer si les états financiers d'un ou plusieurs composants (audités par d'autres auditeurs) sont importants. S'ils sont importants, les exigences de la présente norme ISA s'appliqueront.

- Déterminer si la participation de l'auditeur principal est suffisante pour qu'il soit en mesure d'agir en tant qu'auditeur principal.

Cette décision sera fondée sur le jugement professionnel et la prise en compte d'autres facteurs tels que :

- L'importance de la partie des états financiers audités par l'auditeur principal ;
- Le degré de connaissance des activités des composants par l'auditeur principal ;
- Le risque d'anomalies significatives dans les états financiers des composants audités par les autres auditeurs ;
- La mise en œuvre des procédures complémentaires prévues par la norme ISA 600 en ce qui concerne les composants audités par les autres auditeurs, induits dans l'audit principal, et ayant une participation importante dans cet audit.

Les exigences de l'audit

- Considérer la compétence professionnelle des autres auditeurs dans le cadre de la mission spécifique.
Les sources d'informations à prendre en considération :
 - L'adhésion commune à une organisation professionnelle ;
 - L'adhésion commune, ou l'affiliation, avec un autre cabinet ;
 - La référence à l'organisation professionnelle à laquelle les autres auditeurs appartiennent ;
 - Les demandes de renseignements complémentaires auprès d'autres auditeurs, banquiers... et les discussions avec les autres auditeurs.
- Effectuer des procédures pour obtenir des éléments probants suffisants et appropriés que les travaux des autres auditeurs sont adéquats, dans le cadre de la mission spécifique.
Informers les autres auditeurs :
 - Sur l'exigence d'indépendance et obtenir de leurs parts des déclarations écrites qu'ils s'y conforment ;
 - De l'utilisation qui sera faite des travaux/rapports des autres auditeurs et prendre des dispositions suffisantes pour la coordination des efforts lors de la phase initiale de planification de l'audit ;
 - Des questions telles que les domaines nécessitant un examen spécial, les procédures d'identification des transactions interentreprises qui peuvent exiger des divulgations et le calendrier prévu pour l'achèvement de l'audit ;
 - Sur la comptabilité, l'audit et les exigences de reporting, et obtenir les déclarations écrites de la part de ces auditeurs quant à leur engagement de s'y conformer.Demander des informations sur les procédures d'audit appliquées par les autres auditeurs, examiner un résumé écrit de leurs procédures (qui peut prendre la forme d'un questionnaire ou d'une liste de contrôle), ou examiner leurs papiers de travail.
Cela peut se faire au cours d'une visite chez l'autre auditeur.
- Examiner les conclusions importantes de l'autre auditeur.
Pour cela, il y a lieu de prendre en compte :
 - Les discussions avec les autres auditeurs et les directions des composants, les résultats de ces audits, ou d'autres questions touchant aux informations financières des composants ;
 - Et voir si des tests supplémentaires de la comptabilité ou des informations financières des composants sont nécessaires. Ces tests peuvent être effectués par l'auditeur principal ou les autres auditeurs.
- Documenter les travaux.
La documentation doit inclure :
 - Les composants dont les informations financières ont été auditées par d'autres auditeurs ;
 - L'importance des composants par rapport aux états financiers de l'entité dans leur ensemble ;
 - Les noms des autres auditeurs ;
 - Toutes les conclusions tirées que les composants individuels ne sont pas importants ;
 - Les procédures effectuées et les conclusions tirées. Par exemple, les papiers de travail revus et les résultats des discussions avec les autres auditeurs.Les autres auditeurs devront coopérer avec l'auditeur principal et vice versa. Les deux auditeurs apporteront à l'attention de l'un à l'autre n'importe quels points pouvant avoir des incidences importantes sur le travail de l'autre.

L'établissement des rapports

Si le principal auditeur conclut que le travail des autres auditeurs ne peut pas être utilisé (et qu'il n'est pas possible de mettre en œuvre des procédures supplémentaires suffisantes), le principal auditeur doit exprimer une opinion avec réserve ou une impossibilité d'exprimer une opinion parce qu'il y a une limitation de l'étendue des travaux d'audit.

Là où les règlements permettent qu'un auditeur principal fonde son opinion sur les états financiers pris dans leur ensemble, uniquement sur le rapport d'un autre auditeur en ce qui concerne l'audit d'un ou de plusieurs composants, le rapport de l'auditeur principal devrait indiquer clairement ce fait et indiquer la taille de la partie des états financiers audités par les autres auditeurs

3.4.12 La norme ISA 620 — Utilisation des travaux d'un expert

Cette norme fournit des directives sur l'utilisation du travail d'un expert en tant qu'éléments probants.

Dans certaines situations, l'auditeur peut devoir obtenir, en accord avec l'entité ou indépendamment d'elle, des éléments probants sous forme de rapports, d'opinions, d'évaluations et de déclarations d'experts. Par exemple :

- Les évaluations d'actifs, comme les terrains et bâtiments, les équipements et les machines, les œuvres d'art et les pierres précieuses ;
- La détermination des quantités ou de l'état physique des actifs telle que les minéraux existants dans les réserves, les minéraux souterrains et les réserves de pétrole, et la durée de vie utile des équipements et des machines ;
- La détermination de montants au moyen de l'utilisation de techniques spécialisées ou de méthodes telles que les évaluations actuarielles ;
- L'évaluation des travaux réalisés et à réaliser pour les contrats en cours ;
- Des avis juridiques concernant l'interprétation d'accord, de lois et règlements.

Tableau 3.4-15

Les exigences de l'audit

- Évaluer la compétence professionnelle de l'expert.
Considérez les points suivants relatifs à l'expert :
 - La certification ou l'autorisation d'exercice professionnelle, ou l'adhésion à un corps professionnel approprié ;
 - L'expérience et la réputation dans le domaine dans lequel l'auditeur est à la recherche d'éléments probants.
- Évaluer l'objectivité de l'expert.
Le risque que l'objectivité soit réduite augmente lorsque l'expert est :
 - Employé par l'entité ;
 - Lié d'une autre manière à l'entité, par exemple, en étant financièrement dépendant ou en y ayant un intérêt.

Les exigences de l'audit

L'auditeur doit examiner toutes les réserves en ce qui concerne la compétence des experts aussi bien que leur objectivité vis-à-vis de la direction.

Dans certains cas, l'auditeur peut avoir besoin d'entreprendre des procédures supplémentaires d'audit ou de rechercher des éléments probants auprès d'un autre expert.

- Obtenir des éléments probants suffisants et appropriés pour s'assurer que l'étendue des travaux de l'expert est adéquate quant aux objectifs de l'audit.

Revoir les termes de référence ou les instructions données à l'expert.

Cela peut couvrir les questions suivantes :

- Les objectifs et l'étendue des travaux de l'expert ;
- Le contour général des sujets spécifiques dont l'auditeur attend qu'ils soient couverts par le rapport de l'expert ;
- L'utilisation par l'auditeur des travaux de l'expert, incluant la possibilité de communiquer à des tiers l'identité de l'expert et l'étendue de sa participation ;
- L'étendue de l'accès de l'expert aux dossiers et fichiers appropriés ;
- La clarification de la relation de l'expert avec l'entité, le cas échéant ;
- Le respect de la confidentialité des informations de l'entité ;
- Les informations concernant les hypothèses et les méthodes destinées à être utilisées par l'expert, et leur cohérence avec celles utilisées au cours des périodes précédentes.

Clarifier toutes les questions non clairement définies par une communication directe avec l'expert.

Examiner la nécessité de faire participer l'expert aux discussions de l'équipe de la mission quant à la possibilité que les états financiers de l'entité comportent des anomalies significatives.

- Évaluer le caractère adéquat des travaux de l'expert en tant qu'éléments probants afférents à l'assertion à considérer.

Évaluer si le contenu des conclusions de l'expert est correctement reflété dans les états financiers ou s'ils appuient les assertions, et examiner :

- Les sources des données utilisées ;
- Les hypothèses et les méthodes utilisées et leur cohérence avec celles des périodes antérieures ;
- Les résultats des travaux de l'expert à la lumière de la connaissance globale de l'entreprise acquise par l'auditeur et des résultats des autres procédures d'audit.

Pour s'assurer que les sources des données utilisées sont appropriées eu égard aux circonstances, il y a lieu d'envisager :

- Des demandes d'information en ce qui concerne les procédures entreprises par l'expert, et ce, afin de déterminer si ces sources des données sont pertinentes et fiables ;
- De revoir ou tester les données utilisées par l'expert.

La pertinence et le caractère raisonnable des hypothèses et les méthodes utilisées et leurs applications relèvent de la responsabilité de l'expert. Toutefois, l'auditeur devra prendre connaissance des hypothèses et des méthodes utilisées et considérer si elles sont appropriées et raisonnables, en se basant sur sa connaissance de l'entreprise et sur les résultats d'autres procédures d'audit.

Si les résultats des travaux de l'expert ne sont pas satisfaisants, ou s'ils sont en contradiction avec d'autres éléments probants, l'auditeur devra résoudre le problème. Cela peut impliquer des discussions avec l'entité et l'expert, l'application de procédures supplémentaires d'audit, y compris la possibilité d'engager un autre expert, ou de modifier le rapport d'audit.

L'établissement des rapports

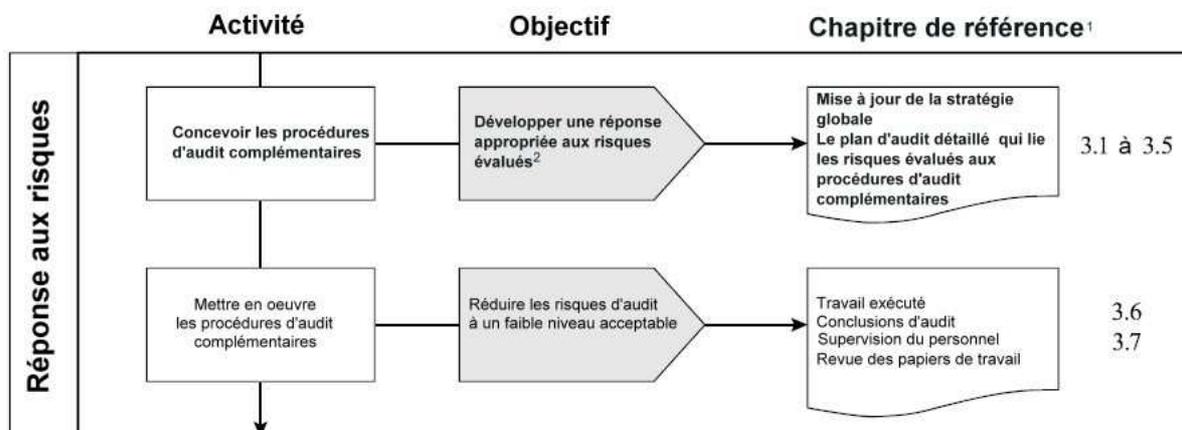
Un rapport d'audit sans réserve ne devrait pas se référer aux travaux d'un expert. Cette référence pourrait être mal comprise et être interprétée en tant que réserve formulée dans l'opinion ou en tant que partage de responsabilités, qui ne sont voulues ni par l'un ni par l'autre.

Si l'auditeur décide de publier un rapport d'audit modifié suite à la participation de l'expert, il peut être approprié, dans l'explication de la nature de la réserve, de faire référence ou de décrire les travaux de l'expert (incluant l'identité de l'expert et l'étendue de sa participation). Dans ces circonstances, l'auditeur devrait obtenir l'autorisation de l'expert avant de mentionner cette référence. Si on lui refuse cette permission et que l'auditeur croit que celle-ci est nécessaire, il peut devoir chercher un avis juridique.

Ce chapitre ne contient pas d'éléments d'étude de cas.

3.5 L'étendue des tests

Schéma 3.5-1



Notes :

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

Objectif du chapitre	Références des principales normes ISAs
Fournir des directives sur l'étendue des tests nécessaires pour obtenir des éléments de preuves qui répondent aux risques évalués d'anomalies significatives au niveau des assertions, pour chaque flux de transactions, soldes de comptes et informations fournies dans les états financiers.	330, 530

3.5.1 Vue d'ensemble

La norme ISA 330 stipule que :

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

La norme ISA 530 stipule que :

- 2. Lors de la définition des procédures d'audit, l'auditeur doit identifier les méthodes appropriées pour sélectionner des éléments à des fins de tests pour recueillir des éléments probants suffisants et appropriés pour répondre aux objectifs des procédures d'audit.**
- 22. Lors de la définition des procédures d'audit, l'auditeur doit déterminer les méthodes appropriées pour sélectionner des éléments à des fins de tests.**
- 31. Lors de la définition d'un échantillon, l'auditeur doit prendre en compte les objectifs des procédures d'audit et les attributs de la population à partir de laquelle sera extrait l'échantillon.**

40. **En définissant la taille d'un échantillon, l'auditeur doit déterminer si le risque d'échantillonnage est réduit à un niveau faible acceptable.**
42. **L'auditeur doit sélectionner les éléments pour le sondage de manière à ce que toutes les unités d'échantillonnage de la population aient une chance d'être sélectionnées.**
44. **L'auditeur doit mettre en œuvre des procédures d'audit appropriées à l'objectif particulier du sondage sur chaque élément sélectionné.**

Des éléments probants suffisants et appropriés devraient être obtenus afin de pouvoir tirer des conclusions raisonnables sur les bases desquelles une opinion d'audit peut être fondée. L'exhaustivité est la mesure de la quantité des éléments probants. La quantité est affectée par les risques d'anomalies significatives. Plus le risque est élevé, plus d'éléments probants seront probablement requis.

La confiance absolue ne peut pas être obtenue en raison des limitations inhérentes à l'audit qui affectent la capacité l'auditeur de détecter les anomalies significatives. Ces limitations résultent de facteurs tels que :

- Les limitations inhérentes au contrôle interne (comme les possibilités de dépassements de la part de la direction ou les collusions) ;
- Le fait que la plupart des éléments probants sont de caractère persuasif plutôt que concluant.

3.5.2 Les éléments probants suffisants et appropriés

Les éléments probants suffisants et appropriés peuvent être obtenus par :

- **La sélection de tous les points (Examen exhaustif, à 100%)**

Cela est approprié lorsque :

- La population est constituée d'un petit nombre d'opérations de grande valeur ;
- Il existe un risque important que d'autres moyens ne fournissent pas des éléments probants suffisants et appropriés ;
- Les "CAAT", ou techniques d'audits assistés par ordinateurs, peuvent être utilisées dans les grandes populations pour tester avec des moyens informatiques les calculs répétitifs ou d'autres processus.

- **La sélection de points particuliers**

Cette méthode est appropriée pour :

- Les opérations impliquant de grands montants ou pour les postes clés ;
- La totalité des éléments dépassant un certain montant ;
- Les points sur lesquels il y a lieu d'obtenir des informations, telles que la nature de l'entité, la nature des transactions et le contrôle interne ;
- Les points relatifs aux activités de contrôle à tester.

- **La sélection d'un échantillon représentatif d'éléments de la population**

Cela peut être réalisé en utilisant le jugement professionnel ou des méthodes statistiques. L'échantillonnage est traité de manière plus détaillée ci-dessous.

Le choix de l'approche à appliquer dépend des circonstances. L'application de n'importe quel moyen, ou de combinaisons de ces moyens, doit être appropriée eu égard aux circonstances particulières.

Des conclusions valables peuvent normalement être atteintes en utilisant des méthodes d'échantillonnage et d'autres moyens de sélection d'éléments pour les tests. Les causes qui amènent à ces conclusions peuvent inclure :

- L'objectif de l'audit, qui est la confiance raisonnable et non la certitude absolue ;
- Les éléments probants obtenus d'une source, qui lorsqu'ils sont corroborés par des éléments probants obtenus d'une autre source, fourniront en principe une confiance accrue ;
- L'examen de toutes les données, qui ne fournit pas une confiance absolue, lorsque par exemple certaines transactions ne sont pas enregistrées ;
- Le coût de l'examen de toutes les écritures comptables et de toutes les pièces justificatives ne serait pas économiquement rentable en général.

Point à prendre en considération

Utiliser les informations tirées de l'évaluation des risques d'anomalies significatives (RAS) pour réduire ou éliminer le besoin de contrôles de substance dans les zones où le risque évalué est faible. En outre, il y a lieu d'utiliser les informations obtenues sur le contrôle interne pour identifier les contrôles clés dont l'efficacité de fonctionnement pourrait être testée. L'exécution de tests de procédures (dont certains ne nécessitent d'être testés qu'une fois tous les trois ans) peut souvent donner lieu à beaucoup moins de travail que l'exécution d'un grand nombre de contrôles de substance chaque année.

Pour des informations sur la nature et le calendrier des tests de procédures et des contrôles de substance, il y a lieu de se référer aux chapitres 3.2 et 3.3.

3.5.3 Les types de tests d'audit

Les types de tests d'audit se divisent en deux principales catégories, les tests de points spécifiques et l'échantillonnage, comme le montre le tableau ci-dessous.

Tableau 3.5-2

Les tests de points spécifiques	L'échantillonnage
<p>Des points individuels (significatifs) dans un ensemble de données sont sélectionnés pour être examinés en raison de leur importance, de leur taille, et de la nature ou de la méthode de leur enregistrement. En identifiant ces points significatifs, considérez :</p> <ul style="list-style-type: none"> • N'importe quel point/transaction qui pourrait individuellement aboutir à une anomalie significative ; • N'importe quel point inhabituel ou sensible ou information à fournir dans les états financiers ; • N'importe quel poste qui est fortement vulnérable à des anomalies. <p>Ceux-ci peuvent avoir été identifiés lors de la mise en œuvre des procédures d'évaluation des risques (y compris les procédures analytiques).</p>	<p>C'est la sélection d'un échantillon approprié de points aléatoires dans une population pour parvenir à une conclusion sur l'ensemble des données. La détermination de la taille de l'échantillon peut être faite en utilisant des méthodes statistiques ou non statistiques.</p> <p>Les conclusions de l'échantillonnage statistique peuvent être exprimées en termes mathématiques comme l'intervalle de confiance qui est inhérent au test. Toutefois, l'utilisation de méthodes statistiques ne permet pas d'éliminer la nécessité pour l'auditeur d'exercer son jugement professionnel.</p>

L'échantillonnage

L'échantillonnage en audit implique l'application de procédures d'audit à moins de 100% des éléments (population) d'un flux d'opérations ou de soldes de comptes. L'échantillonnage permet à l'auditeur d'obtenir et d'évaluer des éléments probants concernant certaines caractéristiques des éléments sélectionnés.

Il existe deux types d'échantillonnages couramment utilisés en matière d'audit :

- L'échantillonnage statistique, où les résultats des tests peuvent être mathématiquement projetés ;
- L'échantillonnage à choix raisonné ou non statistique.

L'échantillonnage statistique se caractérise par :

- La sélection aléatoire d'un échantillon ;
- L'utilisation de la théorie des probabilités pour évaluer les résultats des échantillons, y compris la mesure du risque d'échantillonnage (intervalle de confiance).

L'échantillonnage qui n'a pas les caractéristiques présentées ci-dessus est considéré comme étant un échantillonnage à choix raisonné (non statistique).

Dans n'importe quel échantillon de moins de 100 % de la population, il y a toujours un risque qu'une anomalie, dont le montant peut excéder le niveau tolérable, ne soit pas détectée. Cela s'appelle le risque d'échantillonnage. Le risque d'échantillonnage peut être réduit en augmentant la taille de l'échantillon, alors que le risque de non-prélèvement (risque de non-échantillonnage) peut être réduit par une planification appropriée de la mission, par la supervision et par la revue.

Le niveau tolérable d'anomalies (exceptions) acceptable pour un auditeur est un facteur important pour la formation d'une conclusion sur la population. L'échantillonnage de substance sera fixé au niveau du seuil de signification pour les états financiers dans leur ensemble, et à un niveau inférieur à ce seuil pour les flux de transactions, les soldes de comptes et les informations à fournir dans les états financiers. La taille de l'échantillon sera affectée par la différence relative entre le niveau tolérable des exceptions et leur niveau prévu. Plus le niveau tolérable des exceptions est élevé, plus la taille de l'échantillon serait faible.

Si des techniques statistiques ou à choix raisonné (non statistiques) sont utilisées, les questions suivantes devraient être traitées et documentées dans un dossier lors de la préparation de l'échantillonnage.

Tableau 3.5-3

Les facteurs à prendre en considération	Commentaires
Quels sont les objectifs des tests et quelles sont les assertions qui seront traitées ?	Cela établira le point de départ pour la conception du test.
Quels étaient les résultats de l'exécution de tests semblables au cours des périodes précédentes (le cas échéant) ?	Considérez l'efficacité des tests et l'existence ou les tendances des écarts (erreurs) trouvés dans les échantillons sélectionnés, le cas échéant.
Comment la population des données à tester sera-t-elle définie ?	Tester une population indéfinie ou inappropriée pourrait aboutir à la non-réalisation des objectifs des tests ou à des conclusions non valides.

Les facteurs à prendre en considération	Commentaires
Quelle est l'unité d'échantillon qui doit être utilisée ?	Examiner les objectifs des tests et les assertions à traiter. Cette décision permettra de déterminer quels éléments seront sélectionnés pour les tests. Par exemple, on pourrait tester les factures de ventes, les bons de commandes clients, et les soldes des comptes clients.
Le test sera-t-il statistique ou non statistique?	Un test statistique a besoin d'un échantillon représentatif lorsque des écarts pourraient raisonnablement se produire dans n'importe quel élément de la population (cela n'est pas limité aux éléments ayant des caractéristiques particulières).
Comment les écarts dans l'échantillon seront-ils définis ?	Le fait de ne pas définir correctement les écarts se traduira par un gaspillage de temps pour le personnel du cabinet dans l'examen d'exceptions mineures qui ne constitueraient pas des écarts. Il y a lieu de considérer également comment les écarts qui répondent à cette définition feront l'objet de suivi par les auditeurs.
Existe-t-il des éléments spécifiques (substantiels) qui pourraient être exclus de l'échantillon et évalués séparément ?	S'il y a de grandes transactions ou de grands soldes dans la population, qui peuvent être évalués séparément, il peut en résulter une réduction de la confiance (intervalle de confiance) qui serait exigée lors de l'échantillonnage des éléments restants de la population. Dans certains cas, la confiance obtenue à partir des tests des grandes opérations et des grands soldes peut être suffisante pour éliminer complètement la nécessité de l'échantillonnage.
Existe-t-il des sous-groupes, au sein de la population définie, qui pourrait être testée séparément ?	S'il y a un sous-groupe qui est très important, un échantillon de ces éléments peut avoir un impact sur le niveau de confiance nécessaire aux autres sous-groupes. Lorsque les sous-groupes sont testés séparément, les résultats peuvent être cumulés à la fin pour fournir un niveau de confiance global.
Quel est le taux d'écart maximal tolérable ?	L'échantillonnage ne devrait pas être envisagé là où il est probable qu'un certain nombre d'écarts puissent être décelés. Le test peut simplement confirmer cette évaluation, sans qu'aucune confiance d'audit supplémentaire ne soit acquise.

Note : Lors de l'utilisation de l'échantillonnage statistique, n'oubliez pas que c'est seulement un outil d'audit, et qu'il n'est pas un substitut au jugement professionnel.

3.5.4 L'utilisation des assertions dans les tests

Les tests doivent être conçus de manière à fournir des preuves sur des assertions particulières, telles que l'existence des articles en stocks.

Un test conçu pour traiter l'assertion d'existence mettra l'accent sur des points déjà enregistrés en tant qu'éléments de soldes de comptes ou de flux de transactions, alors que les tests sur l'assertion d'exhaustivité se concentreront sur d'autres éléments indiquant si un autre montant doit être inclus aussi parmi les montants des états financiers en question.

L'étendue des tests de procédures

L'objectif du test est d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés que le contrôle interne fonctionne efficacement pendant toute la période sous audit.

Lors de la conception des tests de procédures, l'auditeur doit se concentrer sur les éléments de preuve qui seront obtenus en ce qui concerne les assertions traitées qui s'y rapportent (les points où des anomalies peuvent se produire dans les états financiers), plutôt qu'à la nature du contrôle lui-même. Les contrôles sont conçus pour atténuer les risques et s'assurer, par exemple, de l'exhaustivité des ventes.

Il existe également un certain nombre d'avantages pratiques dans la conception des tests de procédures qui se concentrent d'abord sur l'assertion à traiter. Par exemple :

- Les contrôles testés peuvent être directement liés aux risques d'anomalies significatives dans les états financiers ;
- Parce que l'objectif du test ne dépend pas de contrôles spécifiques, d'autres contrôles qui portent sur les mêmes risques (ou objectifs de contrôle) peuvent être testés. Cela permet l'imprévisibilité et la diversification des tests à mettre en place ;
- Il est plus facile d'évaluer et de tester les nouveaux contrôles mis en place par l'entité, qui traitent les mêmes assertions.

Les tests de procédures sont souvent conçus pour fournir un faible niveau de risque lié au contrôle ou un niveau modéré (niveau d'assurance élevé ou modéré (confiance)) au sujet du fait que le contrôle testé fonctionne de manière efficace.

Point à prendre en considération

Lorsque l'échantillonnage statistique (attributs ou caractéristiques) est utilisé pour tester l'efficacité du fonctionnement du contrôle interne, la taille de l'échantillon requis n'augmente pas à mesure que la taille de la population croît. Un petit échantillon aléatoire, de 30 éléments par exemple, sans écarts constatés, peut fournir un niveau élevé de confiance sur le fait que le contrôle fonctionne de manière efficace.

Lors de la conception de procédures d'audit, il peut être utile d'envisager deux niveaux de confiance que l'on peut obtenir à partir des tests de procédures :

- Un niveau élevé de confiance (niveau faible de risque subsistant) ;
- Un niveau modéré de confiance (niveau modéré de risque subsistant).

Si la preuve primaire provient de tests de procédures, alors un niveau de confiance élevé serait normalement approprié. Si les tests de procédures sont combinés avec d'autres contrôles de substance pour traiter une assertion particulière, un plus faible niveau de confiance des tests de procédures (modéré) peut être suffisant.

“L'échantillonnage par caractéristique”

Cette méthode d'échantillonnage est idéale pour tester l'efficacité du fonctionnement du contrôle interne. Un échantillonnage par caractéristique est la plus petite taille de l'échantillon capable de fournir une chance particulière de détecter un pourcentage d'écart qui dépasse le montant tolérable. Il est supposé qu'on ne trouvera pas d'écarts dans un tel échantillon, ce qui permettra à l'auditeur de s'assurer que le contrôle fonctionne de manière efficace.

Point à prendre en considération

Si on s'attend à n'importe quel niveau d'écart dans l'efficacité du fonctionnement d'un contrôle, il est recommandé d'envisager des approches alternatives pour réunir les éléments probants.

La taille de l'échantillon est fondée sur la formule suivante :

$$\text{Taille de l'échantillon} = \text{facteur de confiance} \div \text{taux d'écart maximum tolérable}$$

Utilisez un générateur de nombres aléatoires ou une autre méthode appropriée pour sélectionner les éléments à vérifier. Chaque élément de la population devrait avoir une chance égale d'être sélectionné.

Sur la base d'un taux de confiance de 95% (soit 5% de taux d'écart), il est suggéré que :

- Un échantillon de 60 éléments et plus, pour un écart, fournira un niveau élevé de confiance. Si deux écarts sont trouvés, on ne peut obtenir qu'un niveau modéré de confiance. Si plus de deux écarts sont trouvés, aucune confiance ne peut être obtenue des tests de procédures effectués ;
- Un échantillon de 30 éléments sans écarts fournira un niveau élevé de confiance. Si un seul écart est trouvé, on ne peut obtenir qu'un niveau modéré de confiance. Si plus d'un écart est trouvé, aucune confiance ne peut être obtenue ;
- Un échantillon de 10 articles sans écarts fournira un niveau de confiance modéré. Si un écart est constaté, aucune confiance ne peut être obtenue.

Une taille d'échantillon de 60 éléments est basée sur un facteur de confiance de 3.0 (95% d'intervalle de confiance) et un taux d'écart maximum tolérable de 0.05 (5%). Un échantillon de 30 est basé sur un facteur de confiance de 1.5 (78% d'intervalle de confiance).

Le schéma ci-dessous résume ce qui précède. "LR" est un faible niveau de contrôle de risques subsistant, qui est équivalent à un niveau élevé de confiance, que le contrôle fonctionne de manière efficace. "MR" est le niveau modéré de risques de contrôle résiduel.

Tableau 3.5-4

Tests de procédures			
Niveau tolérable des erreurs #	Taille de l'échantillon		
	10	30	60
0	MR	LR	LR
1		MR	LR
2			MR

3.5.5 L'étendue des contrôles de substance

Plus les risques d'anomalies significatives sont élevés, plus grande serait l'étendue des contrôles de substance exigée. Lorsqu'on place confiance dans l'efficacité du fonctionnement du contrôle interne, il peut être nécessaire que l'étendue des contrôles de substance soit élargie en raison de résultats insatisfaisants des tests de procédures.

Là où il y a un grand nombre d'éléments à tester, un échantillonnage statistique ou à choix raisonné (non statistique) est souvent utilisé pour les tests de détails. Toutefois, avant de concevoir les tests, il y a lieu de tenir compte des éléments suivants :

- Quelles sont les sources principales des éléments probants pour chaque assertion à traiter et quelles en sont les sources secondaires ? Cela permettra de s'assurer que l'effort d'audit va vers la bonne direction ;
- Existe-t-il des moyens plus efficaces pour les tests autres qu'un échantillonnage représentatif direct ? Les éléments de grande valeur ou inhabituels peuvent être extraits de la population pour faire l'objet d'une évaluation distincte. La population peut également être stratifiée en sous-groupes homogènes pour l'échantillonnage ;
- L'utilisation des techniques d'audit assisté par ordinateur (CAAT) fournit-elle un résultat meilleur ou plus efficace ? Pour de nombreux tests, 100% de la population peuvent être testés par les CAAT (au lieu d'un échantillon seulement) permettant l'élaboration de rapports standardisés, qui identifient les éléments inhabituels, afin qu'ils fassent l'objet de suivi.

La taille de l'échantillon pour les contrôles de substance est généralement basée sur le niveau de confiance nécessaire. Elle sera influencée par :

- Les éléments probants obtenus d'autres sources, y compris les procédures analytiques, et la confiance acquise des tests effectués sur l'efficacité du fonctionnement des contrôles qui s'y rapportent ;
- La taille de la population ;
- Le caractère significatif.

Une sélection des facteurs de confiance, fondée sur le niveau de confiance requis, est indiquée dans le tableau suivant.

Tableau 3.5-5

Niveau de confiance	Facteurs de confiance
50%	0.7
55%	0.8
60%	0.9
65%	1.1
70%	1.2
75%	1.4
80%	1.6
85%	1.9
90%	2.3
95%	3.0
98%	3.7
99%	4.6

La taille de l'échantillon (en utilisant l'échantillonnage par unité monétaire) peut être déterminée comme suit :

Étape 1 — Calculer l'intervalle de l'échantillonnage

Intervalle de l'échantillonnage = précision (caractère significatif) ÷ facteur de confiance

Note : La précision (caractère significatif) devrait être déduite de tout écart prévu dans l'échantillon. Par exemple, si les écarts prévus n'excédaient pas 1/3 du seuil de signification et que l'entité va corriger tous les écarts notés, la précision pourrait être fixée à 2/3 du seuil de signification restant.

Si l'intervalle d'échantillonnage était de 17 391 €, le premier compte qui sera sélectionné pourrait être choisi au hasard, par exemple, le 10 000^{ème} € (sur une base cumulée). Le deuxième compte sélectionné serait le compte "27 391^{ème} €" (point de départ + intervalle d'échantillonnage = 10 000 € + 17 391 €). Le troisième compte sélectionné serait le compte "44 782^{ème} €" (27 391 € + 17 391 €). Ce processus se poursuivra pour toute la population.

Étape 2 — Le calcul de la taille de l'échantillon

Taille de l'échantillon = Population à tester ÷ Intervalle d'échantillonnage

La population à tester devrait exclure tous les éléments ayant fait l'objet d'une évaluation distincte.

Étape 3 — La sélection de l'échantillon

Retirer les principaux éléments de la population ayant de grandes valeurs (pour un examen séparé) et calculer l'intervalle d'échantillonnage (se reporter à l'étape 2 ci-dessus). Ensuite, sélectionner un point de départ aléatoire pour choisir le premier élément. Le point de départ aléatoire peut varier de 1 € jusqu'à l'intervalle d'échantillonnage. Chaque sélection est faite sur la base de la valeur de la sélection précédente, plus l'intervalle d'échantillonnage.

