

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

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

## **Tome 2 – Les Directives Pratiques**

**Troisième  
édition**

Traduction autorisée par



Traduction réalisée en Tunisie par



## AVANT PROPOS

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

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

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

Pour obtenir de plus amples renseignements, veuillez vous adresser par courriel à [paulthompson@ifac.org](mailto:paulthompson@ifac.org).

### Reconnaissance des Droits d'auteurs

Ce Guide pour l'utilisation des Normes Internationales d'Audit dans l'Audit des Petites et Moyennes Entreprises, Troisième Edition, du Comité des cabinets comptables de petite et moyenne taille (SMP Committee), « Guide to Using International Standards on Auditing in the Audits of Small and Medium-Sized Entities, Third Edition, publié par la Fédération Internationale des Comptables (International Federation of Accountants : IFAC) en novembre 2011, en langue anglaise, a été réalisée par ACFI Audit and Consulting, sous la responsabilité de Mr. Néjib Sfayhi, en Janvier 2013 et est utilisée 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 qui sont publiés en langue anglaise.

Texte en anglais du « Guide to Using International Standards on Auditing in the Audits of Small and Medium-Sized Entities », troisième édition © 2011, par la Fédération Internationale des Comptables « International