Les trois exemples suivants illustrent ce processus.

Exemple 1 — L'échantillonnage des soldes de comptes débiteurs

Tableau 3.5-6

Les questions	Les réponses
Les objectifs du test	S'assurer de l'existence des soldes de comptes débiteurs en sélectionnant un échantillon de soldes débiteurs et envoyer des lettres de confirmations.
Les risques d'anomalies significatives dans les assertions qui s'y rapportent	Existence = Risque élevé
La population à tester	Soldes de comptes débiteurs à la fin de la période.
La valeur de la population (exprimée en monnaie de compte).	177 203€
Les éléments spécifiques soumis à une évaluation distincte	38 340€
Les confiances obtenues provenant des tests de procédures	Aucune.
La confiance provenant d'autres procédures, telles que les procédures d'évaluation de risques	Limitées.
Les facteurs de confiance à utiliser (à réduire en fonction de confiance obtenue d'autres sources)	En l'absence d'autres sources de confiance, 95% ou 3,0 seront utilisés.
Le seuil de signification	15 000€
Les écarts prévus dans l'échantillon	Aucun.

L'intervalle d'échantillonnage = $15\,000\text{ €} / 3,0 = 5\,000\text{ €}$

La taille de l'échantillon = $(177\,203\text{ €} - 38\,340\text{ €}) / 5\,000 = 28$

Dans cet exemple, l'intervalle d'échantillonnage a été de 5 000 €. Donc, si le premier élément est choisi au hasard à 436 €, l'élément suivant se trouvera dans la transaction ou le solde qui contient la valeur cumulée de 5 436 €. Le troisième élément sera au niveau de la transaction ou le solde qui contient la valeur cumulée de 10 436 €, et ainsi de suite, jusqu'à ce que les 28 articles aient été sélectionnés.

Note : Il est préférable que les éléments ayant les valeurs les plus élevées soient choisis pour les tests (voir la partie de la population des soldes de comptes débiteurs ci-dessous).

Tableau 3.5-7

	Soldes des comptes débiteurs	Total cumulatif	Intervalle d'échantillonnage	Inclu dans l'échantillon Oui / Non ?
Client A	11 000	11 000	436	Oui
Client B	15 000	26 000	19 436	Oui
Client C	12 000	38 000	38 436	Non
Client D	25 000	63 000	57 436	Oui
Client E	16 000	79 000	76 436	Oui
Client F	14 000	93 000	95 436	Non

Exemple 2 — L'échantillonnage des soldes de comptes débiteurs

Tableau 3.5-8

Les questions	Les réponses
Objectifs du test	S'assurer de l'existence des soldes de comptes débiteurs en sélectionnant un échantillon de soldes débiteurs et envoyer des lettres de confirmation.
Les risques d'anomalies significatives dans les assertions qui s'y rapportent	Existence = Risque modéré
La population à tester	Soldes des comptes débiteurs à la fin de la période.
La valeur de la population (exprimée en monnaie de compte).	177 203€
Éléments spécifiques soumis à une évaluation distincte	38 340€
La confiance obtenue provenant des tests de procédures	Un faible niveau de risques liés aux contrôles a été décelé en ce qui concerne les procédures en question.

Les questions	Les réponses
La confiance provenant d'autres procédures telles que les procédures d'évaluation de risques	Limitée.
Les facteurs de confiance à utiliser (à réduire en fonction de la confiance obtenue d'autres sources)	À la lumière d'autres sources de preuves, un facteur de confiance de 70% (1.2) sera utilisé.
Le seuil de signification	15 000€
Les écarts prévus dans l'échantillon	Aucun.

L'intervalle d'échantillonnage = 15 000 € / 1.2 = 12 500 €

La taille de l'échantillon = (177 203 € – 38 340 €) / 12 500 = 12

Exemple 3 — L'échantillonnage des factures d'achats

Tableau 3.5-9

Les questions	Les réponses
Les objectifs du test	S'assurer de l'existence et de l'exactitude des achats par la sélection d'un échantillon de factures d'achats
Les risques d'anomalies significatives dans les assertions qui s'y rapportent	Existence = Risque faible Exactitude = Risque faible
La population à tester	Les factures d'achats de l'année
La valeur monétaire de la population.	879 933€
Les articles soumis à une évaluation distincte	46 876€
La confiance obtenue provenant des tests de procédures	Aucune
La confiance provenant d'autres procédures, telles que les procédures d'évaluation des risques	Procédures analytiques de substance d'un niveau d'efficacité modéré
Le facteur de confiance à utiliser (À réduire en fonction de la confiance obtenue d'autres sources)	À la lumière des autres sources de preuves, un facteur de confiance de 80% (1.6) sera utilisé
Le caractère significatif	15 000€
Les écarts prévus dans l'échantillon	Aucun

L'intervalle d'échantillonnage = $15\ 000\ \text{€} / 1.6 = 9\ 375\ \text{€}$

La taille de l'échantillon = $(879\ 933\ \text{€} - 46\ 876\ \text{€}) / 9\ 375\ \text{€} = 89$

Comme indiqué ci-dessus, la taille des échantillons pour les tests de procédures peut devenir très grande lors de l'examen des flux de transactions. Il est souvent plus efficace de tester les procédures de contrôle interne (où la taille de l'échantillon est plus petite) ou d'effectuer d'autres types de procédures d'audit pour obtenir les éléments probants requis.

La sélection des facteurs de confiance

Lors de la conception d'un test de substance, l'auditeur peut juger utile d'utiliser trois niveaux de confiance tels qu'élevé, modéré et faible. La différence entre les niveaux peut être fondée sur les facteurs de confiance utilisés pour sélectionner l'échantillon. Plus le facteur de confiance est élevé, plus grande sera la taille de l'échantillon et plus grand sera le niveau de confiance obtenu, comme l'illustre le schéma suivant.

Tableau 3.5-10

Degré de confiance requis	Facteur de confiance
Faible	1.0 – 1.4
Modéré	1.5 – 2.2
Élevé	2.3 – 3.0

Un ensemble efficace de procédures d'audit conçues pour répondre aux risques évalués et aux assertions spécifiques peut contenir un mélange de tests de procédures et de contrôles de substance.

3.5.6 L'étendue des procédures analytiques de substance

Les procédures analytiques de substance seront soit les premiers tests des soldes de comptes ou bien ils seront utilisés en combinaison avec d'autres tests de détails, dont l'étendue aura été convenablement réduite.

Il y a lieu de se référer au chapitre 3.3, qui définit deux niveaux de confiance qui peuvent être obtenus par l'exécution de procédures analytiques de substance. Ceux-ci sont d'une efficacité élevée (c'est ça le principal test) et modérément efficace.

Les procédures analytiques simples (par exemple, la comparaison des résultats de l'an dernier avec ceux de cette année) peuvent aider à identifier un problème qui doit faire l'objet de suivi, mais fournissent peu d'éléments probants complémentaires. Ce type de procédure analytique peut être utilisé pour connaître l'entité, exécuter des procédures d'évaluation de risques, et examiner les états financiers définitifs.

Lors de la conception des procédures analytiques de substance, l'auditeur doit :

- Mettre au point des montants ou pourcentages d'écarts prévus qui peuvent être acceptés sans compléments d'investigations. Cela devrait être influencé principalement par le seuil de signification et sa cohérence avec le niveau de confiance désiré ;
- Envisager la possibilité que les combinaisons d'anomalies dans les soldes de comptes, les flux de transactions ou les informations fournies dans les états financiers puissent atteindre un montant cumulé inacceptable ;
- Augmenter le niveau de confiance désiré en fonction de l'augmentation des risques d'anomalies significatives.

3.5.7 L'adéquation de la présentation et des divulgations

Les procédures d'audit devraient être conçues de manière à évaluer si la présentation générale des états financiers, y compris les informations fournies qui s'y rapportent, est en conformité avec le référentiel comptable.

Ces procédures d'audit devrait déterminer si :

- Les états financiers sont présentés d'une manière qui reflète les classifications et les descriptions appropriées des informations financières ;
- La présentation des états financiers comprend la divulgation adéquate des points importants. Cela comprend la forme, l'ordre et le contenu des états financiers et leurs notes annexes (y compris de la terminologie utilisée), la quantité d'informations donnée, la classification des postes des états financiers, et les bases des montants déterminés ;
- La direction a révélé les points particuliers, à la lumière des circonstances et des faits dont l'auditeur est au courant au moment de la signature du rapport d'audit.

Étude de cas — L'étendue des contrôles

Pour plus de détails sur l'étude de cas, il y a lieu de se référer à l'introduction relative à l'étude de cas présentée dans ce guide.

Un programme d'audit pour les comptes clients est présenté ci-dessus. Ce programme inclut :

- Les tests de procédures planifiés (se référer au chapitre 3.2) ;
- L'échantillonnage statistique des comptes clients (se référer au chapitre 3.4).

Dephta Furniture Inc.

Comptes clients - Procédures d'audit

Client : Dephta Furniture

	Assertions traitées	Travail accompli par (Initiales)	Réf. W/P	Commentaires
PROCÉDURES				
<p>1. Procédures analytiques Mettre au point des prévisions pour les soldes des comptes clients à la fin de l'année, basées sur les informations obtenues lors de la phase de prise de connaissance de l'entité. Demander des informations sur les changements importants ou les tendances :</p> <ul style="list-style-type: none"> • Des soldes des comptes clients. • De l'ancienneté des créances des clients. • Du délai de recouvrement, en nombre de jours, afférent aux créances clients. • Des soldes créditeurs des comptes clients. • Des autres variations inattendues. Expliquez. • D'autres points (créances non commerciales). <p>Documentez les conclusions.</p>	CEA	MAG	C.120	<p><i>Les comptes clients ont augmenté de 60 % par rapport à l'année précédente.</i></p> <p><i>Les délais de recouvrement des créances clients ont également augmenté, passant de 39 à 45 jours.</i></p>
<p>2. Listing Procurez-vous une liste des créances (par ancienneté) à la fin de la période :</p> <p>a) Vérifier son exactitude arithmétique et sa correspondance avec le grand livre.</p>	C	MAG	C.122	<p><i>Aucune erreur trouvée.</i></p>

Dephta Furniture Inc. Comptes clients — Procédures d'audit Client : Dephta Furniture				
	Assertions traitées	Travail accompli par (Initiales)	Réf. W/P	Commentaires
b) Vérifier les noms et les montants du grand livre auxiliaire. c) Interroger le personnel pour savoir qui s'occupe des créances dans les cas où un traitement préférentiel aurait été accordé à un client, ou si les conditions de vente ont été modifiées, s'il y a des parties liées et s'il y a des limites internes de crédit qui ont été dépassées de manière significative.	C A	MAG MAG		<i>Des discussions avec Arjan et Karla, il appert que les conditions de vente varient selon les clients, mais sont approuvées par Arjan.</i>
3. Provision pour créances douteuses S'assurer que les provisions pour créances douteuses se rapportent à des comptes spécifiques et sont adéquates : a) Examiner l'ancienneté des soldes des comptes clients et les comparer à l'année ou à la période précédente.	CV	MAG		<i>Les créances clients dépassant plus de 60 jours ont augmenté, en pourcentage des ventes, par rapport à l'année précédente.</i>
b) Examiner les paiements reçus après la fin de l'année (si possible, obtenir une balance générale âgée à la date de fin de période en y indiquant les recouvrements postérieurs).	AV	MAG		
4. Séparation de périodes Effectuer et documenter les procédures de séparation de périodes.		MAG		
ÉCHANTILLONNAGE- CONTRÔLES DE SUBSTANCE				
S1. Extension des demandes de confirmation de soldes Sélection de 16 demandes de confirmation des soldes de comptes conformément à la liste de contrôle des confirmations des comptes clients. Résumer les résultats et étudier les différences en examinant les pièces justificatives et les résultats des enquêtes.		MAG		

	Assertions traitées	Travail accompli par (Initiales)	Réf. W/P	Commentaires
TESTS DE PROCÉDURES				
<p>T1. Identifier la réduction du risque obtenue, risque modéré/ faible risque (à encercler), et les assertions traitées, en exécutant les tests de procédures pertinents sur les flux de transactions. (c'est-à-dire les achats, les dettes, les paiements, etc.)</p> <p>Si le contrôle interne n'a pas changé, utiliser les résultats des tests de procédures effectuées lors de la dernière période ou celle d'avant (à encercler).</p> <p>Décrire la réduction (le cas échéant) des contrôles de substance planifiés à la suite de l'exécution des tests de procédures.</p>		MAG		<p><i>Aucune anomalie n'a été relevée au cours des tests de procédures.</i></p> <p><i>Sur la base du niveau modéré de confiance obtenu à partir des tests de procédures, un plus faible facteur de confiance peut être utilisé lors de la sélection des factures pour confirmation.</i></p>
PROCÉDURES ÉTENDUES - Pour les risques de fraude spécifiques identifiés				
<p>E1. Confirmations des comptes clients - (risque de fraude)</p> <p>a) Vérifier un échantillon de noms, adresses et fax/numéros de téléphone de clients sélectionnés à partir d'annuaires téléphoniques ou d'entreprises afin de s'assurer que ce sont des entreprises réelles.</p> <p>b) Envisager de téléphoner à certains clients, en plus de l'envoi d'une demande de confirmation pour vérifier les détails de leurs comptes et les termes de vente/conditions. Renseignez-vous sur toutes affaires traitées en marge ou avec des conditions spéciales.</p> <p>c) Envisager de n'accepter que l'original (signé) des exemplaires de confirmation ou de suivi de toutes les confirmations envoyées par télécopie.</p>	EA	MAG		<p><i>Aucune anomalie n'a été relevée.</i></p>
<p>E2. Provisions pour créances douteuses</p> <p>a) Test d'un échantillon de 10 versements de dépôts bancaires subséquents.</p> <p>b) Examiner tous les avoirs émis</p>	V	MAG		<p><i>Aucune anomalie n'a été relevée.</i></p> <p><i>Deux avoirs ont été émis après la fin de l'année, mais ils ne sont pas importants.</i></p> <p><i>Les clients ont retourné des articles</i></p>

après la fin de la période. Envisagez d'examiner les dossiers clients ou les pièces justificatives le cas échéant.				<i>parce qu'ils étaient endommagés à leur arrivée. Il n'était pas clair s'ils ont été endommagés durant le transport ou s'ils étaient déjà endommagés au moment de leurs départs de l'usine.</i>
c) Examiner toutes les pertes provenant des créances clients, survenues après la fin de la période, pour s'assurer qu'elles n'étaient pas douteuses lors de la période précédente.				

La présentation ci-après illustre la conception des tests d'un échantillonnage statistique pour déterminer l'existence et l'exactitude des soldes de comptes clients. Les factures ont été choisies comme documents de base pour la sélection des clients choisis aux fins de confirmation, car les grands détaillants ne confirmeront pas l'exactitude des soldes de fin d'année.

Un échantillon statistique (en utilisant l'échantillonnage par unité monétaire) sera réalisé afin de déterminer l'existence des comptes clients :

Les questions	Les réponses
Objectif du test	<i>S'assurer de l'existence des comptes clients en sélectionnant un échantillon de soldes de comptes clients et en envoyant des lettres de confirmation de soldes.</i>
Risques d'anomalies significatives (RAS) dans les assertions qui s'y rapportent	<i>Existence = Risque modéré Exactitude = Risque faible</i>
Population à tester	<i>Les soldes de comptes clients à la fin de l'année.</i>
Valeur monétaire de la population	<i>177 203€</i>
Éléments spécifiques soumis à une évaluation séparée	<i>38 340€</i>
Confiance obtenue de l'évaluation de l'efficacité du fonctionnement du contrôle interne.	<i>Aucune</i>
Confiance provenant d'autres procédures, telles que les procédures d'évaluation des risques	<i>Limitée</i>
Facteur de confiance à utiliser (réduit, pour tenir compte de la confiance acquise par d'autres sources)	<i>Tests de procédures planifiés pour les revenus/Créances/Recettes, par conséquent, un intervalle de confiance de 75 %, ou 1.4 sera utilisé.</i>
Seuil de signification	<i>15 000€</i>
Écart attendus dans l'échantillon	<i>Aucun.</i>

Estimation de la taille de l'échantillon

Les éléments particuliers seront testés séparément. Il existe deux comptes clients concernant les parties liées, dont les soldes s'élèvent à 28 340 € et 10 000 € (Respectivement ceux de Kalyani Dephta et Vinjay Sharma), qui doivent être confirmés séparément.

Les soldes restants des comptes clients, soit 138 863 € (177 203 € - 38 340 €) doivent être testés, pour ce qui est des assertions d'existence et d'exactitude, en utilisant les confirmations de soldes des comptes clients. Du fait que quelques clients ne peuvent pas confirmer les soldes de leurs comptes, les confirmations de ces soldes seront basées sur les confirmations des factures et sur :

- L'intervalle d'échantillonnage

Précision (caractère significatif) ÷ Facteur de confiance

$$15\,000\ \text{€} \div 1.4\ (75\ \%) = 10\,714\ \text{€}$$

- La taille de l'échantillon

Population à tester ÷ Intervalle d'échantillonnage

Excluant les éléments particuliers éliminés pour faire l'objet d'une évaluation à part

$$138\,340\ \text{€} \div 10\,714\ \text{€} = 13$$

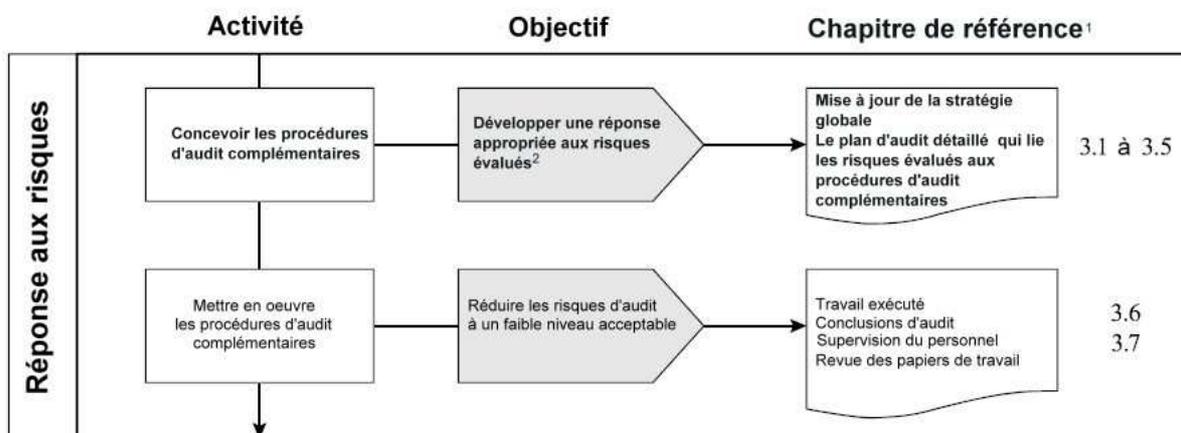
Étant donné que les unités d'échantillonnage dans la population sont des factures, l'échantillon sera composé de 13 factures sélectionnées pour la confirmation, ainsi que les deux autres soldes concernant les parties liées précédemment identifiées.

Sélection des factures à tester

Pour sélectionner les factures et les clients qui feront l'objet de confirmations, il serait procédé à l'utilisation de l'unité monétaire comme critère d'échantillonnage. À cet effet, et pour les soldes restants des comptes clients, soit 138 863 €, un point de départ de 913 € est choisi. Les 13 factures ont été sélectionnées en utilisant l'intervalle d'échantillonnage de 10 714 €.

3.6 La documentation des travaux exécutés

Schéma 3.6-1



Notes :

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

Objectif du chapitre	Références des principales normes ISAs
<p>Décrire les différentes exigences liées à la mise en place, à la modification et à la conservation de la documentation d'audit.</p>	<p>230, 300, 315</p>

3.6.1 Vue d'ensemble

La norme ISA 230 stipule que :

2. L'auditeur devrait préparer, en temps opportun, la documentation d'audit qui fournit :
 - (a) Les éléments suffisants et appropriés servant de base pour le rapport de l'auditeur ;
 - (b) Les éléments probants qui justifient que l'audit a été exécuté en conformité avec les Normes Internationales d'Audit et les dispositions légales et réglementaires applicables.
9. L'auditeur devrait préparer la documentation d'audit afin de permettre à un auditeur expérimenté, n'ayant eu aucun rapport précédent avec la mission d'audit, de comprendre :
 - (a) La nature, le calendrier et l'étendue des procédures d'audit exécutées conformément aux Normes Internationales d'Audit aux dispositions légales et à la réglementation en vigueur ;
 - (b) Les résultats des procédures d'audit et les éléments probants obtenus ;
 - (c) Les questions importantes ayant surgit pendant l'audit et les conclusions auxquelles l'audit a abouti à leur sujet.

12. **En documentant la nature, le calendrier et l'étendue des procédures d'audit exécutées, l'auditeur devrait enregistrer les caractéristiques identifiant les éléments spécifiques et les points qui sont testés.**
16. **L'auditeur devrait documenter, en temps opportun, les discussions sur les questions importantes avec la direction et les autres personnes concernées.**
18. **Si l'auditeur a identifié des informations qui contredisent sa conclusion finale ou qui sont non cohérentes avec elle sur des questions importantes, il devrait documenter la manière dont il a traité la contradiction ou la non-cohérence lors de la formation de la conclusion finale.**
21. **Quand l'auditeur juge nécessaire, dans des circonstances exceptionnelles, de ne pas appliquer un principe de base ou une procédure essentielle, eu égard aux circonstances de l'audit, il devrait documenter comment les procédures alternatives d'audit exécutées réalisent les objectifs de l'audit, et, à moins de l'expliquer autrement, les raisons de la dérogation.**
23. **Pour la documentation de la nature, du calendrier et de l'étendue des procédures d'audit exécutées, l'auditeur devrait consigner :**
 - (a) **Qui a exécuté le travail d'audit et la date à laquelle ce travail a été achevé ;**
 - (b) **Qui a revu le travail d'audit exécuté et la date et l'étendue de cette revue.**
25. **L'auditeur devrait achever, en temps opportun, la constitution du dossier d'audit final après la date du rapport d'audit.**
28. **Après que la constitution du dossier d'audit final ait été achevée, l'auditeur ne devrait pas supprimer la documentation d'audit ou s'en débarrasser avant la fin de sa période de conservation.**
30. **Quand l'auditeur juge nécessaire de modifier la documentation d'audit existante ou d'ajouter une nouvelle documentation après que la constitution du dossier d'audit final ait été achevée, il devrait, indépendamment de la nature des modifications ou des compléments, documenter ce qui suit :**
 - (a) **Quand et par qui ils ont été faits et (le cas échéant) revus ;**
 - (b) **Les raisons spécifiques qui ont amené à les faire; et**
 - (c) **Leurs effets, le cas échéant, sur les conclusions de l'auditeur.**
31. **Quand des circonstances exceptionnelles surgissent après la date du rapport d'audit, qui exigent que l'auditeur exécute des procédures nouvelles ou supplémentaires d'audit, ou qui conduisent l'auditeur à aboutir à de nouvelles conclusions, il devrait documenter :**
 - (a) **Les circonstances rencontrées;**
 - (b) **Les procédures nouvelles ou supplémentaires d'audit exécutées, les éléments probants obtenus et les conclusions auxquelles il a abouti ;**
 - (c) **Quand et par qui les changements qui en ont résulté au niveau de la documentation d'audit ont été faits et (le cas échéant) revus.**

La norme ISA 300 stipule que :

22. L'auditeur doit documenter dans ses dossiers de travail la stratégie générale d'audit et le programme de travail, y compris des modifications importantes apportées au cours du déroulement de la mission.

La norme ISA 315 stipule que :

122. L'auditeur doit consigner dans ses dossiers de travail :

- (a) les discussions à l'intérieur de l'équipe affectée à la mission concernant la possibilité que les états financiers 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 éléments-clés relatifs à la compréhension de chacun des aspects de l'entité et de son environnement mentionnés au paragraphe 20, y compris chacune des composantes du système de contrôle interne décrites au paragraphe 43, pris en compte pour évaluer le risque d'anomalies significatives contenues dans les états financiers ; les sources des informations obtenues sur lesquelles se fonde ce constat, et les procédures d'évaluation des risques suivies ;
- (c) les risques d'anomalies significatives identifiés et leur évaluation au niveau des états financiers et des assertions, tel qu'il est précisé au paragraphe 100 ;
- (d) les risques identifiés et l'évaluation des contrôles y afférents, conformément aux paragraphes 113 et 115.

La norme ISA 330 stipule que :

73. L'auditeur doit consigner dans ses dossiers de travail la démarche globale adoptée en réponse à l'appréciation du risque d'anomalies significatives au niveau des états financiers, la nature, le calendrier et l'étendue des procédures d'audit complémentaires, le lien entre ces procédures et les risques identifiés au niveau des assertions, ainsi que les résultats des procédures d'audit. De plus, si l'auditeur prévoit d'utiliser des éléments probants sur l'efficacité du fonctionnement des contrôles recueillis lors d'audits précédents, il doit consigner dans ses dossiers les conclusions tirées sur la fiabilité de tels contrôles testés au cours d'un précédent audit.

Un certain nombre d'autres normes ISAs contiennent des exigences spécifiques en matière de documentation. La liste suivante fournit une référence quant aux principaux paragraphes de toutes les normes qui contiennent des exigences spécifiques en matière de documentation.

Tableau 3.6-2

ISA	Titre	Paragraphe
210	Termes de la mission d'audit	5
220	Contrôle qualité des missions d'audit d'informations financières historiques	11–14, 16, 25, 27, 30, 31, 33
230	Documentation d'audit	toute
240	La responsabilité de l'auditeur dans la prise en considération de fraudes dans l'audit d'états financiers.	60, 107, 108, 109, 110, 111
250	Prise en compte des textes législatifs et réglementaires dans un audit des états financiers.	28
260	Communication des questions soulevées à l'occasion de l'audit aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise	16
300	Planification d'une mission d'audit d'états financiers	22–26
315	Connaissance de l'entité et de son environnement et évaluation du risque d'anomalies significatives	122, 123
330	Procédures à mettre en œuvre par l'auditeur en fonction de son évaluation des risques	73, 73a, 73b
505	Confirmations externes	33
580	Déclarations de la direction	10
600	Modifications apportées au contenu du rapport de l'auditeur (indépendant)	14

3.6.2 Les objectifs de la documentation des dossiers

La documentation des dossiers joue un rôle essentiel dans la planification et l'exécution de l'audit.

Elle fournit les preuves que les travaux ont été exécutés réellement et elle constitue la base du rapport de l'auditeur. Elle sera également utilisée pour les revues de contrôle qualité, la surveillance de l'adhésion aux normes du cabinet, et éventuellement pour les inspections par des tiers.

Tableau 3.6-3

Les objectifs de la documentation	<ul style="list-style-type: none"> • Elle soutient les conclusions de l'auditeur concernant toutes les assertions relatives aux états financiers. • Elle démontre que la mission est conforme aux normes de la profession. • Elle démontre que les enregistrements comptables sous-jacents concordent ou peuvent être rapprochés avec les états financiers.
--	--

Pour se conformer aux normes de contrôle qualité, les cabinets devraient avoir des méthodes et des procédures qui concernent spécifiquement la documentation de la mission. Les procédures relatives à la documentation devraient être formalisées et communiquées à l'ensemble du personnel.

La documentation d'audit devrait également être suffisante afin de permettre :

- D'aider l'équipe de la mission dans la planification et l'exécution de l'audit ;
- D'assister les personnes chargées de la revue dans l'exercice de leurs responsabilités conformément aux normes professionnelles ;
- De démontrer que le travail d'audit a été exécuté ;
- D'enregistrer les questions récurrentes importantes pour les prochains audits de l'entité ;

- De permettre à un auditeur expérimenté de mener des revues de contrôle qualité et des inspections conformément aux normes d'audit généralement reconnues (se référer aux normes ISAs 220 et ISQC 1) ;
- De permettre à un auditeur expérimenté de mener des inspections externes conformément à la législation en vigueur, à la réglementation et à d'autres exigences.

La forme, le contenu et l'étendue de la documentation d'audit

La documentation d'audit devrait être organisée d'une manière appropriée pour fournir des liens clairs avec les questions importantes.

L'auditeur expérimenté

La documentation d'audit doit être telle que l'auditeur expérimenté, qui n'a eu aucune relation précédente avec l'audit, soit en mesure de comprendre (sans avoir besoin d'aucune explication orale) :

- La nature, le calendrier et l'étendue des procédures d'audit exécutées pour se conformer aux dispositions légales, réglementaires et aux exigences professionnelles ;
- Les résultats des procédures d'audit et les éléments probants obtenus ;
- La nature des questions importantes qui sont survenues et les conclusions auxquelles on a abouti.

La propriété du dossier

Sauf indication contraire de la législation ou de la réglementation, la documentation d'audit est la propriété du cabinet d'audit.

Les copies des documents de l'entité

Les résumés ou les copies des documents de l'entité (par exemple, d'importants contrats et accords spécifiques) peuvent être inclus en tant que partie de la documentation d'audit si cela est jugé approprié.

Toutefois, la documentation d'audit ne remplace pas la comptabilité de l'entité.

3.6.3 Les exigences en matière de documentation spécifique

La documentation d'audit devrait inclure les documents, comme indiqué dans le tableau ci-dessous.

Tableau 3.6-4

Les questions devant être traitées	Documentation du dossier	Commentaires
Les risques d'évaluation	<ul style="list-style-type: none"> • Les procédures d'acceptation ou de maintien de la mission. • L'indépendance des évaluations. • Le caractère significatif. • Les termes de la mission. • Les documents de planification et de budgétisation du cabinet. • La connaissance de l'entité et de son environnement. • La conception et la mise en œuvre du contrôle interne pertinent pour l'audit. • Les procédures d'évaluation des risques à exécuter. • Les résultats des procédures d'évaluation des risques. • Les notes sur les discussions entre les membres de l'équipe de la mission, en ce qui concerne les éventuelles causes d'anomalies significatives qui seraient dues aux fraudes. • Les risques d'anomalies significatives associées aux assertions à tester. • La copie des communications avec la direction et des personnes constituant le gouvernement d'entreprise. 	<p>Les informations devraient être organisées de manière appropriée pour établir un lien évident entre les problèmes relevés et les conclusions importantes, et être comprises par un auditeur expérimenté.</p>

Les questions devant être traitées	Documentation du dossier	Commentaires
<p>Les réponses aux risques évalués</p>	<ul style="list-style-type: none"> • La stratégie globale d'audit et le plan détaillé d'audit présentent la nature, le calendrier et l'étendue de toutes les procédures d'audit exécutées. • La nature/caractéristiques des éléments spécifiques sélectionnés pour examen. Il devrait y avoir suffisamment d'informations d'identification pour qu'un test puisse être effectué de nouveau si cela est nécessaire. Cela permet également de faciliter les enquêtes sur les exceptions et les incohérences. • Les questions qui donnent lieu à des risques importants doivent être spécifiquement traitées lors de l'audit. • L'étendue des jugements nécessaires pour l'exécution des travaux et l'évaluation des résultats. Les estimations comptables exigent plus de jugement et, par conséquent, une documentation plus détaillée. • Les mémorandums, les analyses, les détails des hypothèses utilisées et comment la validité des informations sous-jacentes a été établie. 	<p>Il y a également lieu de fournir des informations détaillées sur la manière dont les échantillons ont été sélectionnés, l'intervalle d'échantillonnage et les facteurs de confiance utilisés.</p> <ul style="list-style-type: none"> • La sélection/l'examen de tous les éléments dépassant un montant déterminé. Noter l'étendue de la procédure et identifier la population. • Des enquêtes sur le personnel spécifique de l'entité. Inclure les dates des demandes d'informations ainsi que les noms et l'appellation des postes d'emplois du personnel de l'entité. • L'observation. Identifier les processus et les questions importantes à observer, les personnes concernées et leurs responsabilités individuelles, et les dates retenues pour effectuer l'observation.

Les questions devant être traitées	Documentation du dossier	Commentaires
<p>Les résultats des procédures d'audit exécutées et les éléments probants obtenus</p>	<ul style="list-style-type: none"> • L'achèvement des programmes d'audit. • L'importance des éléments probants obtenus par rapport à l'assertion à tester. Une explication claire des résultats obtenus par les tests ainsi que du suivi dont les exceptions ou les écarts ont fait l'objet. Cela inclut les bases des tests, le choix de la population, le niveau du risque évalué, les intervalles d'échantillonnage, et le choix du point de départ. • Les résultats des procédures d'audit qui indiquent : <ul style="list-style-type: none"> – Le besoin de modifications des procédures d'audit prévues ; – L'existence d'anomalies significatives ; – Les omissions dans les états financiers ; – L'existence d'insuffisances importantes ou de faiblesses de contrôle interne afférentes aux informations financières ; • Une information non cohérente ou qui est en contradiction avec les conclusions finales ; • Tout engagement nécessaire de parachever les documents utilisés par le cabinet ; • Le résumé de l'impact financier de toutes les erreurs non corrigées. 	<p>Les explications orales, toutes seules, ne représentent pas un appui suffisant pour le travail exécuté ou les conclusions tirées ; elles devront être documentées dans un mémorandum.</p> <p>Les dossiers à conserver qui se rapportent aux informations qui ne sont pas cohérentes ou qui sont en contradiction avec les conclusions finales, incluent :</p> <ul style="list-style-type: none"> • Les procédures exécutées en réponse à l'information ; • Les dossiers de la documentation afférents aux consultations ou aux résolutions sur les dissemblances de jugements professionnels entre les membres de l'équipe de la mission ou entre l'équipe et les autres personnes consultées.
<p>Identification des préparateurs et des responsables de la revue</p>	<ul style="list-style-type: none"> • La liste des membres de l'équipe d'audit, des consultants, des experts et du responsable de la revue de contrôle qualité (le cas échéant); • Qui a effectué le travail d'audit et quand ? • Qui a revu la documentation d'audit et quand ? 	<p>Documenter qui a revu les éléments spécifiques des travaux d'audit effectués.</p>

Les questions devant être traitées	Documentation du dossier	Commentaires
<p>Les questions importantes</p>	<ul style="list-style-type: none"> • La documentation présentant : <ul style="list-style-type: none"> – les questions significatives ; – Les mesures prises pour les traiter (y compris les éléments probants supplémentaires obtenus) ; – Les bases des conclusions auxquelles on a abouti. 	<p>Cette exigence peut être satisfaite par la préparation d'un mémorandum dans le dossier qui présente :</p> <ul style="list-style-type: none"> • La nature de chaque constatation d'audit/problème ; • Les différents facteurs qui ont été pris en considération ; • Les résultats de l'exécution d'autres travaux complémentaires ou demandes d'informations ; • Les discussions verbales /par correspondance/ou par e-mails avec la direction et les personnes constituant le gouvernement d'entreprise ; • Comment la conclusion finale a été atteinte. <p>Les informations déjà regroupées dans le dossier doivent faire l'objet de références croisées.</p>

Les questions devant être traitées	Documentation du dossier	Commentaires
L'établissement des rapports	<ul style="list-style-type: none"> • Les points importants (voir la discussion ci-dessus). • Les changements significatifs du niveau évalué des risques d'audit pour des domaines particuliers, et les réponses apportées à ces changements. • Les notes relatives aux discussions avec la direction et les réponses subséquentes. • Les anomalies non insignifiantes et non corrigées. • Si une assistance a été fournie pour la préparation des projets d'états financiers (dans les limites admissibles en vertu des exigences d'indépendance), il y a lieu de décrire la nature des discussions tenues avec la direction pour examiner le contenu de ces états. Cela peut inclure : <ul style="list-style-type: none"> – Les dates des discussions qui ont eu lieu ; – Les explications fournies sur l'application de méthodes comptables complexes ; – Les principales questions soulevées par la direction. • L'achèvement des listes de contrôle du dossier. • La copie des états financiers et du rapport d'audit comportant des références croisées avec les sections du dossier d'audit. • La copie de toutes les communications avec la direction et les personnes constituant le gouvernement d'entreprise. 	<p>Prendre des notes sur les discussions verbales avec la direction sur les questions importantes et consigner les réponses. Inclure également des copies des courriers électroniques qui s'y rapportent et d'autres pièces justificatives, selon le cas.</p> <p>Il n'est pas facile de documenter et de déterminer les conclusions avant d'achever la documentation du dossier.</p>
Les dates clés	<ul style="list-style-type: none"> • La date du rapport d'audit et la date d'achèvement de la documentation (voir la discussion sur l'achèvement des dossiers ci-dessous). 	<p>Ces dates doivent être documentées en tant que parties du processus d'achèvement de la mission.</p>

3.6.4 Les documents électroniques

De nombreux cabinets ont remplacé (ou sont en train de remplacer) les dossiers de la mission sur supports papiers par des fichiers électroniques. Dans certains cas, même si les travaux ont été réalisés et revus par des moyens et supports électroniques, les dossiers sur support papier restent les dossiers de base de la mission, en tant que dossier permanent des travaux exécutés. Les documents/formulaires sont introduits sous forme numérique, les dossiers d'audit des clients sont scannés et numérisés avec des moyens électroniques, et toutes les données sont stockées électroniquement. C'est seulement au moment où tout le travail aura été achevé et revu qu'il sera imprimé sur papier.

Il existe deux types de documents électroniques :

- Le premier est souvent qualifié de “travaux en cours” ;
- Le deuxième est “l'information statique”.

Les travaux en cours sont constitués d'informations dynamiques qui sont élaborées et mises à jour au fur et à mesure de l'avancement de l'audit.

On peut citer comme exemple les formes d'audit à blanc et les modèles de lettres, les connaissances du secteur d'activité et les principaux indicateurs de performance, les questionnaires, les arbres de décisions, les méthodes du cabinet, les diagnostics et même les données financières de l'exercice précédent, les informations et hypothèses, etc. Cela peut être utilisé dans l'exécution des procédures analytiques de l'année en cours. Cette information est souvent contenue dans les applications et les outils d'audit informatiques.

Le deuxième type de documents électroniques (les informations statiques) est constitué d'un dossier final de documents, tels que les états financiers et les documents de travail complétés qui ne changeront pas et peuvent être nécessaires ou servir de référence pour les années suivantes. Les documents finaux ou statiques doivent être conservés dans un format où les informations peuvent être récupérées facilement dans les années qui suivent. Le fait de laisser les informations dans un format utilisé par une application informatique peut être problématique si cette application est mise à jour avec un nouveau format de fichier. L'ancien fichier pourrait ne pouvoir être ouvert que si une copie de l'ancien logiciel est également maintenue. Pour surmonter ce problème, de nombreux cabinets sont maintenant en train de sauvegarder le dossier final des documents dans une forme de fichier appelé “format de document portable” (PDF). Le format PDF a été accepté et utilisé par les agences gouvernementales et les cabinets d'experts-comptables partout dans le monde. Les règles du cabinet devraient indiquer que les documents finaux ne doivent pas être édités.

Utiliser les outils électroniques dans les papiers de travail

Il y a trois principes importants à respecter lors de l'utilisation d'outils informatiques dans la préparation des papiers de travail :

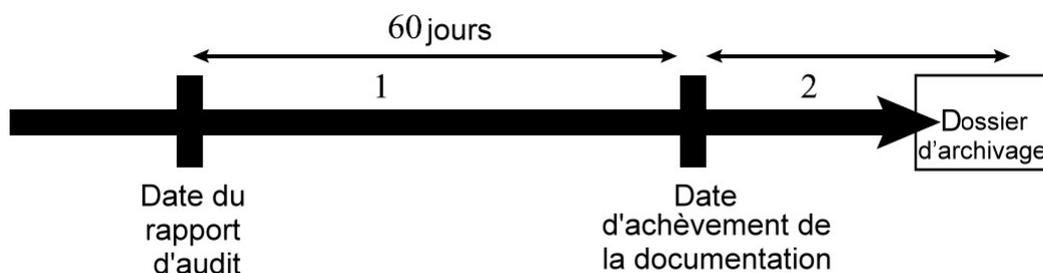
- Toutes les exigences des normes ISAs continuent à s'appliquer ;
- Les fichiers informatiques exigent une gestion électronique des documents. Cela pose des problèmes tels que l'accessibilité (comme les accès avec des mots de passe), la sécurité des données, la gestion des applications (y compris la formation), les opérations de sauvegarde et de restauration, les droits de mise à jour des données, les emplacements ou localisations de stockage des données, les procédures de revue, et les décisions sur les changements ayant affectés les fichiers qui nécessitent un suivi pour fournir les pistes d'audit nécessaires ;
- Les documents finaux (tous les documents qui doivent être mis à jour pour appuyer l'opinion d'audit) doivent être conservés et être accessibles conformément aux règles de conservation de dossiers du cabinet.

3.6.5 L'achèvement du dossier

La datation du rapport de l'auditeur signifie que le travail d'audit est terminé. Après cette date, il n'y a plus de responsabilité continue de rechercher des éléments probants complémentaires.

Après la date du rapport d'audit, il y a un délai de 60 jours afin de s'assurer que toutes les preuves sont documentées et que le dossier d'audit est assemblé et finalisé comme le montre le tableau ci-dessous. Pour plus de détails, il y a lieu de se référer aux normes ISQC 1 et ISA 230.

Schéma 3.6-5



Les réalisations de changements dans le dossier d'audit

Tableau 3.6-6

La période	Les dates	Les exigences
1	ENTRE la date du rapport d'audit et la date d'achèvement de la documentation.	<p>Pour les modifications des dossiers d'audit sur le plan administratif :</p> <ul style="list-style-type: none"> • Documenter la nature des éléments probants obtenus, la personne qui a préparé et revu chaque document, ainsi que toutes autres notes additionnelles qui pourraient être requises ; • Supprimer la documentation remplacée et s'en débarrasser ; • Trier, rassembler, et établir des références croisées des papiers de travail ; • Pointer toutes des listes de contrôle relatives au processus d'assemblage du dossier. <p>Pour les changements des éléments probants ou des conclusions, des documents supplémentaires devraient être préparés pour traiter les trois points clés suivants :</p> <ul style="list-style-type: none"> • Quand et par qui ces ajouts ont été faits, et (le cas échéant) revus ? • Les raisons précises de ces ajouts ; • L'effet, le cas échéant, de ces ajouts sur les conclusions d'audit.
2	APRÈS la date d'achèvement de la documentation	<p>Aucune documentation ne devrait être supprimée ou rejetée du dossier d'audit jusqu'à ce que la période de conservation du dossier par le cabinet ait expiré.</p> <p>Lorsqu'il est nécessaire d'apporter des compléments (y compris des modifications) dans la documentation d'audit après la date d'achèvement de la documentation, il y a lieu de répondre aux trois questions clés sur les changements en matière d'éléments probants, présentées ci-dessus, et ce, quelle que soit la nature des ajouts.</p>

L'archivage et la conservation de la documentation

Des règles et procédures devraient être établies pour maintenir la confidentialité, la sauvegarde en lieu sûr, l'intégrité, l'accessibilité et la possibilité de récupération de la documentation de la mission d'audit.

La conservation de la documentation

La norme ISQC 1 exige des cabinets d'établir des règles et procédures pour la conservation de la documentation de la mission d'audit. La période de conservation (des documents) pour la mission d'audit n'est normalement pas inférieure à cinq ans à compter de la date du rapport d'audit, ou, s'il est établi plus tard, la date du rapport d'audit des comptes consolidés du groupe. Cependant, ces périodes de conservation peuvent devoir être plus longues pour se conformer aux exigences locales ou les exigences spécifiques des cabinets.

Les procédures de conservation devraient également porter sur :

- **La récupération de fichiers**

Comment le cabinet va-t-il récupérer la documentation et y accéder au cours de la période de conservation ? Examiner la documentation électronique, là où la technologie peut avoir été mise à niveau ou changée au fil du temps.

- **L'enregistrement des modifications**

Comment s'assurer que le dossier sera bien gardé avec tous les ajouts, y compris les modifications apportées à la documentation de la mission, après que le dossier de la mission ait été complété ?

- **Les accès et revues**

Quelles sont les procédures permettant à des tiers autorisés d'accéder à la documentation de la mission et de l'examiner pour le contrôle qualité ou à d'autres fins ?

Étude de cas — La documentation des travaux effectués

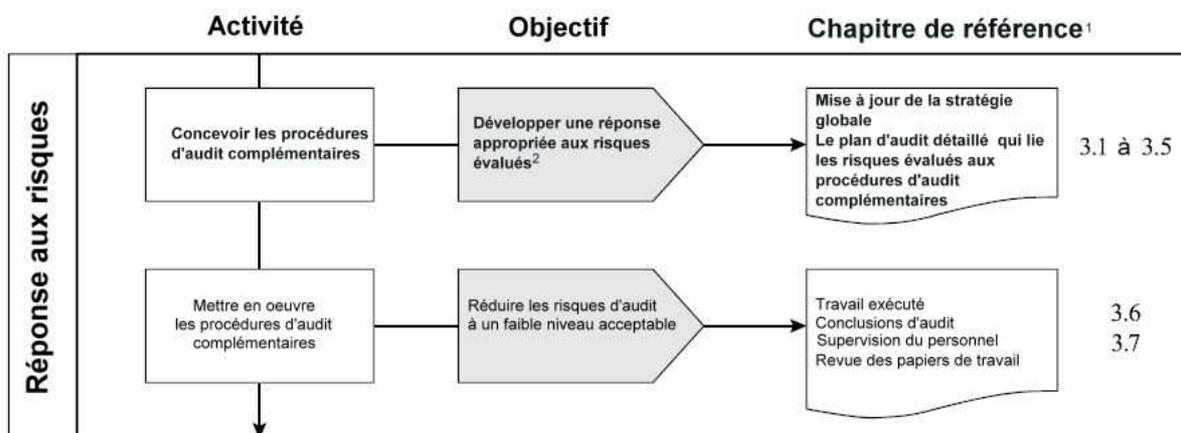
Pour plus de détails, il y a lieu de se référer à l'introduction à l'étude de cas présentée dans ce guide.

Des exemples d'une documentation appropriée du dossier d'évaluation des risques et de la planification d'audit sont contenus dans les chapitres 2.4 à 2.12 de ce guide.

La documentation type résultant de l'exécution des procédures complémentaires est en dehors du champ d'application de ce guide.

3.7 Les déclarations de la direction

Schéma 3.7-1



Notes :

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

Objectif du chapitre	Références des principales normes ISAs
<p>Fournir des directives sur :</p> <ul style="list-style-type: none"> • L'utilisation des déclarations de la direction pour appuyer des éléments probants suffisants et appropriés, afin de tirer des conclusions raisonnables sur lesquelles l'opinion d'audit sera basée ; • L'obtention d'une confirmation écrite des déclarations de la direction. 	580

3.7.1 Vue d'ensemble

La norme 580 stipule :

3. **L'auditeur doit recueillir des éléments probants montrant que la direction prend acte de sa responsabilité dans l'établissement et la présentation sincère des états financiers conformément au référentiel comptable applicable et qu'elle a approuvé les états financiers ainsi établis.**
4. **Lorsqu'il ne peut raisonnablement s'attendre à l'existence d'autres éléments probants suffisants et appropriés, l'auditeur doit obtenir des déclarations écrites de la direction sur toutes les questions significatives relatives aux états financiers.**
- 5a. **L'auditeur doit obtenir une déclaration écrite de la direction confirmant que cette dernière:**
 - (a) **prend acte de sa responsabilité dans la conception et la mise en œuvre d'un contrôle interne propre à prévenir et à détecter les erreurs ; et**

(b) considère que l'effet des anomalies non corrigées contenues dans les états financiers et relevées par l'auditeur au cours de l'audit, prises individuellement ou en cumulé, n'est pas significatif au regard des états financiers pris dans leur ensemble. Un récapitulatif de ces anomalies doit être inclus dans la lettre d'affirmation ou donné en annexe à celle-ci.

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

15. Lorsque la direction refuse de fournir une déclaration que l'auditeur considère nécessaire, ceci constitue une limitation de l'étendue des travaux d'audit et l'auditeur doit exprimer une opinion avec réserve ou formuler une impossibilité d'exprimer une opinion.

Au cours de l'audit, la direction fera un certain nombre de déclarations à l'auditeur, verbales et écrites, qui peut être utilisé en tant qu'éléments probants pour compléter d'autres procédures d'audit.

Les déclarations de la direction ne doivent pas être utilisées en tant que :

- Substitut pour l'exécution d'autres procédures d'audit ;
- Seule source de preuve concernant les questions d'audit importantes.

3.7.2 Les formes des déclarations de la direction

Les déclarations de la direction peuvent être :

- Verbales, qu'elles soient sollicitées ou non ;
- Écrites, que ce soit explicitement, telles celles contenues dans une lettre d'affirmation de la direction, ou implicitement, telles celles figurant dans les informations financières fournies.

Tableau 3.7-2

Les formes des déclarations de la direction	<ul style="list-style-type: none"> • Les points communiqués lors des discussions. • Les questions transmises par des voies électroniques telles que les courriers électroniques ou les messages téléphoniques. • Les états, les analyses et les rapports établis par l'entité, et les annotations et commentaires de la direction qu'ils comportent. • Les mémorandums ou correspondances internes et externes. • Les procès-verbaux des réunions avec les personnes constituant le gouvernement d'entreprise et le comité des rémunérations. • La copie signée des états financiers. • La lettre d'affirmation de la direction.
--	---

Quelle que soit la forme prise par les déclarations, il convient de les documenter dans le dossier d'audit. Cette documentation prendra la forme de :

- Mémorandums des discussions avec la direction ;
- Déclarations écrites, reçues de la part de la direction.

3.7.3 Les considérations à prendre en compte dans l'exécution de l'audit

Tableau 3.7-3

L'évaluation des déclarations de la direction	
Questions à prendre en considération	Peut-on s'attendre à ce que la personne qui fait les déclarations soit objective et bien au courant des sujets importants ?
	<p>Les déclarations sont-elles raisonnables au regard :</p> <ul style="list-style-type: none"> • De la connaissance de l'auditeur au sujet de l'entité et de son environnement ? • Des autres éléments probants obtenus, y compris les autres déclarations obtenues de la direction ? • Des autres éléments probants obtenus lors de l'exécution de procédures d'audit pour atteindre d'autres objectifs d'audit ?
	<p>Quelles sont les autres procédures d'audit requises pour corroborer les déclarations ?</p> <p>Pour corroborer les intentions de la direction, il y a lieu d'examiner les sources des éléments probants telles que les procès-verbaux du conseil d'administration, les procès-verbaux des comités d'investissement, les documents juridiques, ou les correspondances internes et les courriers électroniques. Par exemple, dans le cadre de l'examen par l'auditeur de la continuité d'exploitation, les éléments probants "justificatifs" peuvent inclure les procès-verbaux du conseil d'administration, les documents juridiques et la disponibilité des informations qui les consolident, etc. Lorsque les éléments de preuve corroborants ne sont pas disponibles, y a-t-il une limitation de l'étendue de la mission ?</p>
	Si d'autres éléments probants obtenus sont en contradiction avec les déclarations de la direction, déterminez quelles sont les procédures complémentaires qui doivent être effectuées pour appuyer ou réfuter les déclarations.
	<p>Lorsque les déclarations de la direction ont été contredites par d'autres éléments probants obtenus :</p> <ul style="list-style-type: none"> • Existe-t-il des raisons de mettre en doute l'honnêteté et l'intégrité de la direction ? Si oui, l'auditeur examinera la question avec les personnes constituant le gouvernement d'entreprise et en considérera l'impact sur l'évaluation des risques et la nécessité de procédures d'audit complémentaires. • Est-il approprié et justifié de continuer à faire confiance aux autres déclarations de la direction ?
	<p>Envisager les moyens les plus appropriés de documenter les déclarations. Par exemple :</p> <ul style="list-style-type: none"> • Un mémorandum élaboré par l'auditeur ; • Un mémorandum écrit élaboré par le client ; • L'incorporation de ces déclarations dans la lettre d'affirmation de la direction.

Les lettres d'affirmation requises

Des confirmations écrites devraient être obtenues pour toutes les déclarations importantes fournies à l'auditeur pour l'ensemble des états financiers sur lesquels doit porter le rapport d'audit.

L'objectif de l'obtention des lettres d'affirmation de la part de la direction est de :

- Confirmer les déclarations fournies explicitement ou implicitement au cours de l'audit ;
- Indiquer et documenter l'exactitude continue de telles déclarations ;
- Réduire les possibilités de malentendus au sujet des questions qui font l'objet des déclarations.

Tableau 3.7-4

Les questions à inclure dans la lettre d'affirmation de la direction	<ul style="list-style-type: none">• Les déclarations qui se rattachent directement aux postes importants dans les états financiers, qu'elles soient prises individuellement ou en cumulé.• Les déclarations qui ne se rattachent pas directement aux postes importants dans les états financiers, mais qui sont significatives pour la mission, qu'elles soient prises individuellement ou en cumulé.• Les déclarations relatives aux jugements ou évaluations de la direction, qui ont des impacts importants sur les états financiers, qu'elles soient prises individuellement ou en cumulé.
---	--

La responsabilité de la direction de fournir les lettres d'affirmation est incluse dans la lettre de mission qui définit les termes de la mission. Se référer au chapitre 2.3 de ce guide.

Avant l'audit, une communication avec la direction et les personnes constituant le gouvernement d'entreprise devrait avoir lieu pour définir, sommairement, la stratégie globale d'audit. Celle-ci devrait traiter le concept de "caractère significatif" comme étant pertinent pour les lettres d'affirmation et affirmer que les déclarations de la direction sont :

- Complètes quant aux éléments probants obtenus ;
- Requises par écrit pour appuyer le contenu du rapport d'audit.

3.7.4 L'obtention des lettres d'affirmation

Une confirmation écrite devrait être obtenue de la part de la direction concernant le fait que les déclarations fournies au cours de l'audit sont valides à la date du rapport d'audit. La confirmation écrite de la direction prend habituellement la forme d'une lettre adressée à l'auditeur, et peut concerner des sujets comme ceux présentés dans la lettre d'affirmation standard de la direction figurant dans les éléments de l'étude de cas de ce chapitre.

Étant donné que les événements et les transactions, jusqu'à la date du rapport d'audit, peuvent encore requérir des ajustements ou des informations à fournir dans les états financiers, il y a lieu de s'assurer que :

- Les lettres d'affirmation de la direction ne soient pas signées avant la date du rapport d'audit ;
- Les lettres d'affirmation de la direction soient obtenues après l'achèvement substantiel des examens, mais avant la publication du rapport d'audit.

Dans les cas où des événements subséquents se produiraient, des lettres d'affirmation additionnelles devraient être obtenues.

La lettre d'affirmation de la direction devrait être signée par les membres de la direction qui ont des responsabilités globales pour les sujets financiers et opérationnels et qui sont bien informés des questions couvertes par les déclarations.

Ceci inclurait normalement le propriétaire-dirigeant ou le haut dirigeant, le haut responsable financier, ou leurs équivalents.

Les déclarations adaptées

Les lettres d'affirmation devraient être adaptées pour refléter les points spécifiques concernant les affaires et le secteur d'activité de l'entité ainsi que ceux de la mission.

Au cas où cela serait pertinent, les lettres d'affirmation adaptées pourraient également inclure

- La reconnaissance des responsabilités et des contingences résultant de problèmes de l'environnement ;
- La constatation appropriée, l'évaluation et la divulgation des problèmes relatifs à l'environnement d'une manière appropriée dans les états financiers ;
- La détermination appropriée, la comptabilisation et les divulgations dans les états financiers des coûts, actifs, et obligations liés aux avantages futurs des employés ;
- Les informations concernant les transactions et événements afférents aux instruments financiers dérivés ;
- L'adéquation des méthodes comptables et leur application dans les domaines comptables complexes et les domaines impliquant les jugements et évaluations de la direction.

Les comparaisons

Lorsque le rapport de l'auditeur couvre des états financiers comparatifs, des lettres d'affirmation doivent être obtenues (à la date du rapport courant de l'auditeur) pour toutes les périodes couvertes en question.

Le refus par la direction de signer la lettre d'affirmation

Le refus par la direction de fournir une lettre d'affirmation requise par l'auditeur (et que l'auditeur estime nécessaire) constitue une limitation de l'étendue des travaux d'audit dont pourrait résulter l'expression d'une opinion avec réserve ou la formulation d'une impossibilité d'exprimer une opinion. Dans de telles circonstances, il y a lieu de considérer également:

- Toute confiance placée dans les autres déclarations effectuées par la direction au cours de l'audit ;
- Toutes autres implications supplémentaires du refus sur le rapport de l'auditeur.

Exemple de lettre d'affirmation de la direction

Un exemple de lettre d'affirmation de la direction, incluse dans l'étude de cas qui suit, figure dans la norme ISA 580. Il n'est pas question d'élaborer une lettre standard, en tant que lettre d'affirmation de la direction, parce qu'elle peut changer d'une entité à l'autre et d'une période à l'autre.

Étude de cas — Les déclarations de la direction

Pour plus de détails, il y a lieu de se référer à l'introduction à l'étude de cas présentée dans ce guide.

Les exemples suivants sont relatifs aux déclarations de la direction effectuées par Suraj et à d'autres procédures d'audit complémentaires qui pourraient être pratiquées.

Les déclarations de la direction	L'évaluation
Il n'y a pas de dépréciation des actifs immobilisés (outils) qui ont été remplacés par de nouvelles machines. Cela se justifie par le fait que les machines peuvent tomber en panne. Avec la croissance des activités, ces outils peuvent encore être nécessaires dans tous les cas.	Demander des informations au directeur de la production et à d'autres personnes pour déterminer si les outils ont été utilisés et si, réellement, ils sont encore utilisables. Ces informations pourraient être corroborées par l'examen physique et la revue des dossiers de maintenance.
Il n'est pas nécessaire de constituer des provisions supplémentaires pour les marchandises légèrement endommagées identifiées au cours de l'inventaire.	Vérifier si les marchandises endommagées ont été en fait vendues après la fin de l'année. Demander au directeur de production si les marchandises endommagées sont vendues "en l'état", réparées (si oui, à quel coût), ou vendues à des prix réduits.

À la fin de l'audit, les déclarations importantes seraient documentées dans la lettre d'affirmation de la direction qui serait signée par Suraj Dephta et Jawad Kassab.

Ce genre de déclarations pourrait être inclus dans une lettre similaire à celle qui suit.

Dephta Furniture Inc. (papier à en-tête de l'entité)

À l'attention de Sang Jun Lee
Jamel, Bois & Wing LLP

(Date)

Messieurs,

Cette lettre d'affirmation s'inscrit dans le cadre de votre audit des états financiers de la société Dephta Furniture Inc., pour l'exercice clos le 31 décembre 20X6 visant à exprimer une opinion sur l'image fidèle que donnent des états financiers (la présentation sincère, dans tous leurs aspects significatifs,) de la situation financière de la société Dephta Furniture Inc. au 31 décembre 20X6, 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 applicable).

Nous sommes responsables (Si nécessaire, ajouter “ au nom du conseil d'administration (ou d'un organe similaire) ” de l'établissement et de la présentation sincère des états financiers, conformément à (indiquer le référentiel comptable applicable). Nous vous confirmons, au mieux de nos connaissances et en toute bonne foi, les déclarations suivantes :

1. Nous n'avons connaissance d'aucune irrégularité impliquant la direction ou les employés ayant un rôle important dans le fonctionnement du contrôle interne ou susceptible d'avoir une incidence significative sur les états financiers.
2. Nous vous avons présenté tous les livres comptables ainsi que toute la documentation y afférente.
3. Nous confirmons l'exhaustivité des informations fournies concernant l'identification des parties liées.
4. Nous confirmons que les états financiers ne comportent pas d'anomalies significatives, y compris des omissions.
5. 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.
6. Nous n'avons connaissance d'aucune violation des règles des autorités de contrôle susceptible d'avoir une incidence significative sur les états financiers.
7. Les éléments suivants ont été correctement enregistrés et, si nécessaire, ont fait l'objet d'une information appropriée fournie dans les états financiers :
 - Identité des parties liées, ainsi que les soldes et opérations entre celles-ci ;
 - Pertes résultant d'engagements de vente ou d'achat ;
 - Accords et options de rachat d'actifs précédemment vendus ;
 - Actifs donnés en garantie.

8. Nous n'avons aucun projet ou intention susceptible d'altérer de manière significative la valeur des actifs et des passifs reflétés dans les états financiers ou leur classification.
9. Nous n'avons aucun plan visant à abandonner des lignes des 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 pour un montant supérieur à sa valeur nette de réalisation.
10. La société a un titre de propriété pour tous ses actifs et aucun n'a été nanti ou hypothéqué ou ne fait l'objet de sûretés ou de servitudes, à l'exception de ceux mentionnés dans la note X aux états financiers.
11. Nous avons enregistré ou décrit, selon le cas, tous les passifs, y compris les engagements réels ou potentiels, et nous avons indiqué dans la note X aux états financiers toutes les garanties accordées aux tiers.
12. Aucun événement postérieur à la date de clôture ne s'est produit qui nécessiterait un ajustement des états financiers, ou une mention dans ceux-ci ou dans une note annexe auxdits états.
13. Il n'y a pas eu d'altération de la valeur de réalisation nette des actifs immobilisés (outils) qui ont été remplacés maintenant par de nouvelles machines.
14. Il n'existe pas d'accord formel ou informel de compensation relatif à l'un quelconque de nos comptes de trésorerie ou de portefeuille. À l'exception des accords décrits dans la note X aux états financiers, nous n'avons aucune autre ligne de crédit autorisée.
15. Le capital réservé pour des conversions ou autres exigences a été correctement enregistré ou décrit dans les états financiers.

Cordialement,

Suraj Dephta
(Directeur général)

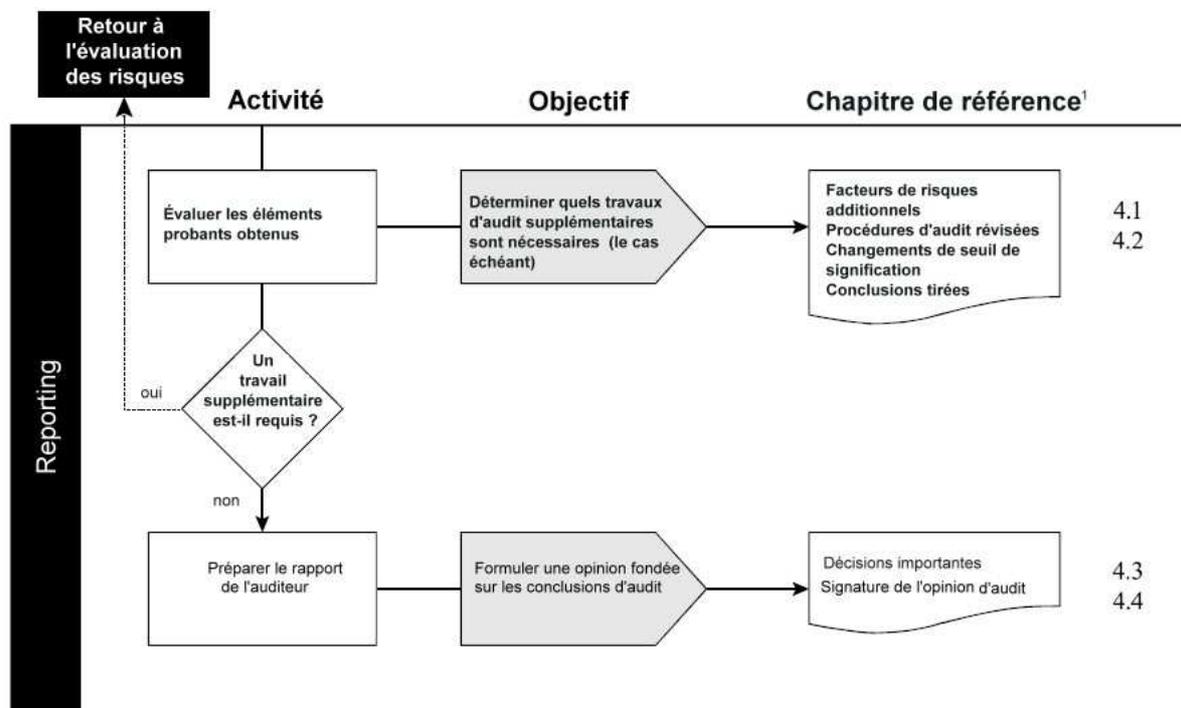
Jawad Kassab
Le responsable financier

Partie D

L'ÉTABLISSEMENT DE RAPPORTS

4.1 L'évaluation des éléments probants

Schéma 4.1-1



Notes :

1. Se référer à la norme ISA 230, pour une liste plus complète de la documentation exigée.

Objectif du chapitre	Références des principales normes ISAs
Fournir des directives sur l'évaluation du caractère suffisant et approprié des éléments probants afin de permettre à l'auditeur de tirer les conclusions raisonnables sur lesquelles il va fonder son opinion.	220, 330, 520, 540

4.1.1 Vue d'ensemble

La norme 220 stipule que :

21. L'associé responsable de la mission doit prendre la responsabilité de la direction, de la supervision et de la réalisation de la mission d'audit, selon les normes professionnelles et les obligations légales et réglementaires, ainsi que d'un rapport d'audit approprié à émettre au regard des circonstances.
26. Préalablement à l'émission du rapport, l'associé responsable de la mission, à partir de la revue de la documentation d'audit et de discussions avec l'équipe affectée à la mission, doit s'assurer que des

éléments probants suffisants et appropriés ont été recueillis pour fonder les conclusions tirées des travaux et étayer le rapport d'audit à émettre.

- 38. Une revue de contrôle qualité d'une mission doit comprendre une évaluation objective :**
- (a) des jugements importants exercés par l'équipe affectée à la mission;**
 - (b) des conclusions tirées en formulant le rapport d'audit.**

La norme ISA 320 stipule que :

- 12. Dans le cadre de son évaluation de la présentation sincère des états financiers, dans tous leurs aspects significatifs, conformément à un référentiel comptable applicable, l'auditeur doit évaluer si le cumul des anomalies relevées au cours de l'audit et non corrigées revêt un caractère significatif.**
- 15. Si la direction refuse de corriger les états financiers et si les résultats des procédures d'audit ne permettent pas à l'auditeur de conclure que le cumul des anomalies non corrigées ne revêt pas un caractère significatif, il doit envisager d'apporter au contenu de son rapport les modifications appropriées, selon la Norme ISA 701 "Modifications apportées au contenu du rapport de l'auditeur (indépendant)".**

La norme ISA 330 stipule que :

- 66. Sur la base des procédures d'audit mises en œuvre et des éléments probants recueillis, l'auditeur doit apprécier si l'évaluation du risque d'anomalies significatives au niveau des assertions reste appropriée.**
- 70. L'auditeur doit conclure sur le caractère suffisant et approprié des éléments probants recueillis permettant de réduire à un niveau faible acceptable le risque d'anomalies significatives dans les états financiers.**
- 72. Si l'auditeur n'a pas recueilli des éléments probants suffisants et appropriés concernant une assertion significative contenue dans les états financiers, il doit faire son possible pour recueillir des éléments probants supplémentaires. S'il est dans l'impossibilité de recueillir des éléments probants suffisants et appropriés, l'auditeur doit exprimer une opinion avec réserve ou conclure à l'impossibilité d'exprimer une opinion.**

La norme ISA 520 stipule que :

- 13. L'auditeur doit mettre en œuvre des procédures analytiques vers la fin ou à la fin de l'audit pour tirer une conclusion générale sur la cohérence d'ensemble des états financiers s'appuyant sur sa connaissance de l'entité.**

La norme ISA 540 stipule que :

- 24. L'auditeur doit procéder à une évaluation finale du caractère raisonnable des estimations comptables faites par l'entité sur la base de sa connaissance de l'entité et de son environnement et à une revue de cohérence des estimations avec les autres éléments probants recueillis au cours de l'audit.**

4.1.2 Les buts de l'évaluation des éléments probants

Les buts de l'évaluation des éléments probants est de déterminer, après avoir examiné toutes les données obtenues qui s'y rapportent, dans quelle mesure :

- Les évaluations des risques d'anomalies significatives au niveau des assertions sont appropriées ;
- Les éléments probants suffisants ont été obtenus pour ramener les risques d'anomalies significatives (RAS) dans les états financiers à un niveau faible acceptable.

Un audit est un processus continu, cumulatif, et itératif de réunion et d'évaluation des éléments probants. Ceci exige qu'une attitude de scepticisme professionnel soit appliquée par chaque membre de l'équipe d'audit, que des discussions continues soient menées tout au long de la mission, et que des modifications des procédures prévues soient effectuées en temps opportun pour refléter tous les changements dans l'évaluation initiale du risque. Cette attitude aidera à réduire les risques provenant :

- Des circonstances suspectes prééminentes ;
- Des généralisations démesurées lors de l'élaboration des conclusions ;
- De l'emploi d'hypothèses erronées lors de la planification ou de la modification des procédures d'audit.

Quand des anomalies ou des écarts sont relevés dans les procédures prévues, on devrait examiner les points suivants :

- La raison de l'anomalie ou de l'écart :
 - Y a-t-il des indicateurs ou des signaux d'alerte pour d'éventuelles fraudes ?
 - Les anomalies/écarts indiquent-ils un risque ou une faiblesse non identifiée précédemment dans le contrôle interne qui pourrait être significatif ?
- L'impact sur l'évaluation des risques et sur les autres procédures prévues.
- La nécessité de modifier ou d'exécuter des procédures d'audit complémentaires.

En outre, les procédures analytiques exécutées lors de l'étape de revue globale de l'audit peuvent dévoiler des risques d'anomalies significatives non décelés précédemment.

4.1.3 Le caractère significatif (ou seuil de signification)

Avant d'évaluer les résultats des procédures exécutées et de l'ensemble des anomalies survenues, il y a lieu d'examiner la nécessité de réviser les niveaux des seuils de signification établis, et ce, compte tenu :

- De nouvelles informations, telles que des résultats financiers réels qui sont sensiblement différents de ceux qui ont été prévus ;
- De changements au niveau de la connaissance de l'entité et de ses opérations ;
- De nouvelles circonstances.

Si une révision est nécessaire, il y a lieu de considérer son impact sur les risques évalués et sur les procédures complémentaires d'audit.

Ceci se rapporte au niveau du seuil de signification pour les états financiers dans leur ensemble et au niveau des seuils de signification pour les flux particuliers de transactions, les soldes de comptes et les divulgations. Pour plus de détail, il y a lieu de se référer au chapitre 2.5.

Les changements de l'évaluation initiale du risque

L'évaluation initiale du risque au niveau des assertions a été basée sur les éléments probants disponibles avant d'exécuter des tests de procédures ou des contrôles de substance. Par conséquent, suite à l'exécution des tests planifiés, on peut obtenir des informations qui nécessitent que l'évaluation initiale des risques soit modifiée.

Par exemple, lors de l'audit des stocks, l'évaluation du niveau du risque pour l'assertion d'exhaustivité peut être définie comme étant faible, sur la base de l'hypothèse que le contrôle interne fonctionne de manière efficace. Si les tests de procédures révèlent que le contrôle interne n'est pas efficace, l'évaluation des risques devrait être modifiée et des procédures complémentaires d'audit devraient être exécutées pour ramener le risque à un niveau faible acceptable. Il en est de même pour les autres procédures d'audit quand les résultats ne correspondent pas aux attentes. Certains points sont à prendre en considération pour déterminer si l'évaluation initiale du risque a oui ou non changé. Ils sont présentés dans le tableau ci-dessus.

Tableau 4.1-2

Les changements éventuels de l'évaluation des risques d'anomalies significatives (RAS)	
Le contrôle interne	<ul style="list-style-type: none"> • Les tests de procédures Les résultats de l'exécution des tests de procédures confirment-ils le niveau prévu de réduction des risques qui est basé sur l'efficacité de leurs fonctionnements ? • Les dépassements de la part de la direction Existe-t-il un quelconque élément probant sur des dépassements du contrôle interne en vigueur de la part de la direction ? • Les faiblesses du contrôle Y a-t-il une (des) anomalie(s) potentielle(s) résultant d'une faiblesse du contrôle interne qui devrait être immédiatement portée à la connaissance de la direction ?
La nature des éléments probants obtenus	<ul style="list-style-type: none"> • Les nouveaux facteurs de risques Des éléments probants identifient-ils tous les nouveaux risques liés à l'activité, tous les facteurs de risques de fraude et tous les dépassements de la part de la direction ? • Les preuves contradictoires Les preuves obtenues contredisent-elles d'autres sources d'information disponibles ? • Les conflits de preuves Les preuves obtenues sont-elles en contradiction avec la connaissance courante de l'entité ? Les méthodes comptables Y a-t-il des preuves que les méthodes comptables de l'entité ne soient pas toujours appliquées uniformément ? • Les relations imprévisibles Des éléments probants démontrent-ils les relations prévisibles entre les données financières et non financières ?

Les changements éventuels des évaluations relatives aux risques évalués d'anomalies significatives (RAS)	
	<ul style="list-style-type: none"> • La fraude Y a-t-il des preuves de n'importe quelles traces, invraisemblances, exceptions ou écarts décelés lors de l'exécution des tests qui pourraient indiquer la survenance d'éventuelles fraudes (y compris les dépassements de la part de la direction) ? • La fiabilité des déclarations Y a-t-il des preuves qui remettent en cause la fiabilité des déclarations faites par la direction ou les personnes constituant le gouvernement d'entreprise ?
Nature des anomalies	<ul style="list-style-type: none"> • Les évaluations biaisées Les anomalies décelées dans des estimations comptables et les évaluations des justes valeurs indiquent-elles d'éventuelles traces de biais opérés par la direction ? • Les anomalies Une anomalie considérée, soit individuellement, soit cumulée avec d'autres anomalies non corrigées, constitue-t-elle une anomalie significative dans les états financiers considérés dans leur ensemble ?

Si l'évaluation initiale du risque a été modifiée, on devrait en documenter les raisons de manière détaillée, et réviser l'évaluation du risque qui a été déterminé précédemment. Il devrait également y avoir des renseignements sur la manière dont le plan d'audit détaillé a été modifié pour traiter l'évaluation révisée des risques. Ceci peut consister en une modification de la nature, du calendrier, ou de l'étendue des autres procédures d'audit planifiées, ou en une mise en œuvre de procédures d'audit complémentaires.

Point à prendre en considération

Allouez une partie du budget temps de l'audit aux membres de l'équipe de la mission pour discuter de leurs résultats (en tant que groupe) justes après que le travail ait été achevé. Les points présentés dans le tableau ci-dessus pourraient former l'ordre du jour de la réunion. Il y a lieu de rappeler que la détection de la fraude provient souvent du rassemblement d'informations sur de petits points apparemment insignifiants.

4.1.4 Les éléments probants suffisants et appropriés

L'objectif est d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés pour réduire les risques d'anomalies significatives dans les états financiers à un niveau faible acceptable.

Toutefois, ce qui constitue des éléments probants suffisants et appropriés est en fin de compte une question de jugement professionnel. Il sera principalement basé sur l'exécution satisfaisante de procédures d'audit complémentaires conçues pour traiter les risques évalués d'anomalies significatives. Cela inclut aussi toutes les procédures supplémentaires ou modifiées qui ont été exécutées pour traiter les changements identifiés dans l'évaluation initiale des risques.

Certains facteurs à considérer dans l'évaluation du caractère suffisant et approprié des éléments probants sont inclus parmi les facteurs décrits dans le tableau ci-dessous.

Tableau 4.1-3

L'évaluation du caractère suffisant et approprié des éléments probants	
Les facteurs à prendre en considération	<ul style="list-style-type: none"> • Le caractère significatif des anomalies Quelle est l'importance de l'anomalie au niveau de l'assertion qui va être traitée et qu'elle est la probabilité qu'elle ait un effet significatif, soit individuellement, soit cumulée avec d'autres anomalies potentielles, sur les états financiers ? • Les réponses de la direction Comment la direction réagit-elle face aux conclusions d'audit et quel est le degré d'efficacité du contrôle interne dans le traitement des facteurs de risques ? • L'expérience précédente Quelle a été l'expérience précédente lors de l'exécution de procédures similaires et quelles ont été les anomalies identifiées ? • Les résultats des procédures d'audit exécutées Les résultats des procédures d'audit exécutées répondent-ils aux objectifs et y a-t-il des indices de fraudes ou d'erreurs ? • La qualité des informations La source et la fiabilité des informations disponibles sont-elles appropriées pour appuyer les conclusions d'audit ? • La persuasion Quel est le degré de persuasion des éléments probants ? • La connaissance de l'entité Les éléments probants obtenus appuient-ils ou contredisent-ils les résultats des procédures d'évaluation des risques (qui ont été exécutées pour acquérir une connaissance de l'entité et de son environnement incluant le contrôle interne) ?

S'il n'est pas possible d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés, l'auditeur doit exprimer une opinion avec réserve ou une impossibilité d'exprimer une opinion.

4.1.5 Les procédures analytiques à la fin de l'audit

En plus de l'exécution des procédures analytiques aux fins d'évaluation des risques, et ensuite en tant que contrôles de substance, il y a lieu de noter que la norme ISA 520 exige d'appliquer aussi les procédures analytiques près de la fin ou à la fin de l'audit, lors de l'élaboration de la conclusion globale.

L'objectif est :

- D'identifier un risque non précédemment décelé d'anomalie significative ;
- De s'assurer que les conclusions formées au cours de l'audit sur les composants ou sur les éléments des états financiers peuvent être corroborées ;
- D'aider à aboutir à la conclusion générale sur le caractère raisonnable des états financiers.

Si de nouveaux risques ou des relations inattendues entre les données sont identifiés, l'auditeur peut avoir besoin de réévaluer les procédures d'audit planifiées ou exécutées.

L'évaluation des anomalies

L'objectif de l'évaluation des anomalies est d'estimer si les états financiers comportent une anomalie dont le montant est important.

En procédant à cette évaluation, l'auditeur doit prendre en considération l'existence d'éventuelles anomalies similaires non découvertes qui peuvent exiger d'autres investigations. On reconnaît ainsi qu'une anomalie particulière peut ne pas être un cas survenu de manière isolée.

Tableau 4.1-4

Les anomalies peuvent survenir et résulter de ce qui suit :	
<p>L'exécution de procédures d'audit</p> <p>Certains problèmes peuvent être identifiés lors de l'exécution de procédures d'audit sur des échantillons non représentatifs. Cela peut comprendre aussi les importantes différences inexplicables décelées par les procédures analytiques.</p>	<p>La projection des résultats des tests</p> <p>Pour arriver au total probable des anomalies, il est nécessaire de projeter les anomalies identifiées dans un échantillon représentatif (qu'il soit corrigé ou non) sur la population testée.</p>
<p>Les désaccords avec les estimations comptables</p> <p>L'estimation de l'entité peut se situer en dehors de la fourchette acceptable (déterminée par l'auditeur) pour cette estimation. Les désaccords peuvent aussi porter sur la juste valeur des actifs et des passifs, ainsi que sur des composants des capitaux propres qui doivent être mesurés et divulgués à leur juste valeur.</p>	<p>Les anomalies non corrigées dans les soldes d'ouverture des capitaux propres</p> <p>Si des anomalies non corrigées, provenant de périodes précédentes, affectent les capitaux propres, il y a lieu de les régulariser en priorité (en ajustant les capitaux propres d'ouverture), car ils peuvent affecter les revenus de la période en cours.</p>
<p>La présentation des états financiers et des informations à fournir</p> <p>Les informations fournies dans les états financiers qui sont omises, incomplètes ou inexactes, ou qui sont présentées de manière non conforme au référentiel comptable applicable.</p>	

Les anomalies spécifiques identifiées par les procédures d'audit, y compris les autres écritures nécessaires habituelles d'ajustements de fin de période, devraient être discutées avec la direction.

La direction devrait être aussi interpellée sur les autres types d'anomalies qui peuvent inclure des erreurs de classement de montants dans les états financiers, sur la projection des écarts décelés dans un échantillon représentatif, et sur les anomalies de types qualitatifs. Ces anomalies doivent également être discutées avec la direction pour lui demander de prendre des mesures appropriées, telles que la correction des états financiers ou la rectification des divulgations inadéquates.

Le regroupement des anomalies éventuelles

Les anomalies identifiées au cours de l'audit, autres que celles qui sont nettement insignifiantes, doivent être cumulées. Il peut être fait aussi une distinction entre les anomalies occasionnelles, les anomalies de jugements, et la projection d'anomalies.

La plupart des anomalies quantitatives peuvent être regroupées de telle manière que l'impact global sur les états financiers peut être évalué. Cependant, certaines anomalies (comme des informations incomplètes ou inexactes fournies dans les états financiers) et constatations qualitatives (telles que l'existence éventuelle de fraudes) ne peuvent pas être cumulées. Ces anomalies doivent être documentées et évaluées individuellement.

Cela fournira un résumé de toutes les anomalies ignorées et non corrigées qui ont été identifiées. Les écritures normales (courantes) de fin de période ne devraient pas être incluses.

Le processus d'agrégation, où l'impact cumulé des anomalies peut être examiné, comporte plusieurs étapes. Celles-ci comprennent :

- L'impact sur chaque solde de compte ou flux de transactions ;
- L'impact sur le total de l'actif courant et le passif courant ;
- L'impact sur le total de l'actif et du passif ;
- L'impact sur le total des revenus et des dépenses (avant impôts) ;
- L'impact sur le bénéfice net.

Une approche possible pour l'agrégation des anomalies est illustrée dans le schéma ci-dessous.

Note : Le niveau des anomalies (100 €) a été considéré comme insignifiant et ne sera donc pas cumulé.

Tableau 4.1-5

Résumé des ajustements éventuels

Résumé des ajustements éventuels

Description	Origine	Réf W/P	Impact sur les états financiers					Revenus nets
			Total des actifs	Total des passifs	Fonds de roulement	Revenus avant impôts	Impôts sur les revenus	
Omissions des charges à payer relatives aux loyers	Faits résultant d'erreur d'immatriculation			(5 500)	5 500	5 500	1 375	4 125
Ventes non enregistrées	Projection d'un échantillon représentatif		(12 500)		(12 500)	(12 500)	(3 125)	(9 375)
Créances compensées avec des dettes	Erreur de classification occasionnelle		(5 500)	(5 500)				
Charges comptabilisées en tant qu'immobilisations	Erreur de jugement dans l'application de méthodes comptables		(13 500)			(13 500)	(3 375)	(10 125)
Éventuels ajustements de l'année en cours			(31 500)	(11 000)	(7 000)	(20 500)	(5 125)	(15 375)
Montants non corrigés au cours des années précédentes						0	0	0
Total des ajustements éventuels préparés pour la discussion avec de la direction			(31 500)	(11 000)	(7 000)	(20 500)	(5 125)	(15 375)
Moins les ajustements effectués par la direction			(31 500)	(11 000)	(7 500)	(20 500)	(5 125)	(15 375)
Cumul des anomalies probables			—	—	—	—	—	—

La correction des anomalies

Si le total des anomalies accumulées au cours de l'audit se rapproche du niveau (ou des niveaux) du seuil de signification, il faudrait envisager de répondre à la question de savoir si la stratégie globale d'audit et le plan d'audit détaillé doivent être révisés. Cela peut être accompli comme suit :

- En prenant des dispositions avec la direction pour revérifier certaines zones où les risques perçus existent, et corriger les états financiers sur la base des constatations ;
- En exécutant des procédures d'audit complémentaires ;
- En traitant, par la direction, les anomalies identifiées et probables.

Dans la formation d'une conclusion au sujet des anomalies non corrigées qui pourraient, individuellement ou en cumulées, entraîner des anomalies significatives dans les états financiers dans leur ensemble, l'auditeur devrait considérer les facteurs suivants :

- La taille et la nature des anomalies, par rapport aux :
 - États financiers dans leur ensemble ;
 - Flux particuliers de transactions, soldes de comptes et informations à fournir ;
 - Circonstances particulières de leur survenance.
- Les limitations inhérentes aux jugements et aux tests statistiques. Il y a toujours une possibilité que certaines anomalies ne soient pas décelées.
- À quelle position se trouve le niveau probable du cumul des anomalies par rapport au (x) seuil (s) de signification ?
- Les risques d'anomalies significatives qui augmentent au fur et à mesure que le cumul des anomalies probables se rapproche du seuil de signification.

- Les considérations quantitatives ou les éventualités de fraude là où des anomalies de montants relativement faibles pourraient avoir des effets importants sur les états financiers.
- Les effets des anomalies non corrigées relatives aux exercices précédents.

Il est de la responsabilité de la direction d'ajuster les états financiers pour corriger les anomalies significatives (y compris les divulgations inadéquates) et de mettre en oeuvre toutes les autres actions nécessaires.

La responsabilité de la direction devrait être mise en évidence par l'obtention d'une déclaration écrite de sa part. Celle-ci peut contenir une déclaration que toutes les anomalies non corrigées (joindre ou inclure une liste) sont, de l'avis de la direction, immatérielles, prises individuellement ou en cumulé. Si la direction n'est pas d'accord avec l'évaluation des anomalies, elle peut ajouter dans sa lettre d'affirmation des mots tels que :

“Nous ne pensons pas que les éléments ... et ... constituent des anomalies en raison [description des raisons].”

Si la direction refuse de corriger une partie ou la totalité des anomalies, il y a lieu :

- De parvenir à comprendre les raisons qui poussent la direction à ne pas effectuer les corrections ;
- D'en tenir compte lors de l'évaluation pour savoir si l'ensemble des états financiers sont exempts d'anomalies significatives.

Il faudrait aussi envisager la question de savoir si les anomalies résultant des faiblesses du contrôle interne doivent être discutées avec la direction et les personnes constituant le gouvernement d'entreprise. Pour de plus amples informations sur ces communications, il y a lieu de se référer au chapitre 4.2.

4.1.6 Les principales questions et conclusions

L'étape finale du processus d'évaluation consiste à enregistrer toutes les conclusions et les questions importantes dans un document d'achèvement de la mission.

Ce document peut inclure :

- Toutes les informations nécessaires pour comprendre les problèmes et les conclusions importants ;
- Les références croisées, appliquées de manière appropriée, avec d'autres documentations d'audit d'appui disponibles.

Ce document comprendra également des conclusions sur les informations, que l'auditeur a identifiées, se rapportant aux points significatifs et qui sont non cohérentes avec les conclusions finales de l'auditeur ou qui les contredisent.

Note : Cela ne s'étend pas à la conservation de la documentation jugée incorrecte ou qui a été remplacée, tels que les projets d'états financiers incomplets.

Étude de cas — L'évaluation des éléments probants

Pour plus de détails, il y a lieu de se référer à l'introduction à l'étude de cas présentée dans ce guide.

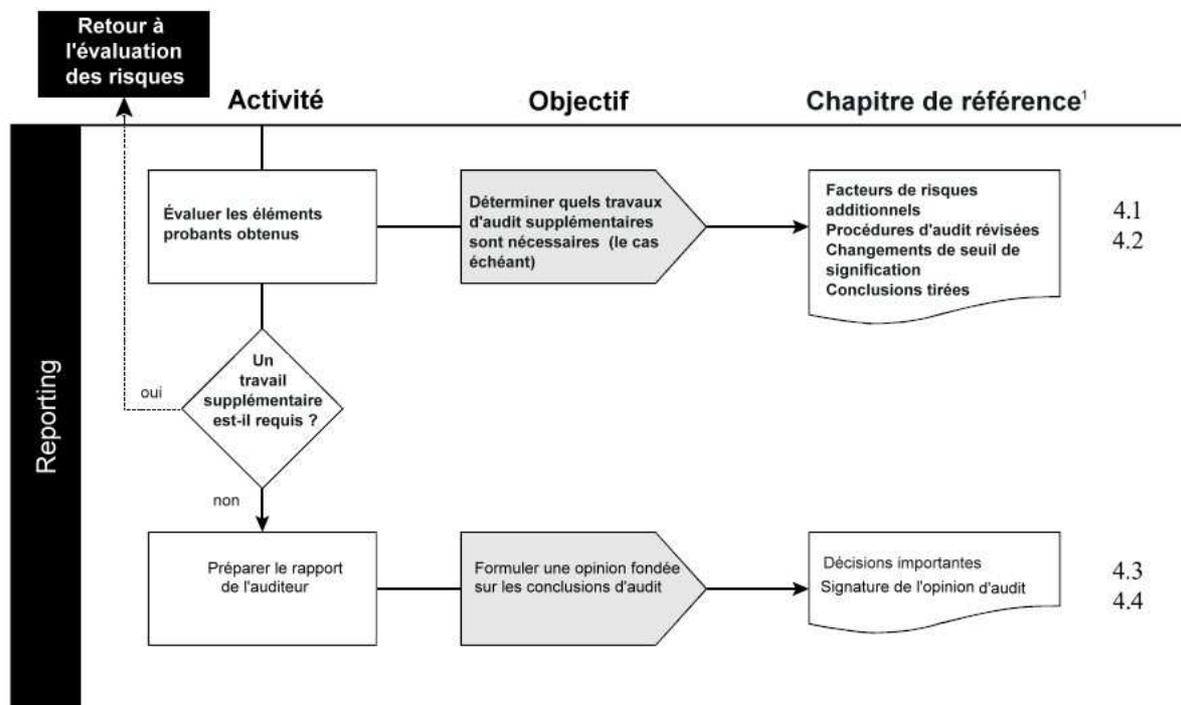
Suite à l'exécution des procédures d'audit planifiées pour Dephta Furniture, les points suivants ont été relevés.

Note : Les réponses prévues peuvent inclure les procédures d'évaluation des risques additionnelles ou les procédures d'audit complémentaires pour traiter les risques déjà identifiés.

La conclusion d'audit prévue	La réponse
<p><i>Un certain nombre d'erreurs matérielles dans l'évaluation des stocks ont donné lieu à une sous-estimation de 19 000 € de la valeur des stocks.</i></p>	<p><i>La nature des erreurs doit être examinée pour identifier toutes les zones de faiblesse dans le contrôle interne. Des travaux supplémentaires doivent être effectués afin de s'assurer que toutes les erreurs significatives ont bien été détectées. Inclure un commentaire dans la lettre de direction.</i></p>
<p><i>Au cours des tests sur les dépenses, il a été constaté que des frais d'entretien d'équipements de 4 800 € se rapportent à des coûts de réparation de la voiture personnelle Mercedes-Benz SUV de Suraj.</i></p>	<p><i>Des travaux supplémentaires devraient être effectués pour identifier toute transaction non identifiée se rapportant à d'autres usages personnels faits des biens de l'entité. Si d'autres cas sont relevés, il y a lieu d'examiner s'il s'agit de défaillances touchant l'intégrité de la direction et présentant un indicateur de possibilités de fraudes.</i></p>
<p><i>Les tests de procédures sur les ventes ont révélé que 3 factures (pour un montant total de 3 116 €) dans un échantillon de 10 éléments n'ont pu être retrouvées. Apparemment, elles ont été détruites par inadvertance.</i></p>	<p><i>C'est une situation très inhabituelle. Des demandes d'informations complémentaires devraient être effectuées pour déterminer ce qui s'est exactement passé. Sur la base des conclusions, il faudrait envisager des procédures alternatives pour traiter les assertions sous-jacentes.</i></p>
<p><i>Certains outils et équipements, qui figurent dans les livres comptables, semblent ne plus être utilisés. En effet, d'autres machines beaucoup plus performantes ont été achetées. La direction estime toujours que ces actifs ont de la valeur, car ils peuvent encore être utilisés en cas de panne d'une machine.</i></p>	<p><i>Demander si les outils et les équipements ont été réellement utilisés au cours de l'année dernière. Déterminer la valeur comptable nette relative à ces outils et équipements et s'il est nécessaire de lui appliquer une dépréciation.</i></p>

4.2 La communication entre les personnes constituant le gouvernement d'entreprise

Schéma 4.2-1



Notes :

1. Se référer à la norme ISA 230, pour une liste plus complète de la documentation exigée.

Objectif du chapitre	Références des principales normes ISAs
Fournir des directives sur la manière de communiquer les conclusions de l'audit et les autres questions aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise.	260

4.2.1 Vue d'ensemble

La norme 260 stipule que :

2. **L'auditeur doit communiquer aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise les questions soulevées à l'occasion de l'audit des états financiers et qui présentent un intérêt pour ces personnes dans l'exercice de leurs fonctions.**
5. **L'auditeur doit déterminer quelles sont les personnes dans l'entité qui constituent le gouvernement d'entreprise auxquelles les questions soulevées à l'occasion de l'audit qui présentent un intérêt pour ces personnes seront communiquées.**
11. **L'auditeur doit prendre en considération les questions soulevées à l'occasion de l'audit qui présentent un intérêt pour les personnes constituant le gouvernement d'entreprise et les communiquer à ces dernières.**

- 11a. L'auditeur doit informer les personnes constituant le gouvernement d'entreprise de l'ensemble des anomalies non corrigées qu'il a identifiées durant l'audit et que la direction a considérées, prises individuellement et en cumulé, comme non significatives au regard des états financiers pris dans leur ensemble.**
- 13. L'auditeur doit communiquer les questions soulevées à l'occasion de l'audit présentant un intérêt pour les personnes constituant le gouvernement d'entreprise dans un délai approprié.**

La norme ISA 320 stipule que :

- 17. Lorsque l'auditeur a relevé une anomalie significative résultant d'une erreur, il doit communiquer cette anomalie sans délai au niveau hiérarchique approprié de la direction et s'interroger sur l'opportunité de la communiquer aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise,**

Cette section donne un aperçu sur la responsabilité de l'auditeur quant à la communication des conclusions d'audit et des autres questions aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise. La norme ISA 260 n'impose pas d'exigences au sujet de la communication de l'auditeur avec la direction de l'entité ou avec les propriétaires-dirigeants, à moins qu'ils ne soient aussi chargés d'un rôle de gouvernance.

Dans les petites entités, la direction et les personnes constituant le gouvernement d'entreprise peuvent tout à fait être la même personne. Dans d'autres cas, il peut ne pas être possible de définir clairement qui est la direction et qui sont les personnes qui constituent le gouvernement d'entreprise. Dans ces cas, l'auditeur doit parvenir à un accord avec l'entité à propos du choix de la (des) personne (s) à qui les questions d'audit qui intéressent la gouvernance doivent être communiquées (par exemple le propriétaire-dirigeant). Il importe de s'assurer que les personnes avec qui l'auditeur voudrait le cas échéant communiquer en leur qualité de responsables de la gouvernance aient été bien informées.

Le but de la communication avec les personnes constituant le gouvernement d'entreprise est :

- D'exposer les responsabilités de l'auditeur qui se rapportent à l'audit des états financiers, ainsi que l'étendue et le calendrier de l'audit ;
- D'obtenir les informations qui se rapportent à l'audit ;
- De leur fournir à temps les observations découlant de l'audit qui concernent leurs responsabilités de supervision du processus d'élaboration des états financiers.

La gouvernance

Les personnes constituant le gouvernement d'entreprise ont normalement la responsabilité de :

- S'assurer que l'entité parvient à réaliser ses objectifs en ce qui concerne la fiabilité de l'information financière ;
- L'efficacité et l'efficience des opérations ;
- Le respect des lois en vigueur ;
- Le reporting aux parties intéressées.

Les membres de la direction seront inclus parmi les personnes constituant le gouvernement d'entreprise quand ils exercent des fonctions telles que celles décrites ci-dessus.

4.2.2 Les questions d'audit intéressant la gouvernance

Les questions d'audit intéressant la gouvernance proviennent de l'audit des états financiers. Ils n'incluent que les questions qui ont été portées à l'attention de l'auditeur et qui ont résulté de l'exécution de l'audit. Toutefois, la décision à propos de "ce que l'on va communiquer" n'est pas toujours une question simple. Un audit peut aboutir à des situations et à des points décelés qui font appel au scepticisme professionnel, au jugement professionnel et à la prudence à propos de la décision relative à "ce que l'on va communiquer".

L'auditeur n'est pas tenu de concevoir des procédures d'audit dans le but spécifique d'identifier les questions qui intéressent la gouvernance sauf si cela est expressément demandé ou exigé par les normes d'audit locales ou par la législation.

Dans certains cas, des exigences locales peuvent imposer des obligations de confidentialité qui limitent les communications de l'auditeur sur les questions d'audit intéressant la gouvernance. L'auditeur doit se référer à de telles exigences, lois et règlements avant de communiquer avec les personnes constituant le gouvernement d'entreprise.

La lettre de mission

Pour éviter des malentendus, la lettre de mission d'audit peut indiquer :

- Que seules les questions qui intéressent la gouvernance, et qui ont été portées à la connaissance de l'auditeur lors de l'exécution d'un audit, seront communiquées. Ensuite, elle peut décrire la forme dans laquelle toutes les communications sur les questions d'audit intéressant la gouvernance seront effectuées ;
- Les personnes à qui ces communications seront adressées ;
- Toutes les questions spécifiques d'audit intéressant la gouvernance pour lesquelles il a été convenu qu'elles seront communiquées.

Les délais de communication

Il y a lieu de veiller à ce que les questions d'audit intéressantes soient communiquées en temps opportun, afin que les personnes constituant le gouvernement d'entreprise puissent prendre les mesures appropriées.

Point à prendre en considération

Prenez le temps de développer des relations de travail constructives avec les personnes constituant le gouvernement d'entreprise. Cela contribuera à améliorer l'efficacité des communications entre les parties.

4.2.3 La nature et la forme des communications

Hormis dans les cas où une question se rapporte à la compétence ou à l'intégrité de la direction, l'auditeur discutera, en premier lieu, les questions d'audit intéressant la gouvernance avec la direction. Ces premières discussions servent à clarifier les faits et les problèmes et donnent à la direction l'occasion de fournir de plus amples informations. Bien que la plupart de ces interactions avec la direction soient verbales, il est conseillé de documenter le contenu des débats/réunions qui ont eu lieu, là où les questions importantes ont été discutées. Ces notes deviendront ensuite une partie importante des éléments probants.

Les questions d'audit intéressant la gouvernance, qui devraient être normalement communiquées (de préférence par écrit), sont décrites ci-dessous :

Tableau 4.2-1

Les questions d'audit	Les considérations de communications
La stratégie globale d'audit	L'approche générale et l'étendue globale de l'audit, y compris les limitations prévues à ce sujet, ou toutes autres exigences additionnelles.
Les méthodes comptables	Le choix des (ou les changements dans les) principales méthodes comptables et des pratiques qui ont, ou pourraient avoir, une incidence importante sur les états financiers de l'entité.
Les communications de la période précédente	Les questions intéressant la gouvernance précédemment communiquées qui pourraient avoir un effet sur les états financiers de l'année en cours.
Les risques d'anomalies significatives	L'effet potentiel sur les états financiers de tous les risques significatifs (tels que les litiges en cours) qui exigent des divulgations dans les états financiers.
Les incertitudes significatives	Les incertitudes significatives liées à des événements et des conditions qui peuvent jeter un doute significatif sur la capacité de l'entité à assurer sa continuité d'exploitation.
Les désaccords avec la direction	Les désaccords avec la direction sur des questions qui, prises individuellement et en cumulé, pourraient être significatifs pour les états financiers de l'entité ou pour le rapport de l'auditeur. Ces communications prennent en compte le fait que les questions ont, ou n'ont pas, été résolues et leurs importances.
La direction de l'entité	Cela comprend : <ul style="list-style-type: none"> • Les questions relatives à la compétence de la direction ; • les faiblesses significatives du contrôle interne ; • Les questions relatives à l'intégrité de la direction ; • Les transactions importantes avec les parties liées ; • Les actes illégaux ; • Les fraudes impliquant la direction.
Les ajustements d'audit	Les ajustements d'audit non corrigés qui ont, ou qui pourraient avoir, une incidence importante sur les états financiers de l'entité.
Les anomalies non corrigées	Les anomalies non corrigées (autres que les montants insignifiants) qui ont été jugées non significatives par la direction prises individuellement et en cumulé, eu égard aux états financiers pris dans leur ensemble.

Les problèmes d'audit	Les considérations de communications
Le rapport d'audit	Décrivez les raisons de toutes les modifications prévues du rapport d'audit.
Les questions convenues	Toutes les autres questions convenues dans les termes de la mission d'audit.

Les communications décrites ci-dessus peuvent ne pas traiter les exigences légales, réglementaires ou autres, qui peuvent s'appliquer à une entité particulière.

Un moyen ordinaire pour communiquer avec les personnes constituant le gouvernement d'entreprise consiste à préparer une lettre qui présente les questions intéressantes. Cette lettre fournit la preuve que ces questions ont effectivement été bien communiquées.

Lorsque ces questions sont communiquées verbalement, les informations relatives à ces discussions devraient être documentées dans les papiers de travail. Ceux-ci devraient indiquer les questions communiquées et toutes les réponses à ces questions.

Étude de cas — Communication avec les personnes constituant le gouvernement d'entreprise

Pour plus de détails, il y a lieu de se référer à l'introduction à l'étude de cas présentée dans ce guide.

Les questions d'audit intéressant la gouvernance

Extrait de la lettre adressée à la direction et aux actionnaires :



JAMEL, WOODWIND & WING LLP
55 Kinaston St. Cabetown. United Territories 123-50004

(Date)

M. Suraj Dephta, Directeur Général
Dephta Furniture
2255 West Street
North Cabetown
United Territories
123-50214
Cher M. Dephta

Les points soulevés dans ce rapport découlent de notre audit des états financiers et portent sur des points que nous avons jugé nécessaires de porter à votre attention.

Nous avons presque achevé l'audit des états financiers de Dephta Furniture, conformément aux normes professionnelles en vigueur. Nous prévoyons de vous communiquer notre rapport d'audit en date du 25 avril 20X6 dès l'obtention de la lettre d'affirmation dûment signée.

Notre mission d'audit est effectuée afin de fournir une assurance raisonnable que les états financiers ne comportent pas des anomalies significatives. Il n'est pas possible de fournir une assurance absolue en raison des limitations inhérentes au contrôle interne, du fait que nous ne testons pas la totalité des opérations et que plusieurs éléments probants sont plutôt persuasifs que concluants.

Lors de la planification de notre mission d'audit, nous avons examiné le contrôle interne relatif aux informations financières afin de déterminer la nature, l'étendue et le calendrier des procédures d'audit. Cependant, un audit des états financiers ne fournit pas une assurance sur l'efficacité du fonctionnement du contrôle interne à Dephta Furniture. Toutefois, si au cours de notre audit nous relevons certaines insuffisances au niveau du contrôle interne, nous vous les signalerons. Prière de se référer à l'annexe A₁ de la présente lettre.

Étant donné que la fraude est toujours délibérément cachée, il y a toujours des risques que des anomalies significatives, des fraudes et autres actes illégaux puissent exister et ne pas être détectés par notre audit des états financiers.

1 Les annexes à la lettre n'ont pas été incluses dans l'étude de cas.

Nous vous communiquons ci-dessous le résumé de nos conclusions d'audit.

1. Au cours de notre audit des états financiers, nous n'avons identifiés :

- Aucune opération inhabituelle significative ;
- Aucun acte illégal ou éventuellement illégal ;
- Aucune faiblesse significative dans la conception du contrôle interne, dans sa mise en œuvre ou dans l'efficacité de son fonctionnement concernant les informations financières, y compris les contrôles antifraudes, et ce, à l'exception de ceux qui figurent à l'annexe A de la présente lettre ;
- Aucune opération avec les parties liées qui ne fasse pas partie de l'activité courante ;
- Aucune méthode comptable dans des domaines controversés ou nouveaux ;
- Aucun changement significatif dans le choix ou l'application des méthodes comptables ;
- Aucune consultation effectuée par la direction auprès d'autres experts-comptables sur des problèmes comptables ou d'audit ;

Au cours de notre audit des états financiers, nous n'avons pas non plus identifié :

- Des points touchant l'honnêteté et l'intégrité de la direction ;
- De fraudes ou suspicions de fraude impliquant la direction ;
- De fraudes ou suspicions de fraude impliquant les employés qui ont un rôle significatif dans le contrôle interne relatif aux informations financières ;
- De fraudes ou suspicions de fraudes (qu'elles soient commises par la direction ou par d'autres employés) qui engendrent ou peuvent engendrer des anomalies non insignifiantes dans les états financiers ;
- De points qui peuvent causer des anomalies significatives dans les états financiers futurs.

2. Les états financiers contiennent un certain nombre d'estimations/jugements significatifs, qui incluent :

- L'évaluation des comptes clients ;
- L'évaluation des stocks ;
- L'évaluation des actifs immobilisés et de leurs durées d'amortissement ;
- Les charges à payer ;
- L'affectation des charges.

Au cours de notre mission d'audit, nous n'avons pas identifié des anomalies dans les états financiers autres que les ajustements identifiés et discutés avec vous, et qui sont mentionnés dans l'annexe B de la présente lettre.

Au cours de notre audit, nous avons obtenu une bonne coopération de la part de la direction et du personnel. Au mieux de notre connaissance, nous avons également eu accès à tous les documents comptables ainsi qu'à tous les autres documents dont nous avons eu besoin pour accomplir notre audit. Nous n'avons aucun désaccord avec la direction, et nous avons résolu, à notre entière satisfaction, tous les problèmes comptables, d'audit et de présentation des états financiers.

Nous tenons également à attirer votre attention sur :

- Les changements des déclarations professionnelles au cours de l'année. Voir l'annexe C.
- Les autres points identifiés et qui peuvent être intéressants pour la direction. Voir l'annexe D. Nous vous prions de noter que l'objectif d'une mission d'audit est d'obtenir une assurance raisonnable que les états financiers ne contiennent pas d'anomalies significatives. Il n'est pas spécifiquement conçu pour identifier les points qui peuvent être intéressants pour la direction. En conséquence, une mission d'audit n'arrive généralement pas à identifier tous ces points.

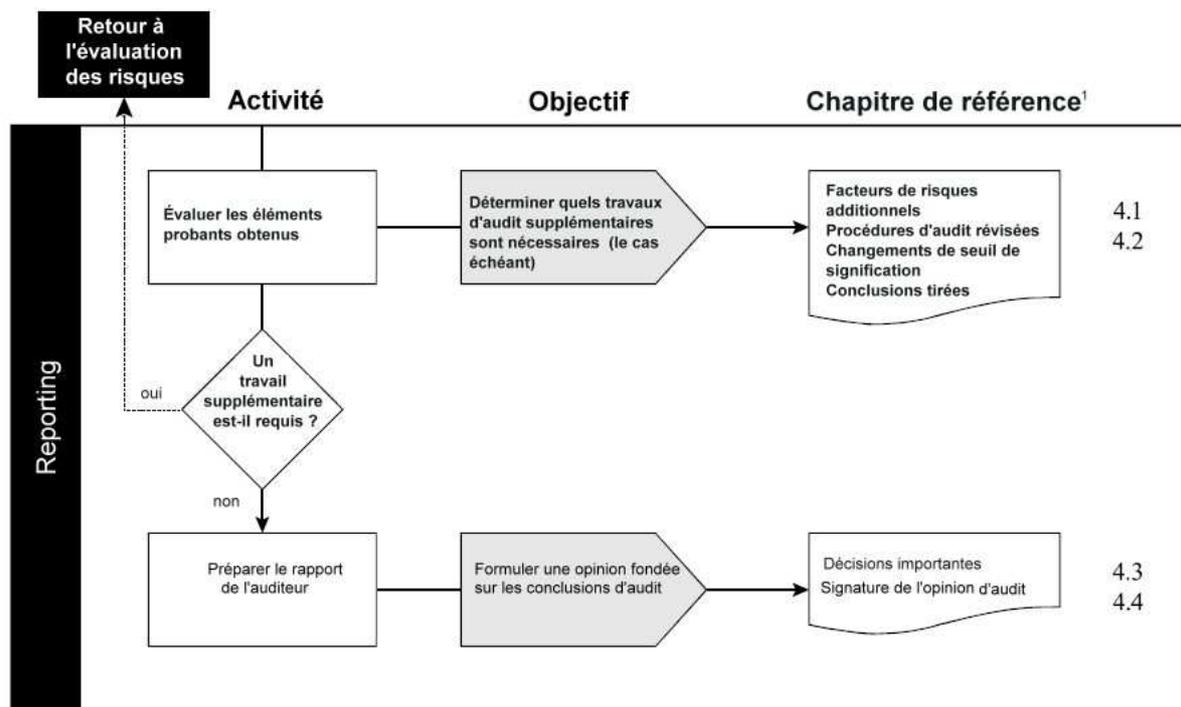
Cette communication est élaborée uniquement pour l'information de la direction et n'est pas destinée à d'autres fins. Nous n'assumons aucune responsabilité résultant de l'utilisation de cette communication par une tierce personne.

Cordialement,

Sang Jun Lee
Jamel, Woodwind & Wing LLP

4.3 Le rapport de l'auditeur

Schéma 4.3-1



Notes :

1. Se référer à la norme ISA 230, pour une liste plus complète de la documentation exigée.

Objectif du chapitre	Références des principales normes ISAs
Donner une vue d'ensemble des exigences et des considérations qui se rapportent à la formation d'une opinion sur les états financiers et à la préparation d'un rapport d'audit convenablement rédigé.	700, 710

4.3.1 Vue d'ensemble

La norme 700 stipule que :

3. Le rapport de l'auditeur doit clairement exprimer son opinion sur les états financiers.
11. L'auditeur doit évaluer les conclusions tirées des éléments probants recueillis pour fonder son opinion sur les états financiers.
38. Le rapport de l'auditeur doit indiquer que l'auditeur considère que les éléments probants recueillis durant l'audit sont suffisants et appropriés pour fournir une base raisonnable à l'opinion exprimée dans le rapport.

39. Une opinion sans réserve doit être exprimée lorsque l'auditeur conclut que les états financiers donnent une image fidèle, ou présentent sincèrement, dans tous leurs aspects significatifs, conformément au référentiel comptable applicable.
40. Lorsqu'une opinion sans réserve est exprimée, le paragraphe d'opinion du rapport de l'auditeur doit indiquer que les états financiers donnent une image fidèle, ou présentent sincèrement, dans tous leurs aspects significatifs, conformément au référentiel comptable applicable (à moins que la loi ou la réglementation exige de l'auditeur une autre formulation de son opinion, auquel cas le libellé imposé doit être utilisé).
41. Lorsque les Normes Internationales d'Information Financière ou les *International Public Sector Accounting Standards* n'ont pas été retenues comme référentiel comptable, la référence au référentiel comptable dans le paragraphe d'opinion doit identifier la juridiction ou le pays d'origine du référentiel utilisé.
48. Lorsque l'auditeur traite de ces autres obligations dans le rapport d'audit sur les états financiers, celles-ci doivent faire l'objet d'une partie distincte du rapport, *après l'opinion exprimée*.
50. Le rapport de l'auditeur doit être signé.
52. L'auditeur doit dater son rapport sur les états financiers à une date qui n'est pas antérieure à celle à laquelle il a recueilli des éléments probants suffisants et appropriés pour fonder son opinion sur ceux-ci. Les éléments probants suffisants et appropriés doivent inclure le fait qu'un jeu complet d'états financiers de l'entité a été arrêté et que les personnes chargées de l'établissement des états financiers ont déclaré qu'elles en prenaient la responsabilité.
62. Le rapport de l'auditeur ne peut se référer aux Normes Internationales d'Audit que s'il s'est conformé intégralement à celles qui s'y appliquent.
64. Lorsque le rapport de l'auditeur fait référence aux Normes Internationales d'Audit et aux normes d'audit d'une juridiction ou d'un pays particulier, le rapport doit identifier la juridiction ou le pays d'origine de ces normes.
65. Lorsque l'auditeur rédige son rapport d'audit en suivant la présentation ou le libellé spécifié par la loi, la réglementation ou les normes d'audit d'une juridiction ou d'un pays particulier, son rapport doit se référer à un audit effectué selon les Normes Internationales d'Audit et les normes d'audit d'une juridiction ou d'un pays particulier, seulement si le rapport inclut, au minimum, chacun des éléments suivants:
 - (a) intitulé;
 - (b) destinataire, tel que requis par les circonstances de la mission
 - (c) paragraphe d'introduction identifiant les états financiers audités;
 - (d) description de la responsabilité de la direction dans l'établissement et la présentation sincère des états financiers
 - (e) description de la responsabilité de l'auditeur d'exprimer une opinion sur les états financiers et de l'étendue de l'audit, comprenant:

- (j) **une référence aux Normes Internationales d'Audit et aux normes d'audit de la juridiction ou du pays spécifique ; et**
 - (ii) **une description des contrôles qu'un auditeur effectue dans un audit;**
 - (f) **paragraphe d'opinion contenant la formulation de l'opinion sur les états financiers[°] et une référence au référentiel comptable applicable suivi dans l'établissement des états financiers (y compris la mention du pays d'origine du référentiel comptable lorsque les Normes Internationales d'Information Financière ou les International Public Sector Accounting Standards n'ont pas été appliquées)**
 - (g) **signature de l'auditeur;**
 - (h) **date du rapport d'audit;**
 - (j) **Adresse de l'auditeur.**
- 67. L'auditeur doit s'assurer que toutes les informations supplémentaires présentées accompagnant les états financiers et qui ne sont pas couvertes par son opinion sont clairement différenciées des états financiers audités.**
- 70. Si l'auditeur conclut que la présentation d'une quelconque information non auditée adoptée par l'entité ne la différencie pas suffisamment des états financiers audités, il doit indiquer dans son rapport d'audit que cette information n'a pas été auditée.**

La norme ISA 710 stipule que :

- 2. L'auditeur doit déterminer si les données comparatives sont présentées, dans tous leurs aspects significatifs, conformément au référentiel comptable applicable aux états financiers objets de l'audit.**
- 6. L'auditeur doit recueillir des éléments probants suffisants et appropriés lui permettant de conclure que les chiffres correspondants satisfont aux exigences du référentiel comptable applicable.**
- 10. Lorsque les données comparatives sont présentées en tant que chiffres correspondants, l'auditeur doit émettre un rapport dans lequel les données comparatives ne sont pas spécifiquement visées, car son opinion porte sur les états financiers de la période en cours dont les chiffres correspondants font partie intégrante.**
- 12. Lorsque le rapport d'audit de la période précédente, telle qu'il a été émis, comportait une opinion avec réserve, une impossibilité d'exprimer une opinion ou une opinion défavorable et que la question motivant la modification du contenu du rapport est:**
 - (a) non résolue et entraîne une modification du contenu du rapport d'audit portant sur les chiffres de la période en cours, le contenu de ce rapport doit également être modifié concernant les chiffres correspondants ; ou**
 - (b) non résolue, mais n'entraîne pas de modification du contenu du rapport d'audit portant les chiffres de la période en cours, le contenu de ce rapport doit être modifié concernant les chiffres correspondants.**
- 15. Dans ces circonstances, l'auditeur doit appliquer les procédures contenues dans la Norme ISA 560 "Événements postérieurs à la date de clôture" et:**

- (a) si les états financiers de la période précédente ont été corrigés et re-publiés avec un nouveau rapport d'audit, l'auditeur doit recueillir des éléments probants suffisants et appropriés justifiant 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 re-publiés et que les chiffres correspondants n'ont pas été correctement ajustés et/ou que des informations pertinentes n'ont pas été fournies dans les états financiers, l'auditeur doit émettre un rapport modifié sur les états financiers de la période en cours concernant les chiffres correspondants qui y sont présentés.
- 17. Lorsque le nouvel auditeur décide de faire référence à un autre auditeur, son rapport doit indiquer:**
- (a) que les états financiers de la période précédente ont été audités par un autre auditeur;
 - (b) le type de rapport émis par l'auditeur précédent et, si le contenu du rapport a été modifié, les raisons de la modification; et
 - (c) la date de ce rapport.
- 18. Si les états financiers de la période précédente n'ont pas été audités, le nouvel auditeur doit indiquer dans son rapport que les chiffres correspondants sont non audités.**
- 19. Dans les situations où le nouvel auditeur relève que les chiffres correspondants comportent une anomalie significative, il doit demander à la direction de corriger ces chiffres ou, si la direction s'y refuse, apporter une modification au contenu de son rapport en conséquence.**
- 20. L'auditeur doit recueillir des éléments probants suffisants et appropriés lui permettant de conclure que les états financiers comparatifs satisfont aux exigences du référentiel comptable applicable.**
- 24. Lorsque les données comparatives sont présentées en tant qu'états financiers comparatifs, l'auditeur doit émettre un rapport dans lequel les données comparatives sont spécifiquement identifiées, car son opinion porte sur les états financiers de chaque période présentée.**
- 25. Lorsque l'auditeur émet son rapport sur les états financiers de la période précédente de façon concomitante avec celui relatif à l'audit de l'exercice en cours et si son opinion sur les états financiers de la période précédente est différente de celle exprimée précédemment, il doit en indiquer les principales raisons en motivant cette divergence d'opinion exprimée dans un paragraphe d'observation.**
- 26. Lorsque les états financiers de la période précédente ont été audités par un autre auditeur:**
- (a) l'auditeur précédent peut émettre un nouveau rapport d'audit portant sur la période précédente, le rôle du nouvel auditeur se limitant à émettre un rapport sur la période en cours ; ou
 - (b) le nouvel auditeur doit indiquer dans son rapport que la période précédente a été auditée par un autre auditeur et son rapport doit préciser:
 - (j) que les états financiers de la période précédente ont été audités par un autre auditeur ;

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

28. Dans ces circonstances, le nouvel auditeur doit discuter de la question avec la direction et, après avoir obtenu l'autorisation de cette dernière, prendre contact avec l'auditeur précédent et lui proposer de faire corriger les états financiers de la période précédente. Si l'auditeur précédent est d'accord pour émettre un nouveau rapport sur les états financiers corrigés de la période précédente, l'auditeur doit suivre les procédures indiquées au paragraphe 26.
30. Si les états financiers de la période précédente n'ont pas été audités, le nouvel auditeur doit indiquer dans son rapport que les états financiers comparatifs sont non audités.
31. Dans les situations où le nouvel auditeur relève que les chiffres non audités de la période précédente comportent une anomalie significative, il doit demander à la direction de corriger ces chiffres ou, si la direction s'y refuse, modifier le contenu de son rapport en conséquence.

4.3.2 L'évaluation des conclusions

L'étape finale du processus de l'audit est consacrée à évaluer les conclusions tirées des éléments probants obtenus (qui constitueront la base de la formation d'une opinion sur les états financiers) et à préparer un rapport d'audit rédigé d'une manière appropriée.

Un rapport d'audit sans réserve contient un modèle de formulation qui fournit un aspect d'uniformité dans sa forme et dans son contenu. Cela contribue à améliorer la compréhension du lecteur et l'identification des circonstances inhabituelles lorsqu'elles surviennent.

Dans certaines juridictions, les lois et réglementations régissant l'audit des états financiers peuvent prescrire une formulation différente de l'opinion de l'auditeur. Toutefois, les responsabilités de l'auditeur en matière de formulation de l'opinion restent les mêmes. Si la formulation de l'opinion de l'auditeur diffère sensiblement de la formule type, l'auditeur devrait prendre en considération le risque que les utilisateurs pourraient mal interpréter l'assurance obtenue. Si un tel risque existe, de plus amples explications pourraient être ajoutées au rapport d'audit.

Référentiel comptable

L'opinion de l'auditeur sur les états financiers sera exprimée dans le contexte du référentiel comptable applicable.

Dans certaines circonstances extrêmement rares, l'application d'une exigence spécifique dans le référentiel comptable pourrait aboutir à des états financiers qui induisent en erreur, eu égard aux circonstances particulières de l'entité. Si cela se produit, l'auditeur devrait examiner la manière avec laquelle le référentiel comptable traite de telles rares circonstances et décider si son rapport d'audit doit être modifié.

4.3.3 La formation d'une opinion

La formation d'une opinion sur les états financiers implique les cinq étapes suivantes :

Étape 1 — L'évaluation des éléments probants obtenus

Des éléments probants suffisants et appropriés ont-ils été obtenus pour réduire à un niveau faible acceptable les risques d'anomalies significatives dans les états financiers ?

Étape 2 — Évaluer les effets des anomalies non corrigées et les aspects qualitatifs des méthodes comptables de l'entité

Y a-t-il une assurance raisonnable que les états financiers, pris dans leur ensemble, ne comportent pas d'anomalies significatives ?

Étape 3 — Évaluer si les états financiers ont été préparés/présentés conformément au référentiel comptable

Les états financiers (y compris les flux de transactions, les soldes de comptes et les informations fournies dans les états financiers) sont-ils présentés conformément au référentiel comptable applicable ?

Cela inclut une évaluation pour savoir si :

- Les méthodes comptables choisies et appliquées sont en accord avec le référentiel comptable et sont appropriées, eu égard aux circonstances ;
- Les estimations comptables effectuées par la direction sont raisonnables eu égard aux circonstances ;
- L'information présentée dans les états financiers, incluant les méthodes comptables, est pertinente, fiable, comparable et compréhensible ;
- Les états financiers fournissent suffisamment de divulgations pour permettre aux utilisateurs de comprendre l'effet des transactions significatives et des événements sur les informations communiquées dans les états financiers. Pour les états financiers établis en conformité avec le référentiel comptable, cela devrait inclure la situation financière de l'entité, les performances financières et les flux de trésorerie.

Étape 4 — L'évaluation de la présentation sincère des états financiers

- Les états financiers, après tous les ajustements opérés par la direction résultants du processus d'audit, sont-ils cohérents avec la connaissance de l'entité et son environnement ?
- La présentation générale, la structure et le contenu des états financiers (y compris les notes relatives aux informations à fournir) représentent-ils fidèlement les opérations sous-jacentes et les événements en conformité avec le référentiel comptable ?

Étape 5 — Effectuer les procédures analytiques

Les procédures analytiques effectuées à la fin ou près de la fin de l'audit aident à corroborer les conclusions formées au cours de l'audit et aident ainsi à parvenir à la conclusion générale quant à la présentation sincère des états financiers.

4.3.4 Les éléments du rapport d'audit

Les principaux éléments du rapport d'audit, qui seront consignés par écrit, sont exposés dans le tableau ci-dessous.

Tableau 4.3-2

Les éléments	Les commentaires
Le titre	Le titre est "Rapport de l'auditeur indépendant". En utilisant le mot "indépendant" on distingue le rapport d'audit indépendant des autres rapports publiés.
Le destinataire	Il est défini comme cela est requis par les circonstances de la mission ou par la réglementation locale. Le rapport est généralement adressé aux actionnaires ou aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise de l'entité auditée.
Paragraphe d'introduction	<ul style="list-style-type: none"> • Identifie l'entité dont les états financiers ont été audités. • Déclare que les états financiers ont été audités. • Identifie le titre de chacun des états financiers qui composent le jeu complet d'états financiers. • Fait référence au résumé des principales méthodes comptables et aux autres notes explicatives. • Précise la date et la période couverte par les états financiers. <p>Lorsque des renseignements supplémentaires sont présentés, l'auditeur doit s'assurer qu'ils sont clairement couverts par l'opinion d'audit, ou bien qu'ils sont différenciés afin qu'il soit clair qu'ils ne sont pas couverts par ladite opinion.</p> <p>Pour des directives supplémentaires, il y a lieu de se référer aux paragraphes 25 à 27 de la norme ISA 700.</p>
La responsabilité de l'établissement des états financiers	<p>Déclarer que la direction est responsable de la préparation et de la présentation sincère des états financiers, en conformité avec le référentiel comptable applicable, et que cette responsabilité comprend :</p> <ul style="list-style-type: none"> • La conception, la mise en œuvre, et le maintien du bon fonctionnement du contrôle interne relatif à la préparation et à la présentation sincère d'états financiers exempts d'anomalies significatives, que celles-ci proviennent de fraudes ou d'erreurs ; • Le choix et l'application de méthodes comptables appropriées ; • La détermination d'estimations comptables raisonnables en la circonstance.

Les éléments	Les commentaires
La responsabilité de l'auditeur	<p>(a) Déclarer que la responsabilité de l'auditeur consiste à exprimer une opinion sur les états financiers basée sur l'audit.</p> <p>(b) Déclarer que l'audit a été effectué en conformité avec les Normes Internationales d'Audit. Le rapport d'audit devrait également expliquer que ces normes exigent de l'auditeur qu'il se conforme aux exigences éthiques et qu'il planifie et réalise l'audit de manière à obtenir une assurance raisonnable que les états financiers ne comportent pas d'anomalies significatives.</p> <p>(c) Décrire l'audit en indiquant que :</p> <ul style="list-style-type: none"> • Un audit consiste à effectuer des procédures en vue d'obtenir des éléments probants sur les montants et sur les informations à fournir dans les états financiers ; • Le choix de ces procédures dépend du jugement de l'auditeur, incluant l'évaluation des risques d'anomalies significatives dans les états financiers, que celles-ci proviennent de fraudes ou d'erreurs. Lors de la réalisation de ces évaluations de risques, l'auditeur examine le contrôle interne pertinent pour la préparation et la présentation des états financiers de l'entité dans le but de concevoir des procédures d'audit qui soient appropriées, eu égard aux circonstances, et non pas dans le but d'exprimer une opinion sur l'efficacité du contrôle interne de l'entité ; • Un audit comprend également l'évaluation du caractère approprié des méthodes comptables utilisées, du caractère raisonnable des estimations comptables effectuées par la direction, ainsi qu'une évaluation de la présentation générale des états financiers. <p>(d) Déclarer que l'auditeur estime que les éléments probants qu'il a obtenus sont suffisants et appropriés pour servir de base à son opinion.</p>
L'opinion de l'auditeur	<p>L'opinion de l'auditeur sur le fait de savoir si les états financiers donnent une image fidèle, ou présentent sincèrement, dans tous leurs aspects significatifs, conformément au référentiel comptable applicable, ou bien une formulation similaire qui serait exigée par les lois et règlements. Lorsque les normes internationales d'information financière ne sont pas utilisées en tant que référentiel comptable, la formulation de l'opinion doit identifier la juridiction ou le pays d'origine du référentiel comptable (par exemple... conformément aux principes comptables généralement admis dans le pays X...).</p>
Autres questions	<p>Les normes, les lois ou les pratiques généralement admises dans une juridiction peuvent exiger de l'auditeur, ou lui permettre, d'élaborer des explications complémentaires sur des questions relatives à la responsabilité de l'auditeur dans l'audit des états financiers et au rapport de l'auditeur à leurs sujets. Ces questions peuvent être traitées dans un paragraphe distinct qui suit celui de l'opinion de l'auditeur.</p>

Les éléments	Les commentaires
<p>Les autres obligations en matière de rapports</p>	<p>Dans certains cas, les auditeurs peuvent être tenus d'établir des rapports sur d'autres questions telles que l'exécution de procédures supplémentaires spécifiées, ou un avis sur des questions spécifiques telles que la conformité des livres comptables avec les enregistrements.</p> <p>Lorsqu'on demande ou qu'on permette à l'auditeur de faire un compte-rendu sur d'autres questions (complémentaires à l'opinion de l'auditeur décrite ci-dessus), elles devraient être traitées dans une section distincte dans le rapport de l'auditeur qui suit le paragraphe de l'opinion.</p>
<p>La signature de l'auditeur</p>	<p>La signature de l'auditeur peut être soit le nom du cabinet, soit le nom personnel de l'auditeur, ou les deux à la fois, et tout ce qui est approprié pour la juridiction en question.</p> <p>Dans certaines juridictions, l'auditeur peut également être tenu de déclarer :</p> <ul style="list-style-type: none"> • La désignation de son organisation professionnelle. • Le fait que l'auditeur/cabinet est reconnu par l'autorité responsable de l'octroi des licences.
<p>La date du rapport</p>	<p>Cette date ne devrait pas être antérieure à la date à laquelle l'auditeur a obtenu les éléments probants suffisants et appropriés sur lesquels il va fonder son opinion sur les états financiers. Cela implique la réunion de preuves telles que :</p> <ul style="list-style-type: none"> • Le fait que le jeu complet des états financiers de l'entité a été constitué ; • Les effets des événements et transactions (dont l'auditeur a eu connaissance) qui ont eu lieu jusqu'à cette date ont été pris en considération (voir à la norme ISA 560) ; • Que les personnes, dont l'autorité est reconnue, ont déclaré qu'elles assument la responsabilité des états financiers.
<p>L'adresse de l'auditeur</p>	<p>Indiquer le nom du lieu dans le pays ou la juridiction où l'auditeur exerce.</p>

Une formulation standard d'un rapport d'audit sur les états financiers établis conformément aux principes comptables généralement admis (PCGA) et exprimant une opinion sans réserve est illustrée dans le schéma qui suit.

Tableau 4.3-3

RAPPORT DE L'AUDITEUR (INDÉPENDANT)

[Destinataire visé]

Rapport sur les états financiers

Nous avons effectué l'audit des états financiers ci-joints de la société ABC, comprenant le bilan au 31 décembre 20X1, ainsi que le compte de résultat, l'état des variations dans les capitaux propres et le tableau des flux de trésorerie pour l'exercice clos à cette date, et des notes contenant un résumé des principales méthodes comptables et d'autres notes explicatives.

Responsabilité de la direction dans l'établissement et la présentation des états financiers

La direction est responsable de l'établissement et de la présentation sincère de ces états financiers, conformément aux Normes Internationales d'Information Financière. Cette responsabilité comprend : la conception, la mise en place et le suivi d'un contrôle interne relatif à l'établissement et la présentation sincère d'états financiers ne comportant pas d'anomalies significatives, que celles-ci résultent de fraudes ou d'erreurs, ainsi que la détermination d'estimations comptables raisonnables au regard des circonstances.

Responsabilité de l'auditeur

Notre responsabilité est d'exprimer une opinion sur ces états financiers sur la base de notre audit.

Nous avons effectué notre audit selon les Normes Internationales d'Audit. Ces normes requièrent de notre part de nous conformer aux règles d'éthique et de planifier et de réaliser l'audit pour obtenir une assurance raisonnable que les états financiers ne comportent pas d'anomalies significatives.

Un audit implique la mise en œuvre de procédures en vue de recueillir des éléments probants concernant les montants et les informations fournies dans les états financiers. Le choix des procédures relève du jugement de l'auditeur, de même que l'évaluation du risque que les états financiers contiennent des anomalies significatives, que celles-ci résultent de fraudes ou d'erreurs.

En procédant à ces évaluations du risque, l'auditeur prend en compte le contrôle interne en vigueur dans l'entité relatif à l'établissement et la présentation sincère des états financiers afin de définir des procédures d'audit appropriées en la circonstance, et non dans le but d'exprimer une opinion sur l'efficacité de celui-ci.

Un audit comporte également l'appréciation du caractère approprié des méthodes comptables retenues et le caractère raisonnable des estimations comptables faites par la direction, de même que l'appréciation de la présentation d'ensemble des états financiers.

Nous estimons que les éléments probants recueillis sont suffisants et appropriés pour fonder notre opinion.

Opinion

A notre avis, les états financiers donnent une image fidèle de (ou présentent sincèrement, dans tous leurs aspects significatifs) la situation financière de la société ABC au 31 décembre 20X1, ainsi que de la (la) performance financière et des (les) flux de trésorerie pour l'exercice clos à cette date, conformément au référentiel des Normes Internationales d'Information Financière (IFRS).

Rapport sur d'autres obligations légales ou réglementaires

[La forme et le contenu de cette partie varieront selon la nature des autres obligations spécifiques de l'auditeur.]

[Signature de l'auditeur]

[Date du rapport d'audit]

[Adresse de l'auditeur]

Les audits effectués conformément à la fois aux normes d'audit internationales ISAs et aux normes d'audit nationales

Il peut être fait référence à l'audit comme ayant été mené conformément aux normes internationales d'audit ISAs et aux normes d'audit nationales, et ce, uniquement dans le cas où l'auditeur :

- Se conforme à chacune des normes d'audit internationales relatives à l'audit ;
- Effectue d'autres procédures d'audit complémentaires nécessaires pour se conformer à des normes qui se rapportent à cette juridiction ou pays ;
- Identifie la juridiction ou le pays d'origine des normes d'audit en question dans le rapport d'audit ;
- Est satisfait du fait que tous les éléments standard du rapport identifié dans le tableau ci-dessus ont été inclus (même avec l'utilisation de la disposition et de la formulation spécifiée selon les lois et réglementations nationales).

Une telle référence n'est pas appropriée quand il y a un conflit entre les exigences de reporting des normes d'audit internationales ISAs et les normes nationales d'audit. Dans ce cas, le rapport de l'auditeur se réfèrera uniquement aux normes d'audit (les normes d'audit internationales ISAs ou les normes d'audit nationales) auxquelles il s'est conformé.

Lorsque cela est possible, l'utilisation des normes ISAs relatives aux rapports, comme indiqué ci-dessus, permettra plus aisément aux utilisateurs de reconnaître le rapport de l'auditeur comme ayant été établi conformément aux normes ISAs.

Les informations supplémentaires non auditées

Toute information supplémentaire (non couverte par l'opinion de l'auditeur), qui est présentée avec les états financiers, devrait être clairement différenciée des états financiers audités. Sinon l'opinion de l'auditeur sera considérée comme ayant couvert ces informations supplémentaires.

La différenciation des informations supplémentaires non auditées peut être effectuée conformément aux méthodes suivantes :

- L'indication claire que de telles informations n'ont pas été auditées.
- S'assurer que les notes non auditées n'ont pas été amalgamées avec les notes auditées. Placer toutes les notes non auditées à la fin des notes requises ;
- Demander à la direction de placer les informations non auditées à l'extérieur du jeu des états financiers, ou au moins, d'enlever toutes les références croisées entre les états financiers et les états supplémentaires non audités ou les notes non auditées. En effet, de telles références estompent la démarcation entre les informations auditées et les informations non auditées ;
- Identifier les numéros des pages, dans le rapport de l'auditeur, sur lesquelles les états financiers audités sont présentés.

Au cas où l'entité présenterait n'importe quelles informations supplémentaires non auditées, qui ne se différencient pas suffisamment des états financiers audités, l'auditeur devrait préciser dans son rapport que ces informations n'ont pas été auditées.

Note : L'existence d'informations supplémentaires non auditées ne dégage pas l'auditeur de la responsabilité de lire ces informations pour identifier les divergences significatives avec les états financiers audités.

Pour plus d'informations, il y a lieu de se référer à la norme ISA 720.

4.3.5 Les découvertes d'anomalies subséquentes

Après la publication de son rapport, l'auditeur peut se rendre compte d'une éventuelle ou d'une réelle anomalie dans les états financiers. La première étape consisterait à examiner la question dès que possible avec la direction.

Si une anomalie est survenue, et qu'il est nécessaire de la divulguer rapidement, la direction peut décider :

- D'informer les personnes connues qui font confiance, ou qui sont susceptibles de faire confiance, aux états financiers qu'une anomalie a été découverte ;
- Publier, dès que possible, des états financiers révisés ou divulguer la révision des états financiers dans une période subséquente lorsque la publication de ces états financiers est imminente.

Le rapport de l'auditeur sur les états financiers révisés doit être clairement différencié du rapport original. Cela peut être fait en ajoutant un dernier paragraphe dans le rapport expliquant que le rapport précédent en date (date) a été retiré et que les états financiers ont été révisés.

Dans certains cas, des désaccords entre la direction et l'auditeur peuvent apparaître en ce qui concerne :

- La question de savoir si une anomalie s'est produite ;
- L'engagement complémentaire de l'auditeur ;
- L'information éventuelle des utilisateurs du rapport original ;
- La rapidité avec laquelle ces utilisateurs devraient être informés et avec quelle manière.

Lorsque ces cas surviennent, les questions seront transmises aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise pour leur résolution. S'il reste encore des désaccords sur la façon de procéder, l'auditeur devrait obtenir des conseils juridiques.

4.3.6 Le rapport de l'auditeur sur les états financiers comparatifs

Lorsque des informations comparatives sont fournies dans les états financiers, l'auditeur doit déterminer si les informations comparatives sont conformes, dans tous leurs aspects importants, avec le référentiel comptable. Étant donné que les référentiels comptables peuvent varier d'un pays à l'autre, les informations financières comparatives peuvent aussi être présentées différemment

Il y a généralement deux types de présentations comparatives :

- Les montants comparables ;
- Les états financiers comparatifs.

Les montants comparables

Les montants et autres informations de la période précédente sont inclus en tant que parties des états financiers de la période actuelle. Ils sont destinés à être lus par rapport à la période actuelle. Les montants comparables ne sont pas présentés en tant qu'états financiers complets en mesure d'être présentés seuls, mais sont une partie intégrante des états financiers de la période actuelle.

Il y a lieu de veiller à ce que des éléments probants suffisants et appropriés soient obtenus pour s'assurer que les montants comparables répondent aux exigences du référentiel comptable applicable.

L'étendue des procédures d'audit exécutées sur les montants comparables est nettement moins étendue que celle de l'audit des montants de la période actuelle et elle est normalement limitée à s'assurer que les montants comparables ont été :

- Correctement présentés ;
- Convenablement classifiés.
- **Les procédures d'audit**

Cela implique une évaluation de la part de l'auditeur pour savoir si :

- Les méthodes comptables utilisées pour les montants comparables sont cohérentes avec celles de la période actuelle ou si des ajustements et/ou des divulgations appropriées ont été effectués ;
- Les montants comparables correspondent aux montants et autres divulgations présentées pour la période précédente ou si des ajustements et/ou des divulgations appropriés ont été effectués.

Dans les cas où les états financiers de la période précédente :

- Ont été **audités** par un autre auditeur, le nouvel auditeur évaluera les montants comparables comme cela est décrit ci-dessus et examinera la justesse des soldes d'ouvertures. Référez-vous à la norme ISA 510.
- **N'ont pas** été audités, le nouvel auditeur évalue encore les montants comparables, comme cela est indiqué ci-dessus, et examine la justesse des soldes d'ouvertures. Reportez-vous à la norme ISA 510.

Des procédures d'audit complémentaires sont requises lorsque d'éventuelles anomalies significatives dans les montants comparables ont été identifiées.

- **L'établissement de rapports**

Le rapport de l'auditeur concerne uniquement les états financiers de l'exercice actuel, parce que l'opinion porte sur les états financiers de la période actuelle dans son ensemble, y compris les montants comparables.

On trouvera ci-après un schéma qui montre comment l'auditeur doit procéder lorsque le rapport de l'auditeur de l'exercice précédent comprend une opinion avec réserve, une impossibilité d'exprimer une opinion, ou une opinion défavorable, qu'elles aient été résolues ou non.

Tableau 4.3-4

<p>Résolues Si la question a été résolue, le rapport actuel ne fera normalement pas référence à la réserve précédente. Toutefois, si la question reste importante pour la période en cours, l'auditeur peut y mettre l'accent, en incluant un paragraphe traitant de la situation.</p>	<p>Non résolues Si l'affaire aboutit à une modification du rapport de l'auditeur concernant les montants de la période en cours, celui-ci devrait être également modifié en ce qui concerne les montants correspondants. Si elle n'aboutit pas à une modification du rapport de l'auditeur concernant les chiffres de la période en cours, ce rapport devrait être modifié en ce qui concerne les montants correspondants.</p>
---	---

Lorsque les états financiers des périodes précédentes n'ont pas été audités, le rapport de l'auditeur devrait indiquer que les montants correspondants n'ont pas été audités. Une telle déclaration ne dégage pas l'auditeur de l'obligation d'exécuter les procédures d'audit appropriées en ce qui concerne les soldes d'ouverture de la période en cours. Une divulgation claire dans les états financiers que les montants correspondants n'ont pas été audités est recommandée.

Si le nouvel auditeur considère que les montants correspondants comportent des anomalies significatives, il devrait demander à la direction de les réviser ou, si la direction refuse de le faire, il devrait dans ce cas modifier le rapport d'audit de manière appropriée.

Les états financiers comparatifs

Les montants et autres informations relatifs à la période précédente sont inclus pour permettre la comparaison avec les états financiers de la période en cours, mais ils n'en font pas partie.

- **Les procédures d'audit**

L'auditeur doit obtenir des éléments probants suffisants et appropriés que les états financiers comparatifs répondent aux exigences du référentiel comptable applicable. Cela implique une évaluation de la part de l'auditeur pour savoir si :

- Les méthodes comptables de la période précédente sont cohérentes avec celles de la période en cours ou si des ajustements et/ou des divulgations ont été effectués ;
- Si les montants de la période précédente présentés sont conformes aux montants et autres divulgations présentées dans la période précédente, ou si des ajustements et divulgations appropriés ont été effectués.

Dans les cas où les états financiers de la période précédente :

- Ont été **audités** par un autre auditeur, le nouvel auditeur devrait évaluer les états financiers comparatifs comme indiqué ci-dessus et examiner le bien-fondé des soldes d'ouverture. Reportez-vous au chapitre 3.4 et à la norme ISA 510.
- **N'ont pas** été audités, le nouvel auditeur devrait évaluer aussi les états financiers comparatifs, comme indiqué ci-dessus, et examiner le bien-fondé des soldes d'ouverture. Reportez-vous au chapitre 3.4 et à la norme ISA 510.

- **L'établissement de rapports**

Le rapport de l'auditeur se réfère à chaque période pour laquelle les états financiers sont présentés. La raison en est que l'opinion d'audit est exprimée distinctement sur les états financiers de chaque période présentée. Puisque le rapport de l'auditeur s'applique aux états financiers spécifiques présentés, l'auditeur peut modifier l'opinion en ce qui concerne un ou plusieurs états financiers pour une ou plusieurs périodes, ou émettre différents rapports sur les autres états financiers. Lorsque les états financiers de la période précédente ont été audités par un autre auditeur :

- Le précédent auditeur peut réémettre le rapport d'audit sur la période précédente avec le nouvel auditeur qui va émettre un rapport sur la période en cours seulement ;
- Le rapport du nouvel auditeur devrait indiquer que la période précédente a été auditée par un autre auditeur. Le rapport du nouvel auditeur doit indiquer :
 - Que les états financiers de la période précédente ont été audités par un autre auditeur ;
 - Le type de rapport émis par l'auditeur précédent et expliquer les raisons, si le rapport a été modifié ;
 - La date de ce rapport.

Si l'opinion sur les états financiers des périodes précédentes (fournis dans le cadre de l'audit de la période en cours) est différente de l'opinion précédemment exprimée, l'auditeur doit divulguer les contrôles de substance effectués relatifs aux différentes opinions en mettant l'accent sur ce point dans un paragraphe distinct. Cela peut arriver lorsque l'auditeur a pris connaissance de circonstances ou d'événements qui affectent les états financiers d'une période précédente au cours de l'audit de la période en cours.

Dans l'exécution de l'audit en cours, l'auditeur peut se rendre compte d'une anomalie significative qui affecte les états financiers des périodes précédentes sur lesquels un rapport non modifié a été publié auparavant. Si tel est le cas, l'auditeur devrait prendre en considération les directives de la norme ISA 560 "événements postérieurs à la date de clôture".

- **La question est réglée**

Si les états financiers des périodes précédentes ont été révisés et réédités avec un nouveau rapport d'audit, l'auditeur doit obtenir des éléments probants suffisants et appropriés que les montants correspondants soient conformes aux états financiers révisés ;

- **La question n'est pas réglée**

L'auditeur devrait publier un rapport modifié sur les états financiers de la période en cours en ce qui concerne les montants correspondants qui y figurent.

Si le nouvel auditeur se rend compte qu'une anomalie significative affecte les états financiers des périodes précédentes sur lesquelles l'auditeur précédent avait émis un rapport sans modification, la question devrait être discutée avec la direction et, après avoir obtenu son autorisation, il y a lieu de communiquer avec l'auditeur précédent et de proposer que les états financiers des périodes précédentes soient retraités.

Si le prédécesseur est d'accord pour publier un nouveau rapport d'audit sur les états financiers retraités de la période précédente, l'auditeur doit déterminer si les comparaisons sont conformes, dans l'ensemble des aspects importants, au référentiel comptable applicable. Si le prédécesseur n'est pas d'accord avec le retraitement proposé ou refuse de publier un nouveau rapport d'audit sur les états financiers de la période

précédente, le paragraphe introductif du rapport de l'auditeur peut indiquer que le rapport de l'auditeur précédent porte sur les états financiers de la période précédente avant retraitements. En outre, si le nouvel auditeur se livre à un audit et applique des procédures d'audit suffisantes pour être satisfait de l'adéquation des ajustements de retraitements, il peut également inclure le paragraphe suivant dans le rapport :

“Nous avons également audité les ajustements décrits à la note X, qui ont été appliqués pour retraiter les états financiers de l'exercice 20XX. À notre avis, de tels ajustements sont appropriés et ont été correctement appliqués.”

Lorsque les états financiers des périodes précédentes ne sont pas audités, le rapport de l'auditeur devrait indiquer que les montants correspondants n'ont pas été audités. Une telle déclaration ne dégage pas l'auditeur de l'obligation d'exécuter des procédures d'audit appropriées en ce qui concerne les soldes d'ouverture de la période en cours. Une claire divulgation, dans les états financiers, que les états financiers comparés n'ont pas été audités est recommandée.

Lorsque le nouvel auditeur indique que les montants non audités de l'année précédente comportent des anomalies significatives, il devrait demander à la direction de réviser les montants correspondants. Si la direction refuse de le faire, l'auditeur devrait modifier le rapport d'une manière appropriée.

Le nouvel auditeur — Les diligences supplémentaires

Dans certaines juridictions, le nouvel auditeur est autorisé à se référer au rapport de l'auditeur précédent pour les montants correspondants dans le rapport du nouvel auditeur pour la période en cours.

Lorsqu'une telle référence est effectuée, le rapport du nouvel auditeur doit indiquer :

- Que les états financiers de la période précédente ont été audités par un autre auditeur ;
- Le type de rapport émis par l'auditeur précédent et, si le rapport a été modifié, il doit en expliquer les raisons ;
- La date de ce rapport.

Reportez-vous à la norme ISA 710 pour quelques exemples de formulations dans le rapport de l'auditeur concernant les chiffres correspondants et les états financiers comparatifs.

Étude de cas — Le rapport de l'auditeur

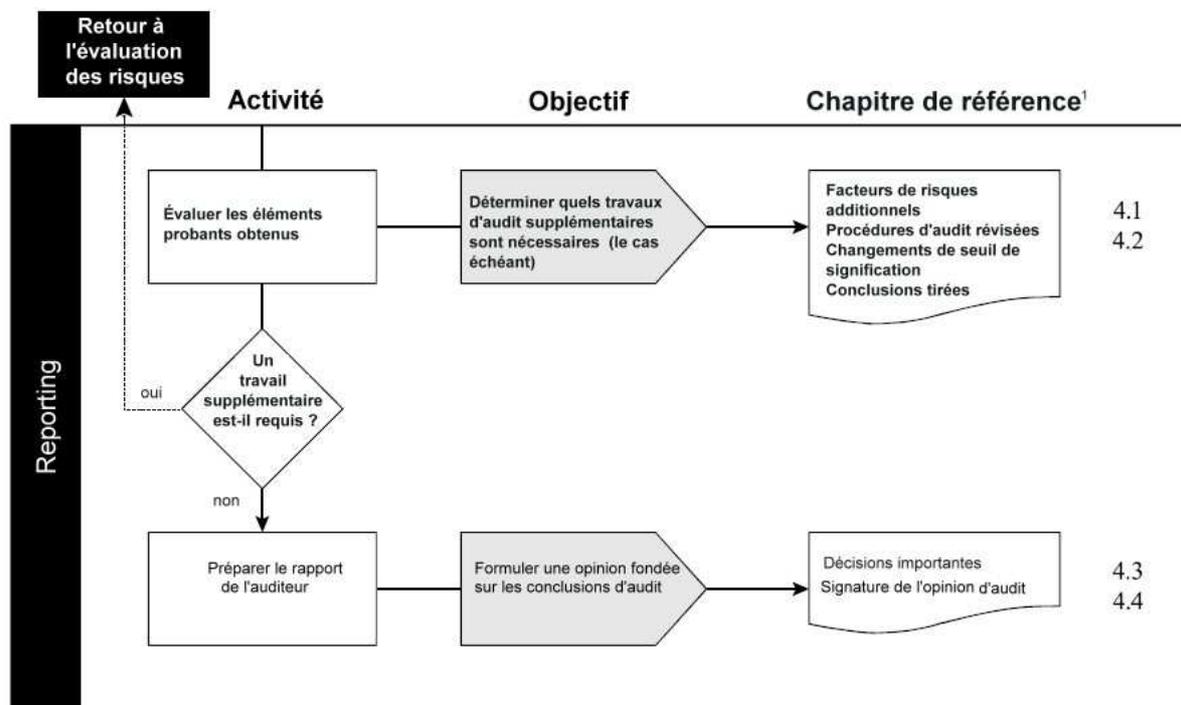
Pour plus de détails, il y a lieu de se référer à l'introduction à l'étude de cas présentée dans ce guide.

L'opinion des auditeurs, à laquelle ils sont parvenus après avoir achevé l'audit et réalisé tous les travaux supplémentaires nécessaires (se référer au chapitre 4.1), est que des éléments probants suffisants ont été obtenus pour réduire les risques d'anomalies significatives à un niveau faible approprié.

Par conséquent, le rapport d'audit standard sera utilisé pour Dephta Furniture Inc.

4.4 Les modifications apportées au contenu du rapport de l'auditeur

Schéma 4.1-1



Notes :

1. Se référer à la norme ISA 230, pour une liste plus complète de la documentation exigée.

Objectif du chapitre	Références des principales normes ISAs
Donner une vue d'ensemble des considérations requises lors de la modification de la formulation du rapport de l'auditeur.	701

4.4.1 Vue d'ensemble

La norme 701 stipule que :

6. **L'auditeur doit modifier son rapport d'audit en ajoutant un paragraphe d'observation pour souligner un problème important relatif à la continuité d'exploitation.**
7. **L'auditeur doit envisager de modifier le contenu de son rapport d'audit en ajoutant un paragraphe d'observation dans les cas où il existe une incertitude significative (autre qu'un problème relatif à la continuité d'exploitation) dont l'issue dépend d'événements futurs et qui est susceptible d'avoir une incidence sur les états financiers.**
12. *Une opinion avec réserve doit être exprimée lorsque l'auditeur estime qu'une opinion sans réserve ne peut pas être donnée et que l'incidence des désaccords avec la direction, ou la limitation de l'étendue de ses travaux, n'est pas d'une importance telle et ne concerne pas un nombre important d'éléments contenus dans les états financiers, qu'elle conduirait à une opinion défavorable ou à une impossibilité d'exprimer*

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

- 13. Une impossibilité d'exprimer une opinion doit être formulée lorsque l'incidence d'une limitation de l'étendue des travaux est si importante et concerne un nombre important d'éléments contenus dans les états financiers que l'auditeur n'a pas été en mesure de recueillir des éléments probants suffisants et, par conséquent, n'est pas en mesure d'exprimer une opinion sur les états financiers.**
- 14. Une opinion défavorable doit être exprimée lorsque l'incidence du désaccord sur les états financiers est si importante et concerne un nombre important d'éléments contenus dans les états financiers que l'auditeur estime qu'une réserve dans son rapport ne suffirait pas à informer sur la nature incomplète ou trompeuse des états financiers.**
- 15. Chaque fois que l'auditeur exprime une opinion autre qu'une opinion sans réserve, il doit décrire clairement dans son rapport toutes les raisons essentielles qui la motivent et, à moins que cela soit impossible, en quantifier 1' (les) incidence(s) éventuelle(s) sur les états financiers.**
- 18. Lorsque la limitation de l'étendue des travaux d'audit conduit à l'expression d'une opinion avec réserve, ou à une impossibilité d'exprimer une opinion, le rapport de l'auditeur doit décrire la limitation et indiquer que des ajustements éventuels des états financiers auraient pu se révéler nécessaires si la limitation n'avait pas existé.**
- 20. L'auditeur peut se trouver en désaccord avec la direction sur des questions telles que le caractère acceptable des méthodes comptables retenues, leur mode d'application ou la pertinence de l'information fournie dans les états financiers. Lorsque ces désaccords revêtent une importance significative au regard des états financiers, l'auditeur doit exprimer une opinion avec réserve ou une opinion défavorable.**

Dans certaines situations, l'élaboration de rapport de l'auditeur nécessitera des formulations de phrases supplémentaires ou modifiées pour mettre l'accent sur certaines questions ou pour exprimer une opinion avec réserve, une impossibilité d'exprimer une opinion ou une opinion défavorable. Cela se produit généralement lorsque :

- Il existe une anomalie significative qui devrait être portée à l'attention des lecteurs ;
- Il existe une limitation de l'étendue de la mission ;
- Il y a un désaccord avec la direction en ce qui concerne le choix ou l'application des méthodes comptables ou sur le caractère adéquat des informations à fournir dans les états financiers.

4.4.2 Mettre l'accent sur une question sans qualification de l'opinion

Un rapport d'audit peut-être modifié en ajoutant un paragraphe mettant l'accent sur une question. Cela s'applique lorsque la résolution d'une question dépend d'actions ou d'événements futurs qui ne sont pas sous la maîtrise directe de l'entité, mais pouvant affecter les états financiers. Le paragraphe se réfèrera à une note dans les états financiers qui examine la question d'une manière approfondie.

Le fait de mettre l'accent sur une question dans un paragraphe n'affecte pas l'opinion de l'auditeur. Le paragraphe doit :

- Suivre le paragraphe de l'opinion de l'auditeur, mais doit se situer avant la section relative à des rapports sur d'autres responsabilités, le cas échéant ;

- Se référer au fait que l'opinion de l'auditeur n'est pas qualifiée quant à cet aspect.

Ce paragraphe est utilisé pour mettre en évidence des questions telles que :

- Les problèmes de continuité d'exploitation ;
- Les incertitudes significatives ;
- Les incohérences.

Les problèmes de continuité d'exploitation

En supposant l'adéquation des notes relatives aux informations à fournir dans les états financiers, la formulation du paragraphe pourrait être la suivante :

Sans remettre en question notre opinion, nous attirons l'attention sur la note X dans les états financiers qui indique que la société a subi une perte nette de ZZZ au cours de l'exercice clôturé. Le 31 décembre 20x6, un autre point est noté : le passif à court terme de la société dépasse le total de son actif de YYY. Ces points, ajoutés à d'autres, tels ceux énoncés dans la note X, indiquent l'existence d'une forte incertitude qui peut jeter un doute significatif sur la capacité de la société à assurer sa continuité d'exploitation.

Les autres incertitudes significatives

En supposant l'adéquation des notes relatives aux informations à fournir dans les états financiers, la formulation du paragraphe pourrait être la suivante :

Sans remettre en question notre opinion, nous attirons l'attention sur la note X dans les états financiers.

La société est attaquée en justice dans un procès relatif à des allégations de violation de certains droits de brevets et de recouvrement de redevances et pour des dommages et intérêts s'y rapportant.

La société a déposé une contre action, et les audiences préliminaires et les procédures de communication sur les deux actions sont en cours.

Le résultat final de ce problème ne peut être déterminé actuellement et aucune provision, pour toutes dettes pouvant en résulter, n'a été constituée dans les états financiers.

Les incohérences

Si le document contenant les états financiers audités comprend des informations qui comportent des incohérences significatives avec les états financiers, l'auditeur demandera d'abord à l'entité de les changer. Si l'entité refuse de procéder aux changements requis, un paragraphe mettant l'accent sur cette question pourrait être utilisé pour décrire l'incohérence significative.

Dans les cas extrêmes (tels que des situations impliquant plusieurs incertitudes significatives), il peut être plus approprié d'émettre une clause d'impossibilité d'exprimer une opinion au lieu d'ajouter un tel paragraphe.

4.4.3 Les modifications de l'opinion d'audit

Lorsque l'effet d'un problème est ou peut être, selon l'auditeur, significatif quant aux états financiers, une modification de l'opinion d'audit est requise. Exemples :

- La limitation de l'étendue des travaux de l'auditeur ;

- Les désaccords avec la direction en ce qui concerne :
 - L'acceptabilité des méthodes comptables choisies ;
 - La méthode suivie pour leur application ;
 - Le caractère adéquat des informations à fournir dans les états financiers.

Quand une modification est nécessaire :

- Toutes les causes de fond doivent être clairement décrites dans le rapport de l'auditeur, et à moins que cela ne soit impossible, il y a lieu de quantifier leur (s) impact (s) éventuel (s) sur les états financiers.
- Elle devrait faire l'objet d'un paragraphe distinct précédant l'opinion, ou l'impossibilité d'exprimer une opinion sur les états financiers ;
- Elle peut inclure aussi une référence à un examen plus approfondi, le cas échéant, dans une note aux états financiers.

Il existe trois moyens par lesquels le rapport de l'auditeur peut être modifié, comme cela est indiqué dans le schéma ci-dessous.

Tableau 4.4-2

Le type	La nature
Opinion avec réserve	<p>Quand l'impact n'est pas important ni omniprésent pour nécessiter une opinion défavorable ou une impossibilité d'exprimer une opinion.</p> <p>Elle serait exprimée ainsi : "À l'exception de..." les effets de la question à laquelle la réserve se rapporte.</p>
"Impossibilité d'exprimer une opinion"	<p>Lorsque l'impact éventuel d'une limitation de l'étendue de l'audit (voir la présentation ci-dessous) est tellement important et omniprésent que l'auditeur n'a pas été en mesure d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés, et qu'en conséquence, il n'est pas en mesure d'exprimer une opinion sur les états financiers.</p> <p>Elle serait exprimée ainsi : "Nous n'avons pas exprimé un avis..." sur les états financiers en raison d'une limitation de l'étendue de l'audit.</p>
Opinion défavorable	<p>Lorsque l'effet d'un désaccord (voir la présentation ci-dessous) est tellement omniprésent et important dans les états financiers que l'auditeur conclut que la qualification du rapport n'est pas suffisante pour révéler le caractère mensonger ou incomplet des états financiers.</p> <p>Elle serait exprimée ainsi : "Les états financiers ne présentent pas sincèrement, conformément à..."</p>

Les limitations de l'étendue de la mission d'audit

La limitation de l'étendue des travaux de l'auditeur pourrait résulter de :

- **Toutes contraintes imposées par l'entité**

La direction peut refuser d'autoriser la réalisation d'une procédure d'audit que l'auditeur juge nécessaire. Par exemple, cela pourrait être le refus par la direction de permettre la confirmation des soldes, tels que les comptes débiteurs. Si cela est connu avant que la mission ne soit acceptée, l'auditeur n'acceptera normalement pas une telle limitation de l'étendue de la mission.

- **L'impossibilité d'exécuter une procédure**

L'auditeur peut ne pas être en mesure d'exécuter des procédures estimées nécessaires, en raison de facteurs tels que :

- Le calendrier (une incapacité d'observer le déroulement des inventaires physiques, car ils sont survenus avant la nomination de l'auditeur) ;
- Des dégradations dans les enregistrements comptables (par le feu, l'eau, le vol ou les pertes de données informatiques, par exemples) ;
- L'absence ou la restriction d'accès au personnel clé, aux registres comptables ou aux lieux d'exploitation ;
- L'absence de documents comptables adéquats.

Dans ces circonstances, l'auditeur s'efforcera de mener à bien des procédures alternatives raisonnables pour obtenir des éléments probants suffisants et appropriés pour soutenir une opinion sans réserve.

Une limitation de l'étendue nécessite soit une réserve, soit une impossibilité d'exprimer une opinion. Le rapport de l'auditeur doit :

- Décrire la limitation ;
- Indiquer les éventuels ajustements des états financiers qui auraient pu être jugés nécessaires s'il n'y avait pas eu de limitation.

Dans le rapport cité en exemple ci-dessous, tous les termes restent les mêmes que ceux du rapport standard (se référer au chapitre 4.3) sauf ce qui est indiqué en italique.

Opinion avec réserve – Limitation de l'étendue des travaux d'audit Impossibilité d'assister à la prise d'inventaire des stocks

La responsabilité de l'auditeur

Notre responsabilité est d'exprimer une opinion sur ces états financiers sur la base de notre audit. À l'exception de la question évoquée au paragraphe ci-après, nous avons effectué notre audit selon...

Opinion

Nous n'avons pas assisté à la prise d'inventaire physique des stocks au 31 décembre 20XX, cette date étant antérieure à notre nomination en tant qu'auditeur 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. À notre avis, sous réserve de l'incidence des ajustements 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 de...

“Impossibilité d’exprimer une opinion” - Limitation de l’étendue des travaux

Limitation imposée de l’étendue des travaux

Rapport sur les états financiers

Nous avons été nommés pour procéder à l’audit des états financiers ci-joints de la société ABC, comprenant le bilan au 31 décembre 20XX, ainsi que le compte de résultats, l’état des variations dans les fonds propres et l’état des flux de trésorerie pour l’année se terminant à cette date, et des notes annexes incluant la description des principes comptables majeurs suivis et d’autres informations explicatives.

La responsabilité de la direction

La direction est responsable de...

La responsabilité de l’auditeur

(Omettre le paragraphe traitant de la responsabilité de l’auditeur).

(Le paragraphe décrivant l’étendue des travaux d’audit sera soit omis, soit adapté aux circonstances).

(Ajouter un paragraphe décrivant la limitation de l’étendue des travaux, par exemple :

Nous n’avons pas pu assister à la prise d’inventaire physique de tous les stocks, ni confirmer les comptes à recevoir, en raison des limitations imposées à l’étendue de nos travaux par la société.

En raison de l’importance des limitations de l’étendue de nos travaux exposées au paragraphe qui précède, nous ne sommes pas en mesure d’exprimer une opinion sur les états financiers.

4.4.4 Les désaccords avec la direction

L’auditeur peut être en désaccord avec la direction sur des questions telles que :

- L’acceptabilité des méthodes comptables choisies ;
- La méthode suivie pour leur application ;
- Le caractère adéquat des informations à fournir dans les états financiers.

Lorsque ces désaccords sont importants en ce qui concerne les états financiers, une opinion avec réserve ou une opinion défavorable sera exprimée.

Opinion avec réserve

Désaccord sur les méthodes comptables – Caractère inapproprié des méthodes retenues

Rapport sur les états financiers

Nous avons effectué l'audit...

La responsabilité de la direction

La direction est responsable de ...

La responsabilité de l'auditeur

Notre responsabilité est d'exprimer...

Ainsi que l'indique la Note X de l'annexe aux états financiers, aucun amortissement n'a été enregistré dans les états financiers ce qui, à notre avis, n'est pas conforme aux Normes Internationales d'Information Financière. La dotation aux amortissements pour l'exercice clos le 31 décembre 20XX, calculée sur une base linéaire en appliquant un taux annuel de 5% pour les constructions et de 20% pour le matériel, devrait s'élever à xxx. En conséquence, les immobilisations corporelles devraient être réduites du montant de l'amortissement cumulé s'élevant à xxx et le report à nouveau déficitaire ainsi que la perte reportée doit être augmentée de xxx et de xxx, respectivement.

Opinion

À notre avis, sous réserve de l'incidence sur les états financiers de la question évoquée au paragraphe précédent, ceux-ci donnent une image fidèle de...

Opinion avec réserve

Désaccord sur les méthodes comptables – Information fournie dans les états financiers non adéquate.

Nous avons effectué l'audit de...

La responsabilité de la direction pour les états financiers

La direction est responsable de...

La responsabilité de l'auditeur

Notre responsabilité est d'exprimer...

Le 15 janvier 20XX, la société a émis un emprunt obligataire d'un montant en principal de xxx dans le but de financer l'extension de son usine. Le contrat d'émission limite le paiement des dividendes futurs au montant des bénéfices réalisés après le 31 décembre 20XX. À notre avis, la mention de cette information en note annexe aux états financiers est exigée par...

Opinion

À notre avis, sous réserve de l'omission de l'information mentionnée au paragraphe précédent, les états financiers donnent une image fidèle et réelle de...

Opinion défavorable

Désaccord sur les méthodes comptables — Information fournie dans les états financiers non adéquate.

Nous avons effectué l'audit de...

La responsabilité de la direction pour les états financiers

La direction est responsable de...

La responsabilité de l'auditeur

Notre responsabilité est d'exprimer...

(Paragraphe (s) décrivant le désaccord).

Opinion

A notre avis, en raison de l'incidence des questions évoquées au(x) paragraphe(s) qui précède(nt), les états financiers ne donnent pas une image fidèle de (ou "ne présentent pas sincèrement, dans tous leurs aspects significatifs") la situation financière de la société ABC au 20 décembre 20XX, ainsi que de la performance financière et des flux de trésorerie pour l'exercice clos à cette date, conformément aux Normes Internationales d'Information Financière.

L'opinion avec réserve

Désaccord concernant les divulgations requises – continuité d'exploitation

Rapport sur les états financiers

Nous avons effectué l'audit de...

La responsabilité de la direction pour les états financiers

La direction est responsable de...

La responsabilité de l'auditeur

Notre responsabilité est d'exprimer...

«Les emprunts contractés par la société viennent à échéance et les montants restants dus sont à rembourser le 19 mars 20X1. La société n'a pas été en mesure de renégocier sa dette ni d'obtenir de nouveaux financements. Cette situation révèle l'existence d'une incertitude significative susceptible de jeter un doute important sur la capacité de la société à poursuivre son activité et, en conséquence, à recouvrer ses actifs et à payer ses dettes dans le cadre normal de ses opérations. Les états financiers (et les notes annexes qui en font partie intégrante) ne font pas état de cette situation.

À notre avis, sous réserve de l'omission de l'information décrite au paragraphe ci-dessus, les états financiers donnent une image fidèle de (ou "présentent sincèrement, dans tous leurs aspects significatifs") la situation financière de la société au 31 décembre 20X0 ainsi que du résultat de ses opérations et des flux de trésorerie pour l'exercice clos à cette date, conformément aux ...

Opinion défavorable

Désaccord concernant les divulgations requises - continuité d'exploitation

Rapport sur les états financiers

Nous avons effectué l'audit de...

La responsabilité de la direction pour les états financiers

La direction est responsable de...

La responsabilité de l'auditeur

Notre responsabilité est d'exprimer...

Les emprunts contractés par la société viennent à échéance et les montants restants dus sont à rembourser le 31 décembre 20XX. La société n'a pas été en mesure de renégocier sa dette ni d'obtenir de nouveaux financements. Cette situation révèle l'existence d'une incertitude significative susceptible de jeter un doute important sur la capacité de la société à poursuivre son activité et, en conséquence, à recouvrer ses actifs et à payer ses dettes dans le cadre normal de ses opérations. Les états financiers (et les notes annexes qui en font partie intégrante) ne font pas état de cette situation.

Opinion

A notre avis, sous réserve de l'omission de l'information décrite au paragraphe ci-dessus, les états financiers donnent une image fidèle de (ou "présentent sincèrement, dans tous leurs aspects significatifs")

La situation financière de la société au 31 décembre 20XX, ainsi que du résultat de ses opérations et des flux de trésorerie pour l'exercice clos à cette date, conformément aux...

LES ANNEXES

Annexe A – Les formes de la documentation du contrôle interne

Objectif de l'annexe

Fournir des directives sur les formes les plus courantes de la documentation du contrôle interne (se référer au chapitre 2.11 du guide).

Les formes les plus courantes de la documentation du contrôle interne sont les suivantes :

- Une description narrative ou des mémorandums ;
- Des diagrammes de circuit de documents ;
- Une combinaison de diagrammes de circuit de documents et de descriptions narratives ;
- Des questionnaires et des listes de contrôle.

A.1 Les descriptions narratives

Elle peut être la forme la plus efficace pour la documentation dans les petites entités où la comptabilité et les activités de contrôle interne peuvent être simples ou quand les processus d'affaires sont relativement non compliqués.

Elle est aussi couramment utilisée pour documenter “le niveau de contrôle de l'entité” et les contrôles informatiques généraux.

Elle implique une description détaillée de chaque étape du processus du début jusqu'à la fin (qui est l'initialisation d'une écriture comptable). Lorsque le processus est divisé sur un certain nombre d'étapes distinctes, il est utile de donner des titres aux paragraphes. Cela permet au lecteur de trouver assez rapidement les informations pertinentes. Une description peut également être structurée de manière à ce que chaque description narrative traite les informations selon un mode normalisé.

Point à prendre en considération

Dans les descriptions, il y a lieu d'utiliser les titres des fonctions plutôt que les noms des personnes. Il ne s'agit pas seulement de gagner du temps pour la mise à jour des descriptions lorsque ces personnes quittent l'entité, mais permet également d'éviter toute confusion si les personnes concernées quittent ou restent dans l'entité tout en assumant une autre fonction.

A.2 Les diagrammes de circuit de documents

Les diagrammes de circuit de documents prennent plus de temps pour être préparés, mais s'ils le sont, ils fournissent aux lecteurs une vue d'ensemble qui aide et améliore la compréhension des flux de transactions et les principaux contrôles internes. La mise à jour des diagrammes de circuit de documents est également plus aisée lors des années suivantes.

Les diagrammes de circuit de documents devraient décrire les procédures comptables et de contrôle interne de l'entité de l'initiation des opérations jusqu'à leurs enregistrements comptables et vice-versa (par exemple, à partir de la réception du bon de commande client jusqu'au classement de la copie de la facture de vente et la passation de l'écriture comptable sur le grand livre). Les procédures comptables automatisées telles que les calculs informatiques (valorisations des factures de ventes) et les procédures manuelles telles que les rapprochements (des contenus des factures de vente par rapport aux ordres d'expéditions) devraient également être indiquées sur les diagrammes de circuit de documents.

Une brève description narrative peut compléter les diagrammes de circuit de documents pour décrire les principaux contrôles internes et les autres caractéristiques d'une manière plus détaillée. Des progiciels sont souvent utilisés pour préparer et mettre à jour ces diagrammes.

Tableau A-1

Conseils en matière de diagrammes	Limitez le nombre de symboles pour les diagrammes utilisés. N'utilisez pas plus de 6-8 symboles standards de diagrammes de circuit de documents. Les symboles standards permettent au personnel d'audit et aux auditeurs expérimentés chargés de la revue de se familiariser rapidement avec les diagrammes préparés par d'autres membres du personnel. Les progiciels offrent souvent des centaines de symboles qui pourraient éventuellement être utilisés dans les diagrammes.
	Éviter les surcharges d'informations. Résistez à la tentation d'établir un gigantesque diagramme qui couvre l'ensemble d'un processus, mais prenez plusieurs pages pour les documenter. Attribuez à chaque activité principale dans un processus son propre diagramme. Commencez avec une vue d'ensemble du processus et concentrez-vous ensuite sur les activités principales. Si le processus est extrêmement complexe, envisager des diagrammes pour les sous-activités. Des diagrammes complexes sont intimidants et prennent donc beaucoup plus de temps pour pouvoir les comprendre et les revoir.
	Mettre en évidence l'emplacement et la destination finale des documents. S'assurer que l'emplacement définitif de documents est bien défini, par exemple : <ul style="list-style-type: none">• Classé de manière permanente dans un emplacement spécifié ;• Détruit ;• En référence croisée avec un autre diagramme. Cela permet d'éviter les pertes de temps lors de la recherche de certains documents, en particulier quand ils auront été détruits.

A.3 La combinaison des descriptions narratives et par diagrammes

Une autre forme de description des systèmes est l'usage combiné des descriptions narratives et par diagrammes. La page modèle est divisée en deux parties, comme cela est illustré dans la présentation ci-dessous. La colonne du processus des flux met en évidence les principales activités et la colonne narrative explique ce qui se passe ou fait une référence croisée avec une autre explication narrative, ou par diagramme, expliquant seulement cette activité.

Tableau A-2

Les flux de processus	Référence de la description narrative ou des diagrammes de circuit de documents
<div data-bbox="523 689 707 808" style="background-color: #333; color: white; padding: 5px; text-align: center; margin-bottom: 20px;"> Initialisation d'une vente </div> <div data-bbox="523 913 707 1032" style="background-color: #333; color: white; padding: 5px; text-align: center;"> Expédition des commandes </div>	<p data-bbox="802 689 1372 913">Les commandes arrivent par courrier électronique, téléphone, fax, et parfois par courrier. Les responsables des ventes peuvent également prendre les commandes. L'employé de bureau du service des ventes saisit le détail des commandes dans le système des ventes. Le système vérifie si les articles commandés sont disponibles et si le client dispose d'une cote de crédit suffisante. Si ces conditions sont remplies, un bon de commande client est généré par le système.</p> <p data-bbox="802 987 1254 1032">Pour plus de détails, il y a lieu de se référer au diagramme XXX.</p>

A.4 Les questionnaires et listes de contrôle

Le questionnaire de contrôle interne ou les listes de contrôle représentent d'autres techniques utilisées pour documenter le contrôle interne. Ils fournissent un moyen d'identifier de façon systématique la plupart des types de procédures de contrôle interne ordinaires qui devraient exister.

Le danger qui provient de l'utilisation des questionnaires est que le personnel de l'entité peut déclarer que certains contrôles internes existent alors qu'en réalité ils ont été modifiés, remplacés ou qu'ils sont tout simplement inactifs. Les systèmes de contrôle interne changent souvent en réaction aux nouvelles formules de prestations de services, aux modifications de produits et services, et même en cas de changement du personnel. Les questionnaires sont plus efficaces lorsqu'ils sont utilisés en conjonction avec les descriptions narratives, ou les diagrammes de circuit de documents, pour identifier les points de contrôle interne. Indépendamment de l'approche utilisée pour la documentation, son étendue augmentera en fonction de la complexité de l'entité et l'étendue des procédures d'audit à exécuter.

Annexe B – Les procédures relatives aux tests de conformité

Objectif de l'annexe

Fournir des directives sur les tests de conformité qui peuvent être utilisés par l'auditeur pour établir comment le contrôle interne est conçu et mis en œuvre réellement (se référer au chapitre 2.11).

Un des moyens les plus efficaces pour établir comment le contrôle interne est conçu et mis en œuvre réellement est que l'auditeur effectue ce qui est souvent appelé un "test de conformité" des processus importants de l'entité. Ce moyen fait encore partie des procédures d'évaluation des risques.

Lors d'un test de conformité, l'auditeur suit une transaction (à partir de chaque grande catégorie de transactions) depuis son origine jusqu'à sa présentation dans les états financiers. Cela inclut de suivre la transaction à travers le système d'information et la comptabilité de l'entité et les processus de préparation des informations financières, et ce, jusqu'à sa présentation dans les états financiers. Cela inclut des demandes d'informations auprès du personnel, l'observation de l'application des contrôles internes spécifiques ainsi que l'examen des documents et des rapports.

B.1 Les objectifs du test de conformité

Tableau B-1

Objectifs du test de conformité	<ul style="list-style-type: none">• Confirmer la connaissance obtenue par l'auditeur concernant les processus de flux des transactions.• Confirmer la connaissance par l'auditeur de la conception des contrôles internes pertinents identifiés pour les cinq composants du contrôle interne relatifs aux informations financières, y compris ceux relatifs à la prévention et à la détection des fraudes.• Confirmer que la connaissance des processus par l'auditeur est complète en déterminant si tous les points dans les processus, se rapportant aux inexactitudes qui pourraient se produire pour chaque assertion relative aux états financiers, ont bien été identifiés.• Évaluer l'efficacité de la conception du système de contrôle interne.• Confirmer que les contrôles sont en train de fonctionner.• Obtenir des éléments probants pour démontrer que les objectifs ont été atteints.
--	---

Dans de nombreux cas, en particulier dans les petits audits, les tests de conformité peuvent être effectués simultanément avec la prise de connaissance du contrôle interne.

B.2 Comment réaliser les tests de conformité ?

Lors d'un test de conformité, l'auditeur suit la transaction, depuis son origine, jusqu'à son enregistrement dans le système d'information financière de l'entité. Cela inclut l'ensemble des processus d'initiation, d'autorisation, d'enregistrement, de traitement, et de reporting des transactions individuelles, ainsi que les procédures de contrôle interne relatives à chaque processus important identifié et les contrôles destinés à traiter les risques de fraudes.

Tableau B-3

Les bonnes pratiques	Les précautions
<p>Suivre l'ensemble du processus Suivre les processus de flux de transactions réelles en utilisant les mêmes documents et les mêmes moyens informatiques utilisés par le personnel de l'entité.</p>	<p>Ne pas examiner des copies de documents fournis à partir d'une seule source ou celles qui sont prétendues être utilisées.</p>
<p>Faire participer le personnel de l'entité Rechercher toutes les personnes impliquées dans les aspects importants des processus ou dans le contrôle interne.</p>	<p>Ne pas limiter les demandes d'informations à une seule personne.</p>
<p>Les points à connaître À chaque point où d'importants traitements de procédures ou d'activité de contrôle interne se produisent, il y a lieu d'interroger le personnel de l'entité sur :</p> <ul style="list-style-type: none"> • Leur compréhension de ce qui est exigé ; • Si les procédures de traitement sont effectuées comme cela a été convenu initialement et en temps opportun (et régulièrement). 	<p>Être vigilants quant aux exceptions aux procédures prévues ainsi qu'aux activités de contrôle interne.</p> <p>Ne pas envisager des tests de procédures pour toutes les procédures qui ne sont pas effectuées régulièrement (exemple : les états de rapprochements mensuels).</p>
<p>Corroborer Corroborer les informations à chaque différente étape de réalisation du tests de conformité, et ce, en demandant au personnel de décrire leur connaissance du traitement précédent et suivant, ainsi que des activités de contrôle interne, et en leur demandant aussi de montrer ce qu'ils font.</p>	<p>Demander à ce qu'on vous montre ce qui se passe plutôt que de vous dire ce qui se passe.</p>
<p>Utiliser des questions de suivi Poser des questions supplémentaires et obtenir des éléments de preuve qui puissent aider à identifier les abus de contrôle interne ou des indicateurs de fraudes. Par exemple :</p> <ul style="list-style-type: none"> • Qu'arrive-t-il lorsque vous détectez une erreur ? • Comment déterminez-vous si une erreur s'est produite ? • Quel genre d'erreur avez-vous trouvé ? • Qu'arrive-t-il lorsqu'une erreur est détectée ? • Comment les erreurs ont-elles été corrigées ? • N'avez-vous jamais été invité à outrepasser le processus de contrôle interne? Si oui, décrire la situation, pourquoi cela s'est produit et ce qui s'est passé. 	<p>Si aucune erreur n'a jamais été détectée, il y a lieu d'évaluer si cela est dû à un bon contrôle interne préventif ou si la personne chargée de l'exécution des procédures de contrôle interne n'a pas les compétences nécessaires pour identifier les erreurs.</p>

Les bonnes pratiques	Les précautions
<p>Examiner les conclusions Un contrôle interne mal conçu peut représenter une faiblesse dans le système de contrôle interne de l'entité. Il y a donc lieu d'envisager de communiquer les conclusions à la direction et aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise.</p>	<p>Les communications doivent être effectuées par écrit pour fournir des éléments probants.</p>
<p>La documentation Une documentation suffisante et appropriée devrait être obtenue afin de fournir la preuve que les objectifs de la description des procédures ont été atteints. Cela inclura notamment les copies des documents obtenus et des notes sur les discussions avec les divers membres du personnel de l'entité.</p>	<p>L'étendue de la dépendance à l'égard des travaux effectués par des tiers devrait être documentée avec une évaluation de leurs compétences et de leurs objectivités.</p>

Annexe C — Vue d'ensemble de la gestion des risques

Objectif de l'annexe

Donner une vue d'ensemble du processus qui peut être utilisé par la direction pour identifier de manière efficace, atténuer, suivre et contrôler les risques liés à l'activité, et plus particulièrement ceux qui pourraient engendrer des anomalies significatives dans les états financiers.

La norme ISA 315 stipule que :

- 76. L'auditeur doit acquérir la connaissance, d'une part, du processus suivi par l'entité pour identifier les risques liés à l'activité en rapport avec les objectifs de l'information financière et afin de décider des mesures adéquates à mettre en œuvre pour gérer ces risques et, d'autre part, des résultats de ce processus.**

La gestion des risques a connu beaucoup de succès au cours de la dernière décennie et plusieurs entités en ont adopté les principes clés et les méthodes. Elle est maintenant considérée comme une des meilleures pratiques dans les entités de toutes tailles. Elle permet à une entité d'arriver là où elle veut aller et lui permet d'éviter les pièges et les surprises en cours de route. Les petites entités considèrent aussi les risques auxquels elles sont exposées, mais elles ne disposent pas souvent de structures, ainsi que de la méthodologie et la documentation nécessaire pour démontrer que les risques sont gérés efficacement.

Cette annexe fournit une introduction à la gestion des risques. Il décrit un processus d'évaluation des risques simple que pratiquement toutes les entités, quelles que soient leurs tailles, pourraient suivre.

Les auditeurs peuvent recommander un tel processus d'évaluation des risques à leurs clients. L'entité aurait l'avantage de disposer de meilleures informations pour les prises de décisions et cela peut aussi procurer des économies de temps pour l'audit.

Lorsqu'une entité ne dispose pas de son propre processus d'évaluation des risques, l'auditeur est tenu, par le biais de demandes d'information à la direction et d'observation, d'identifier, documenter et évaluer les risques qui pourraient engendrer des anomalies significatives dans les états financiers.

C.1 La gestion des risques

Une fois qu'une entité se met à faire quelque chose, il y a toujours une possibilité que quelque chose pourrait mal tourner. Avec la gestion des risques, une entité peut déployer des ressources de manière efficiente et efficace pour la poursuite de ses objectifs. Le but de la gestion des risques est d'identifier les risques, de les évaluer, et d'élaborer ensuite des plans d'action réactifs.

L'exposé ci-dessous présente certains des avantages qui peuvent être réalisés par la mise en œuvre d'un processus de gestion des risques.

Tableau C-1

Activité	Gestion des risques	vs.	Absence de gestion des risques
Planning	Aligner la stratégie d'entreprise avec le niveau d'appétence pour les risques		Le niveau d'appétence pour les risques n'est pas pris en considération
Prise de décision	Anticiper "ce qui pourrait mal tourner" ou les opportunités		Il y a toujours des surprises
Allocation des ressources	Concentrer les ressources sur ce qui est important		Perte du temps
Surveillance	Assurer un suivi de performance en fonction des facteurs de risque		Réagir à des événements au fur et à mesure qu'ils surviennent

C.2 Cas où une entité ne connaît pas l'étendue de son exposition aux risques

Lorsqu'une entité ne connaît pas l'étendue de son exposition aux risques, l'une des deux situations suivantes peut se produire :

- **Situation 1**
Les systèmes de contrôle en place n'anticipent pas les événements qui exposent l'entité aux risques. Cela peut engendrer des pertes financières immédiates, des pertes d'opportunités ou des réaffectations du temps de la direction afin d'atténuer ou de corriger la situation.
- **Situation 2**
Les contrôles et les procédures en place peuvent être très lourds de manière à couvrir tous les risques imaginables. Dans ce cas les gestionnaires peuvent se sentir contraints par un ensemble de règles rigides et manquer les opportunités qui méritent d'être saisies.

Point à prendre en considération

Un processus de gestion des risques réussi implique :

- D'adopter une approche "descendante", cela veut dire qu'il y a lieu de lier les risques contrôlés aux objectifs de l'entité ;
- De nommer une personne expérimentée et influente pour le prendre en charge ;
- De prendre le temps nécessaire pour planifier et articuler clairement les avantages à récolter ;
- De communiquer avec le personnel tout au long de ce processus.

Les six étapes du processus de gestion des risques

La mise en œuvre d'un processus de gestion des risques implique souvent les six étapes suivantes :

1. Déterminer l'appétence pour les risques et les objectifs ;
2. Identifier les risques (événements) ;
3. Évaluer les risques identifiés ;
4. Mettre au point des réponses aux risques ;
5. Concevoir et mettre en œuvre les réponses aux risques ;
6. Suivre les résultats.

Ces étapes sont décrites ci-dessous.

Étape 1 — Détermination de l'appétence pour les risques et des objectifs

La première étape du programme de gestion des risques consiste à déterminer l'appétence pour les risques de l'entité. Chaque entité peut avoir des différents niveaux d'expositions aux risques et différents niveaux d'appétences pour les risques à tolérer ou à résorber. Cela peut être exprimé en des termes quantitatifs et qualitatifs à la fois.

Une fois que l'appétence pour les risques aurait été définie, l'étape suivante consiste à examiner les objectifs de l'entité.

Ces objectifs sont généralement documentés dans le cadre du plan d'affaires global de l'entité. Les facteurs de risque qui devront être gérés découleront de l'objectif souhaité. Il existe cinq grandes catégories d'objectifs à considérer, comme cela est indiqué dans le tableau ci-dessous.

Tableau C-2

Les objectifs	La description
Stratégiques	Les objectifs de haut niveau qui amènent l'entité à réaliser et atteindre sa vision ainsi que sa mission.
Opérationnels	Ils traitent l'utilisation efficace et efficiente des ressources de l'entité afin d'atteindre ses objectifs stratégiques.
De protection des actifs	Ils préviennent la perte, le vol, les dépassements de la part de la direction, le gaspillage et l'inutilité d'actifs et les mauvaises prises de décision.
D'établissement de rapports	Ils évaluent la fiabilité du reporting interne et externe, y compris les processus de préparation des états financiers.
De conformité	Ils identifient les implications des lois et règlements applicables et comment la conformité sera évaluée.

Dans la mesure du possible, les objectifs devraient inclure des objectifs mesurables et des indicateurs de performances afin que les réalisations puissent être mesurées sur une base permanente.

Étape 2 — Identifier les risques (événements)

Cette étape est critique. Elle exige que l'auditeur ait une bonne connaissance de l'entité et de ses objectifs. La liste des événements qui empêcheraient l'entité d'atteindre ses objectifs est souvent réalisée par le biais d'une séance de brassage d'idées avec les personnes directement impliquées. Certaines entités peuvent aller à une étape plus poussée et identifier aussi les facteurs de risques qui pourraient bénéficier à l'entité.

Les domaines à aborder comprennent :

- **Les risques pour l'entité qui découlent de ses objectifs et de ses opérations**

Cela comprend les risques résultants de :

- La nature des opérations, de l'environnement réglementaire, des récents événements économiques et des nouvelles initiatives stratégiques ;
- Les risques internes tels que l'environnement de contrôle, les contrôles informatiques généraux, le choix de méthodes comptables, et les nouvelles décisions, telles que des changements de systèmes, réorganisations, acquisitions, etc. ;
- Les transactions non courantes et les questions de jugements.

- **Les risques de fraudes et de manipulations des états financiers**

Les possibilités de tels dépassements existent dans chaque entité et doivent être traitées.

Identifiez les facteurs de risque qui offrent des opportunités de fraudes (faible culture d'entreprise et de valeurs au sein de l'entité), des pressions pour les fraudes (comme un bonus en fonction des ventes) et de rationalisation (comme une attitude de "je mérite cela").

Les fraudes de la direction peuvent résulter de surestimations ou sous-estimations, d'écritures comptables non justifiées, d'évaluations incorrectes et de transactions inappropriées, comme celles réalisées avec des parties liées. Les fraudes des employés sont généralement focalisées sur les détournements de fonds et d'actifs. Se reporter à l'annexe D. La nature des fraudes, pour des directives supplémentaires sur ce sujet.

Les listes de contrôle, telles celles que l'on trouve dans les manuels d'enseignement de l'audit et celles contenues dans les référentiels de contrôle interne, sont utiles, mais les auditeurs ne devraient pas les utiliser comme point de départ pour identifier les domaines à examiner et pour développer leurs réflexions. Elles ne doivent pas être utilisées en tant que substituts pour répondre aux besoins spécifiques de chaque entité.

Étape 3 — Évaluer les risques identifiés

L'étape suivante du processus consiste à évaluer les risques identifiés.

Pour chacun des risques identifiés, il y a lieu :

- **De demander "ce qui pourrait mal tourner" en fin de compte**

C'est la question "et alors ?" Pour les risques financiers, cela peut se rapporter à des anomalies éventuelles dans les états financiers. Par exemple, un ralentissement économique peut avoir été identifié en tant que risque. Si les opérations ont été correctement enregistrées

dans les registres comptables, cela ne donne pas lieu à des anomalies significatives dans les états financiers. Toutefois, le ralentissement peut avoir des conséquences sur les créances (en raison de l'incapacité des clients de les régler) ou sur les stocks (en raison de la rotation lente des marchandises) qui seraient alors surévalués.

- **D'évaluer les chances (probabilité de survenance de l'événement) ainsi que les impacts (impacts financiers potentiels)**

L'impact financier sera estimé en fonction de l'appétence pour les risques de l'entité ou du seuil de signification. Une méthode courante consiste à évaluer la probabilité et l'impact sur une telle échelle de 1 à 10 ou de 1 à 5. Les résultats peuvent être multipliés ensemble pour aboutir à une évaluation combinée et globale des risques. Une feuille de calcul typique est présentée ci-dessous.

Tableau C-3

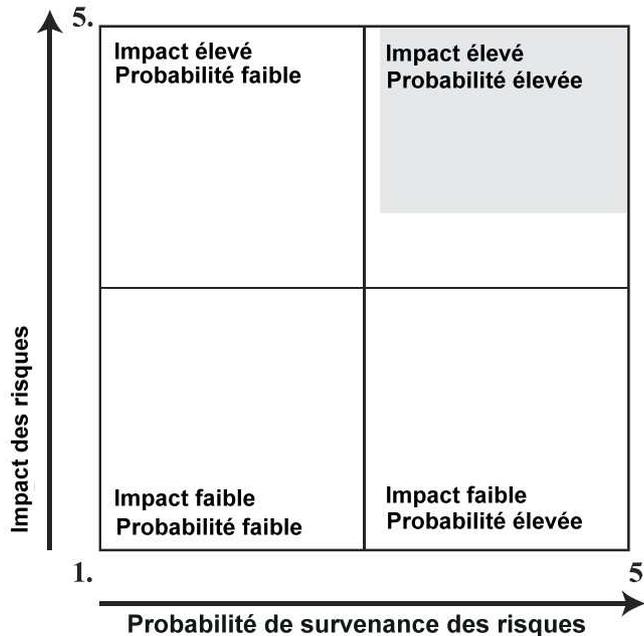
Le registre des risques

Le caractère significatif global _____

Les risques identifiés	"Ce qui pourrait mal tourner" aux E/F en tant que résultat ?	Impact P.E/F — CEAV			Évaluation des risques			Risque Significatif Oui/Non ?	Réponse de la direction		Réponse d'audit (plan d'audit)	
		Actifs	Dettes	Revenus	Probabilité de survenance	€ Impact	Résultat combiné		W/P	W/P		

Le résultat de l'évaluation des risques peut être aussi schématisé ainsi :

Schéma C-4



Étape 4 — Mettre au point des réponses aux risques

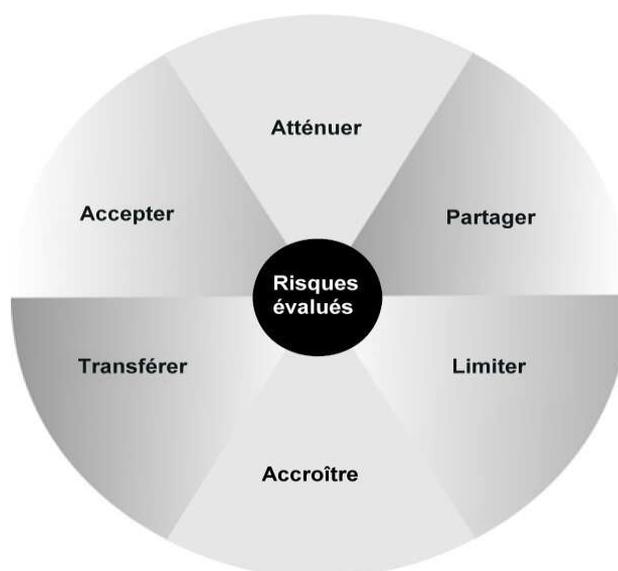
Le résultat des étapes 1 à 3 est une liste de risques qui ont été évalués.

L'étape suivante consiste à déterminer des réponses appropriées aux risques.

Les risques ayant des impacts élevés et de catégories de probabilité élevée doivent normalement être atténués en priorité. Cette étape exige de trouver un équilibre entre les coûts des nouvelles mesures visant à atténuer ces risques et l'impact potentiel du risque résiduel. Dans certains cas, les procédures courantes de contrôle peuvent s'avérer avoir des coûts disproportionnés ou plus coûteux que les risques auxquels elles sont adressées.

Il existe un certain nombre de réponses possibles aux risques, telles que celles illustrées dans le schéma ci-dessous.

Schéma C-5



Les risques peuvent être :

- **Atténués**
Il s'agit de la réponse aux risques la plus courante et prend souvent la forme d'activités de contrôle. D'autres atténuations de risques pourraient inclure la révision des méthodes et procédures, des changements organisationnels, le recrutement de personnel supplémentaire et des investissements dans de nouvelles technologies.
- **Partagés**
Le risque peut être partagé avec d'autres parties en formant une opération de joint-venture par exemple.
- **Limités**
Cet objectif peut être atteint par la réduction ou l'arrêt de l'activité ou bien par la recherche d'autres manières d'atteindre le résultat désiré.
- **Accrus**
Cela s'applique aux risques qui ont des résultats très souhaitables. Ces risques doivent être exploités – et non contrôlés. La réponse sera de savoir comment maximiser les avantages si ces opportunités se présentent.

- **Transférés**
Cela inclut la sous-traitance, ou d'autres arrangements contractuels avec des tiers et la souscription de polices d'assurance.
- **Acceptés**
Il s'agit de ne rien faire. Ces risques sont considérés comme acceptables par rapport à l'appétence pour les risques de l'entité

Étape 5 — Élaborer et mettre en œuvre des réponses aux risques

Un plan d'action devrait être mis au point pour s'assurer que des mesures seront prises, comme cela est requis, pour répondre de manière appropriée à l'évaluation des risques. Les points à considérer sont les suivants :

- Le plan devra s'articuler sur ce qui est requis, qui fera le travail et quand ;
- Il y a lieu de ne pas essayer de traiter chaque risque spécifique isolément. Réfléchissez à la manière dont l'évaluation des risques interagit les uns sur les autres et développez des réponses en se basant sur des domaines généraux ou des ensembles de risques ;
- Il y a lieu d'affecter à une personne, de manière permanente, la responsabilité relative à l'atténuation des risques au sein de l'entité ;
- Il y a lieu d'obtenir des apports des conseillers et auditeurs externes autant que besoin ;
- Il y a lieu d'obtenir l'approbation officielle du plan par les personnes constituant le gouvernement d'entreprise (si elles ne font pas partie de la direction).

Étape 6 — Surveiller les résultats

La gestion des risques ne devrait pas être considérée comme étant un événement ponctuel. Le registre des risques doit être mis à jour sur une base régulière, annuellement par exemple. De nouveaux risques se poseront et les activités de contrôle auront besoin d'être changées. De plus, il y a lieu d'examiner comment l'efficacité des réponses aux risques peut être surveillée de manière continue.

Certaines activités de surveillance pourraient inclure :

- Les indicateurs de performances clés ;
- La comparaison des données relatives à la production, aux stocks, aux indicateurs de mesures de la qualité, aux ventes et à d'autres informations relatives aux performances courantes, par rapport au budget ou au plan ;
- Les performances réalisées par rapport aux niveaux de tolérances prédéterminés pour les risques ;
- Les données spécifiques relatives à la réalisation des objectifs de l'entité.

Annexe D — La nature de la fraude

Objectif de l'annexe

Pour donner une vue d'ensemble de certains facteurs menant à la fraude au niveau des états financiers et aux détournements de biens.

Les anomalies dans les états financiers peuvent résulter soit de fraudes ou d'erreurs. Ce qui distingue la fraude de l'erreur est de savoir si l'action sous-jacente est intentionnelle ou non intentionnelle.

La fraude est toujours intentionnelle et implique la dissimulation délibérée des faits. Elle peut prendre la forme de détournement d'actifs ou de manipulation des états financiers. La manipulation se produit également lorsqu'il y a des omissions ou de fausses déclarations dans les notes et/ou dans d'autres divulgations.

D.1 Le détournement

“La fraude de la direction” se réfère à la fraude impliquant un ou plusieurs membres de la direction ou ceux qui sont chargés de la surveillance. La fraude impliquant d'autres employés n'appartenant pas à la direction est dénommée “la fraude des employés”.

La manipulation des états financiers se produit lorsque le niveau des revenus annoncé est plus élevé ou plus bas que celui qui s'est produit en réalité. Elle pourrait également prendre la forme d'omissions (non-divulgaration de certains points) ou de fausses déclarations dans les notes et/ou dans d'autres divulgations. Le motif peut être de lever des fonds, d'atteindre un seuil de bonus, d'augmenter la valeur de l'entreprise, ou tout simplement de réduire les impôts.

Tableau D-1

Types de fraude	Fraude de la Direction	Fraude des employés
Nature	<p>Manipulation des états financiers</p> <p>Établissement de rapports indiquant des niveaux de revenus plus élevés / plus faibles que ceux réellement réalisés</p>	<p>Détournement d'actifs</p> <p>Utilisation des actifs de l'entité à des fins personnelles</p>
Méthode	Dépassements de la part de la direction du contrôle interne en vigueur	Exploitation de la faiblesse du contrôle interne
Montants impliqués	Ils peuvent être très importants	Des plus petits montants aux plus élevés

Le détournement par des parties extérieures

La fraude peut également être commise à l'encontre d'une entité par des parties extérieures telles que les fournisseurs et les clients. Les fournisseurs peuvent présenter de fausses ou doubles factures, ou surfacturer les services rendus ou les livraisons de biens. Les clients peuvent déduire de faux avoirs pour réduire leurs créances.

Les types les plus sérieux de fraudes impliquent généralement la direction. La raison en est que la direction a plus d'opportunités. Contrairement aux employés, qui peuvent être en mesure de détourner de petites sommes d'argent en exploitant les faiblesses du contrôle interne, la direction est bien placée pour outrepasser ou contourner autrement un bon système de contrôle interne. Ceci résulte du fait que la direction est à l'origine responsable, en premier lieu, de la conception et de la mise en œuvre du contrôle interne. Les possibilités de "dépassements de la part de la direction" existent dans pratiquement chaque entité quelle que soit sa taille.

Les caractéristiques des détournements d'actifs ou des manipulations des états financiers sont récapitulées dans le schéma ci-dessous.

Schéma D-2

	Détournements d'actifs (abus de biens sociaux)		Manipulations des E/F (Présentation des niveaux supérieurs / inférieurs aux bénéfices qui ont été effectivement réalisés)	
Qui ?	Direction	Employés	Direction	Employés
Les pressions	L'avantage personnel	L'avantage personnel	L'avantage personnel tel que les économies d'impôts, la vente de l'entreprise à un prix gonflé ou pour justifier une prime	L'avantage personnel tel que l'atteinte d'un seuil de performance pour l'obtention d'une prime
Les possibilités	Dépassement du contrôle interne (CI) Exploiter la faiblesse du contrôle interne	Exploiter la faiblesse du contrôle interne	Dépassement du contrôle interne Exploiter la faiblesse du contrôle interne (CI)	Exploiter la faiblesse du contrôle interne (CI)
Les montants en cause	Ont tendance à être élevés en raison de la position dans l'entité et de la connaissance du contrôle interne (par les personnes impliquées)	Souvent petits mais peuvent être élevés éventuellement.	Ont tendance à être élevés en raison de la position dans l'entité et de la connaissance du contrôle interne (par les personnes impliquées)	l'importance des manipulations serait en relation avec les avantages (primes) payés

D.2 Intégrité, éthique et compétence

Bien que les fraudes puissent avoir lieu dans n'importe quelle organisation, elles sont beaucoup plus répandues dans les entités disposant d'une faible gouvernance, d'une faible culture (des valeurs éthiques douteuses), d'une faible attitude envers le contrôle interne et disposant de moins de personnes compétentes détenant des postes clés. Les salariés ont tendance à suivre les pratiques de leurs chefs.

Par exemple, si les hauts dirigeants gonflent régulièrement leurs notes de frais, il est fort probable que d'autres employés en fassent de même.

Des enquêtes ont indiqué que la meilleure dissuasion pour les fraudes est un sain "ton de la direction". Cela inclut les valeurs exprimées par les personnes constituant le gouvernement d'entreprise et les procédures de contrôle conçues pour faire face aux dépassements de la part de la direction.

Les techniques les plus courantes utilisées pour perpétrer des fraudes sont illustrées dans le schéma ci-dessous.

Schéma D-3

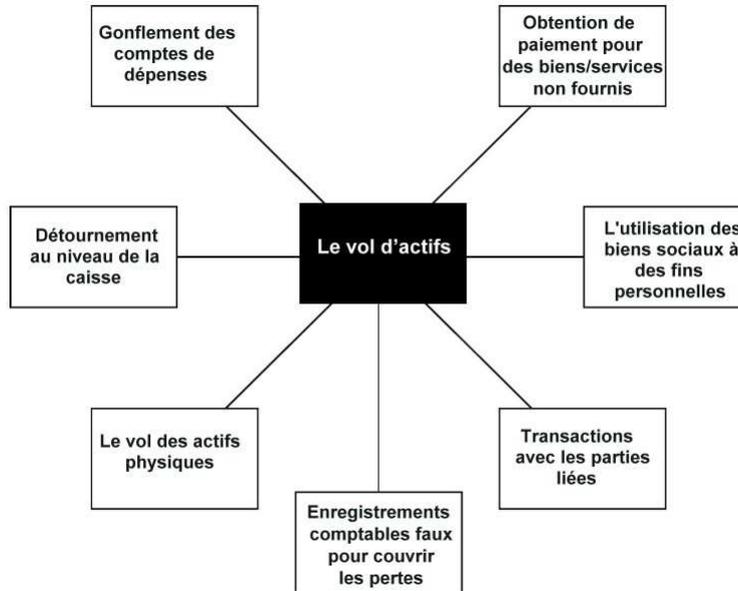
Présentation d'informations financières frauduleuses



Les écritures comptables et les estimations sont des moyens très appréciés pour manipuler les états financiers. Cela s'explique par le fait qu'ils fournissent à la direction beaucoup de moyens de les nier si elles sont découvertes. Les biais dans les estimations peuvent être attribués à l'excès d'optimisme ou de prudence. La non-prise en charge d'une écriture comptable, si elle est découverte, peut être qualifiée comme une simple erreur. Cela diffère d'autres stratégies, telles que les falsifications de documents, qui seront très difficiles à nier par la direction si elles sont découvertes par l'auditeur.

Schéma D-4

Détournements d'actifs

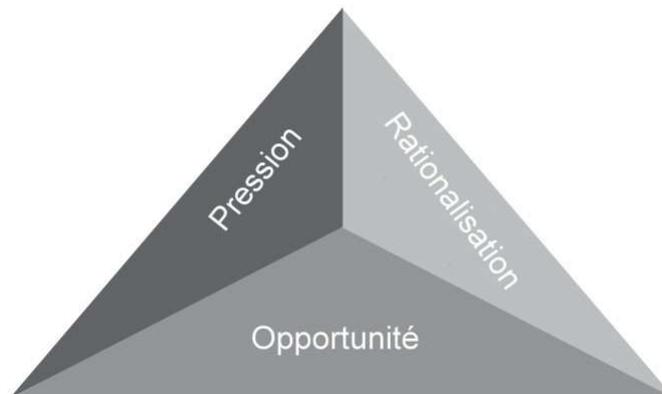


D.3 Le triangle de la fraude

Lorsque le carburant, l'oxygène et la chaleur sont réunis, il y a une forte probabilité d'incendie. Il en est de même pour la fraude. En effet, la fraude est plus susceptible de se produire lorsque les trois facteurs clés sont réunis.

Ces facteurs sont illustrés ci-dessous dans ce qui est appelé souvent "le triangle de la fraude".

Schéma D-5



Les opportunités (réelles ou perçues)

L'opportunité se rapporte à la perception d'un individu qu'il (ou qu'elle) peut s'en tirer avec la fraude. Cela émane souvent d'une faible culture d'entreprise ou lorsqu'une personne estime qu'elle peut profiter de la confiance placée en elle.

Les auteurs de fraudes croient qu'ils ne seront pas détectés ou, s'ils sont attrapés, que les répercussions ne seront pas sérieuses. C'est pourquoi la politique de faire toujours un exemple public des personnes qui volent est l'un des moyens appropriés les plus efficaces de lutte contre la fraude. Les auteurs potentiels qui pensent qu'ils peuvent être détectés et accusés d'une infraction pénale commettent rarement des fraudes.

La pression

La pression est généralement générée par un besoin immédiat qui est difficile à exprimer aux autres. Ces pressions comprennent à titre d'exemple :

- Les réunions d'analystes ou attentes de profits de la part des banques ;
- L'augmentation du prix d'achat de l'entreprise ;
- L'atteinte du seuil pour une prime de performance ;
- Le fait d'avoir des dettes personnelles importantes ou un faible crédit ;
- Le fait d'essayer de couvrir des pertes financières ;
- Le fait d'être avide ou impliqué dans les jeux de hasard, les drogues, et/ou dans les affaires ;
- Le fait d'être sous pression de réussir de la part des pairs ou de la famille ;
- Le fait de vivre au-dessus de ses moyens.

D'autres situations ou caractéristiques, qui ne sont pas nécessairement de natures financières, incluent :

- Le plaisir de relever le défi de battre le système ;
- La crainte personnelle de perte de fierté, de position ou de statut, par exemple lorsque les affaires de l'entreprise vont mal ;
- L'insatisfaction dans le travail ou le désir de se venger contre un employeur ;
- Le fait d'être émotionnellement instable.

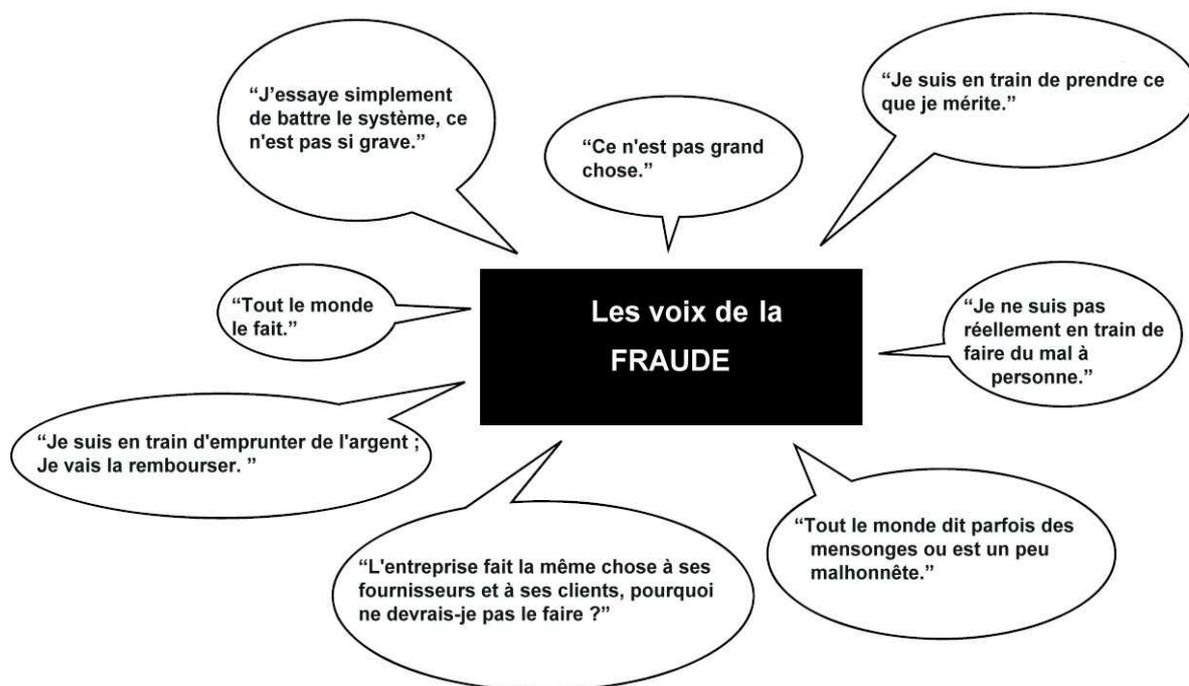
Certaines de ces pressions peuvent être facilement identifiées (comme des plans d'incitation des performances). D'autres pressions sont plus difficiles à identifier (comme la pression de la famille ou des pairs, la vie au dessus de ses moyens, ou le fait d'avoir des problèmes provenant des jeux de hasard).

La rationalisation

La rationalisation est la conviction, dans le propre esprit de l'auteur de la fraude, qu'il n'a pas commis de crime. Les rationalisations habituelles des fraudes comprennent le fait (pour certains employés) d'être mécontents de leurs payes ou de se sentir sous-estimés (comme le fait de ne pas avoir eu la promotion attendue).

Certaines autres rationalisations comprennent ce qui suit :

Schéma D-6



Les dépassements de la part de la direction

Chaque entité est exposée aux risques de dépassements, de la part de la direction, des contrôles qui peuvent être sinon efficaces. Cette menace résulte de la position de la direction de l'entité et sa responsabilité pour la conception, la mise en œuvre et le maintien du bon fonctionnement du contrôle interne. Si le directeur général ou le chef d'entreprise demande qu'une écriture comptable soit passée, il est peu probable qu'un membre du personnel dira non.

Les domaines à considérer, lorsqu'il s'agit de traiter les risques de fraude, incluent :

- Le leadership de la culture d'entreprise et des valeurs qui seraient établies par la direction ;
- L'ampleur des rémunérations basées sur les résultats. Ces incitations peuvent motiver la direction ou les employés à se livrer à des conduites malhonnêtes, illégales ou contraires à l'éthique ;
- L'évaluation de savoir si les opérations semblent raisonnables dans le contexte des objectifs d'affaires légitimes ;
- La complexité non nécessaire des règles relatives aux règlements et aux procédures ;
- L'obtention de la participation des employés clés sur les questions touchant le processus d'élaboration des états financiers, y compris les estimations significatives, les risques de fraude, les contrôles clés, et les autres questions connexes.

Pour des explications sur le rôle de l'auditeur, en ce qui concerne les risques de fraude, il y a lieu de se référer au chapitre 2.8 de ce guide.

D.4 La découverte de fraudes

Étant donné que la fraude est intentionnelle, personne (y compris l'auditeur) n'est censé la trouver. Par conséquent, la découverte de la fraude n'est pas facile. Même lorsque la fraude est pressentie, cela implique souvent beaucoup de travail en profondeur pour découvrir ce qui s'est passé.

Des juricomptables utilisent des modèles, invraisemblances, ou exceptions, avec des questions apparemment insignifiantes, pour relever des indices que quelque chose ne va pas. Par exemple, pour vérifier les stocks, un auditeur indépendant va participer à l'inventaire physique pour s'assurer que les quantités réelles correspondent avec les fichiers de la société. Pour trouver des fraudes dans les stocks, un juricomptable peut chercher des modalités d'achats inhabituelles, lire les lettres de réclamations des clients ou les courriers électroniques des employés et vérifier s'il y a une adresse sur les factures fournisseurs qui correspond à celle d'un employé.

Point à prendre en considération

Ne pas négliger les petites questions.

La voie permettant de découvrir une activité frauduleuse est l'identification des signaux d'alerte (tels que des impacts, invraisemblances et exceptions) et de suivre ensuite les traces. Un montant sans importance (par exemple une demande de remboursement de frais gonflée) ne devrait pas être ignoré. Il peut bien être le signe d'un problème bien plus large, par exemple un manque d'intégrité de la direction.

D.5 Les contrôles antifraudes

La direction et les personnes constituant le gouvernement d'entreprise devraient traiter activement les risques de fraude. Cela est particulièrement important en matière de dépassements de la part de la direction.

Les contrôles antifraudes peuvent être conçus de manière à décourager les fraudes dans les entités de toutes tailles. Bien que les effets dissuasifs des contrôles antifraudes ne puissent pas arrêter tous les dépassements de la part de la direction, ils vont quand même les ralentir en poussant les auteurs à réfléchir soigneusement sur les répercussions de leurs actes. Par exemple, une règle que les écritures comptables doivent être appuyées par des justifications et des signatures pour approbation permettra au comptable de demander toujours au directeur les justifications et les approbations. Cette simple mesure pourrait aussi dissuader tout haut dirigeant de faire passer une écriture comptable non autorisée.

Un contrôle antifraude utile dans les petites entités est d'assurer une certaine rotation pour les emplois dans les postes clés tels que les postes de chef comptable ou de comptable. Ces personnes sont souvent dans une position de confiance et il y a beaucoup de risques qu'elles commettent des fraudes. Une simple méthode pour les dissuader de ce comportement est d'engager quelqu'un pour occuper de tels postes pendant au moins une semaine par an afin de vérifier que tout va bien. Cette rotation pourrait être programmée de manière à coïncider avec le congé ordinaire de l'employé en question.

Point à prendre en considération

Utiliser le scepticisme professionnel.

Éviter la tentation de placer beaucoup de confiance dans la direction, et plus particulièrement lorsque l'entité aurait été un client depuis de nombreuses années. Lorsque cela se produit, le fait que quelqu'un aurait commis une fraude constituerait complètement une surprise. Malheureusement, les fraudes et les dépassements de la part de la direction peuvent être perpétrés dans les entités de toutes tailles et à tout moment. Le scepticisme professionnel suppose que ni l'honnêteté ni la malhonnêteté de la direction ne sont établies, et ce, en dépit de l'expérience acquise par le passé par l'auditeur quant à l'honnêteté et l'intégrité de la direction de l'entité ou des personnes constituant le gouvernement d'entreprise. Le scepticisme admet que la fraude est toujours possible et que la direction est dans une bonne position pour commettre des fraudes.

Annexe E — La réalisation de demandes d'informations pour l'audit

Objectif de l'annexe

Fournir des directives pratiques sur la manière de réaliser des demandes d'informations pour l'audit.

Les demandes d'informations représentent une partie fondamentale de l'exécution de toutes les missions d'audit. Les procédures d'évaluation des risques nécessitent que les auditeurs demandent des informations auprès de tous les employés clés de l'entité afin de les aider à identifier les facteurs de risque potentiels. Lorsque cela est possible, les auditeurs devraient aussi discuter avec les personnes constituant le gouvernement d'entreprise.

L'habileté en matière de demandes d'informations implique de prendre le temps d'élaborer des questions pertinentes, l'écoute ce qui est dit, et de répondre par des questions supplémentaires appropriées. Il implique aussi l'habileté de recueillir d'autres indices lors des entretiens comme l'hésitation, la nervosité et le langage corporel.

Cette annexe fournit des directives générales pour les auditeurs lors de la réalisation des demandes d'informations.

E.1 La préparation de l'interview

Une bonne préparation donne le ton pour une interview positive et efficace.

Détermination des objectifs

Déterminer les objectifs de l'interview, les informations requises, et la personne la plus adéquate qui peut les fournir. Les objectifs types d'entretiens sont les suivants :

- Explorer ou connaître la manière dont les choses fonctionnent ;
- Vérifier ou corroborer les informations déjà obtenues ;
- Enquêter sur la fraude potentielle, l'acte illégal ou tout autre facteur de risques ;
- Obtenir des réponses sur les résultats imprévus ou sur les informations contradictoires ;
- Chercher un point de vue différent sur un point particulier ;
- Chercher de l'aide pour obtenir des informations additionnelles ;
- Obtenir une réponse de la direction en ce qui concerne les faiblesses de contrôle et les anomalies significatives identifiées dans les états financiers.

Prise de connaissance de l'entité et de la personne interviewée

Tout d'abord, il y a lieu d'examiner la culture et l'environnement de contrôle de l'entité. S'ils sont de grande qualité, il serait possible de se baser sur les informations fournies sans qu'il soit nécessaire de les corroborer avec des preuves à l'appui. Au contraire, une mauvaise attitude à l'égard de contrôle interne entraîne la nécessité d'accorder moins de confiance aux informations et aux déclarations fournies.

Ensuite, il y a lieu de recueillir des informations sur la personne que vous prévoyez d'interviewer. Il faudrait, pour cela, examiner son expérience, son rôle et sa responsabilité, sa compétence, sa réputation et comment sa performance est mesurée et rémunérée. Cela fournira une base pour la mise au point de questions formulées de manière appropriée, ainsi que pour la connaissance du type d'information que la personne interviewée peut/doit être capable de fournir.

Développer une stratégie

Il y a lieu de bien préparer l'interview et d'identifier les problèmes les plus probables que vous pourriez rencontrer. Le meilleur moyen d'y arriver est de se mettre à la place de la personne interviewée et d'imaginer la manière dont elle pourrait réagir à vos questions. Des problèmes pourraient surgir à cause du manque de temps de la personne interviewée, de réponses inattendues aux questions, de l'incapacité de produire les informations requises ou l'obtention de nouvelles informations qui nécessiteraient de faire l'objet de suivi, telle que l'indication d'un facteur de risque de fraude.

Élaborer un plan pour la conduite de l'interview. Assurer une progression logique et franche de l'interview.

- Élaborer un discours introductif qui explique le but de l'interview de telle manière que lorsque vous arrivez, vous pouvez mettre en place un bon ton. Cela est important, car il va permettre de fonder de bonnes relations avec la personne interviewée et de la mettre à l'aise.
- Préparer des questions ouvertes qui passent du général au particulier. On ne peut pas répondre aux questions ouvertes par des oui et non simples. Les réponses oui/non sont rapides, mais elles peuvent vous empêcher d'apprendre beaucoup de choses de la part de la personne interviewée, de connaître les problèmes auxquels elle est confrontée, et d'obtenir des informations que vous ne pouviez pas découvrir sinon. Vous réussirez à acquérir beaucoup plus d'informations sur le sujet lorsque l'interviewé peut s'exprimer avec son propre langage.

Préparer quelques questions fondamentales

S'assurer que les questions sont particulièrement adaptées à la personne interviewée et ne pas utiliser une terminologie qu'elle ne peut pas comprendre. Cette précision permettra d'accélérer la démarche de l'interview et d'assurer la collecte des informations visées.

Un bon interviewer connaît qu'il y a une énorme influence dans une question. Une bonne question posée à la personne interviewée peut l'amener, souvent, à dévoiler des informations qu'elle n'a pas prévu de fournir. Une mauvaise question a un effet contraire. Elle montre que l'interviewer n'a pas bien préparé ses questions. Cela pourrait encourager la personne interviewée à fournir des informations incomplètes ou des réponses incorrectes ou induisant en erreur, si telle est son intention.

Il peut être tentant d'utiliser des questions à partir d'un questionnaire ou de les transcrire mot à mot ; toutefois, il serait plus utile et plus naturel, pour la conversation, de faire simplement une liste des principaux points/zones que vous souhaitez couvrir.

La liste des points clés vous donne la flexibilité qui permet de formuler naturellement vos questions et de répliquer aux précédentes réponses. Si vos questions sont préparées textuellement, la personne interviewée va penser que vous suivez tout simplement une procédure et que vous remplissez un questionnaire. Il va supposer aussi que vous êtes juste intéressé par une réponse rapide et superficielle qui vous permet de passer à la question suivante et de finir l'interview rapidement.

Si ce dont vous avez besoin n'est que des réponses à certaines questions particulières, il serait plus efficace de les soumettre d'avance à la personne interviewée et d'en discuter lors de la réunion.

Tableau E-1

Liste de contrôle pour la préparation de l'interview	
✓	Établissez des objectifs clairs.
✓	Accomplissez vos travaux préparatoires-Prenez connaissance de l'entité et de la personne interviewée.
✓	Développez une stratégie. Cela comprend la définition de l'approche à adopter et la manière de traiter les obstacles.
✓	Préparez-vous à être flexible dans votre questionnement.

E.2 La conduite de l'interview

Dans la mesure du possible, les interviews doivent se dérouler en privé. Utilisez, si nécessaire, une salle de réunion. Il y a lieu, lors de la première réunion, d'utiliser des manières simples et d'établir un ton formel, amical et non intimidant.

Réaliser un bon démarrage de l'interview

Parfois, vos premiers commentaires introductifs peuvent être la partie la plus délicate de l'interview. L'objectif est de donner une bonne impression, de demander la collaboration de la personne interviewée et de lui expliquer la nature de l'interview. En effet, il sera très difficile de recueillir des informations si votre interlocuteur se sent mal à l'aise. Il est recommandé de sourire, d'échanger des salutations, de lui serrer la main et de vous présenter.

Commencer par un simple discours, tel que : "Je suis ici aujourd'hui pour poser quelques questions sur les méthodes comptables et les procédures de l'entreprise." Gardez la personne interviewée à l'aise et gagnez sa collaboration en utilisant des expressions simples et plaisantes telles que "Pouvez vous prendre quelques minutes pour m'aider ?"

Démarrage du questionnement

Organiser les questions en passant du général ("Parle-moi de ...") au particulier ("qui vous a parlé de..."), ce qui vous aidera à établir une bonne relation. Lorsque la personne interviewée commence à parler, penchez-vous un peu pour montrer que vous êtes intéressé.

Commencez par des questions non intimidantes, même si vous en connaissez déjà les réponses, avant de poser d'autres questions éventuellement plus controversées. Ensuite, assurez-vous de demander à la personne interviewée d'exprimer toutes ses conclusions/assertions.

Le scepticisme professionnel nous oblige à être vigilants afin de détecter les indices de supercherie destinés à nous induire en erreur. Lorsque les questions deviennent plus ciblées, il y a lieu d'analyser tous les changements dans le comportement de la personne interviewée qui peuvent signaler un sujet suspect ou sensible.

Il y a une seule stratégie de détection des réponses qui induisent en erreur ; elle consiste à comparer ces réponses avec les informations que vous anticipez. Examiner ce qui suit:

- Les réponses sont-elles compatibles avec les anticipations ?

- Existe-t-il des anomalies ?
- Les réponses sont-elles truffées de jargon inutile ou de termes peu familiers ?
- La réponse traite-t-elle la question posée ? La personne interviewée fournit-elle des informations inutiles au lieu de répondre directement ?

Si vous estimez que les réponses pourraient vous induire en erreur, il serait important d'investiguer davantage. Il y a lieu de prendre en considération les intentions de la personne interviewée ou ses arrière-pensées et de demander de voir les éléments de preuve de ses réponses.

Quelques instructions à suivre au cours de l'interview :

- Observez les réactions. Analyser de quelle manière la personne interviewée est en train de répondre. Ouvrez vos yeux et vos oreilles. Demandez-vous : les réponses reflètent-elles la vérité ? Les réponses verbales sont-elles en désaccord avec le langage corporel. Les enquêteurs antifraudes appellent ce processus "Le calibrage". Ce processus est très important lorsque vous interrogez quelqu'un qui peut être enclin à retenir des informations ou lorsque son honnêteté est remise en cause.
- Exploitez le silence. De longues périodes de silence séparant les questions créent un temps mort que les interviewers sont tentés de combler. Évitez cette tentation. La tension de silence peut pousser la personne interviewée à divulguer des informations ou de montrer des indices indiquant qu'elle est en train de mentir ou qu'elle est en train de retenir des informations. Les périodes de silence donnent aussi à l'interviewer l'occasion d'évaluer l'avancement de l'interview et de changer les questions planifiées selon le besoin.
- Il y a lieu d'écouter plus que de parler. Rappelez-vous que vous avez deux oreilles et une bouche. L'objectif est d'écouter plus que de parler. Essayez de ne pas parler plus du quart du temps.
- Restez sur la bonne voie. Gardez vos pensées ou vos soupçons à moins que leurs expressions fassent volontairement partie de votre plan d'interview. Maintenez surtout l'interview sur la bonne voie.

Dégager les informations

Posez des questions complémentaires afin de dégager des informations supplémentaires ainsi que des réponses plus précises. Posez des questions telles que :

- "Et après, que va-t-il se passer ?"
- "Quelles sont les causes qui ont amené cette situation à se produire ?"
- "Pouvez-vous me citer un exemple ?"
- "Pouvez-vous me montrer les documents qui s'y rapportent ?"
- "À qui d'autre dois-je parler à propos de cela ?", etc.

Documenter les réponses

Développez un modèle cohérent pour la prise de notes tout au long de l'interview. Un changement brusque de la manière avec laquelle on prend des notes au cours de l'interview

peut déconcentrer la personne interviewée et peut même affecter ses réponses. Ces notes doivent être lisibles et doivent contenir suffisamment d'informations pour que le procès-verbal relatif à la réunion puisse être établi ultérieurement. Si vous prévoyez d'obtenir le maximum d'informations précises, il y a lieu d'examiner la possibilité d'enregistrer l'interview. Avant d'enregistrer l'interview, il faudrait toujours obtenir l'autorisation de la personne interviewée.

Faire un discours de clôture

À la fin de l'interview, confirmez votre compréhension des points soulevés, réitérez les facteurs clés, convenez de toutes les informations que la personne interviewée va fournir et déterminez toutes les étapes suivantes.

Si de plus amples informations s'avèrent nécessaires, il y a lieu de demander que l'on vous propose aussi d'autres personnes à interviewer. Suivez votre stratégie de préinterview et assurez-vous que vos objectifs sont atteints.

Tableau E-2

Liste de contrôle pour une conduite avec succès les interviews	
✓	Adoptez un ton juste.
✓	Concevez vos questions de manière à passer logiquement du général au particulier.
✓	Observez tous les changements de comportements de la personne interviewée.
✓	Ne parlez pas plus du quart du temps.
✓	Gardez l'interview sur la bonne voie.
✓	Obtenez des informations complémentaires en posant des questions supplémentaires (plus pointues) fondées sur les réponses précédentes.
✓	Gardez un modèle cohérent de prise de notes.
✓	Confirmez les réponses et les informations clés avant de partir.

E.3 Évaluer les résultats

Une fois l'interview terminée, il y a lieu d'insérer une note dans le dossier (le plus tôt possible) afin de documenter les conclusions. Si le sujet en question est controversé ou s'il peut représenter un litige éventuel, envisagez le maintien de votre note manuscrite pour corroborer la note officielle du dossier.

Prenez quelques minutes pour réfléchir sur l'interview et les informations obtenues. Prenez en considération des facteurs tels que :

- Toutes les surprises. Cela pourrait être des informations qui invalident des hypothèses préétablies ou qui sont en contradiction avec d'autres éléments de preuves.
- Tous les thèmes, modèles ou invraisemblances qui peuvent indiquer un risque potentiel. Cela pourrait inclure des faiblesses de contrôle interne, des dépassements éventuels de la part de la direction, des activités frauduleuses probables, ou d'autres risques d'anomalies significatives.

Enfin, documentez vos conclusions et examinez si de nouveaux risques ont été identifiés (qui devraient alors être évalués) et si les procédures d'audit complémentaires devraient être étendues.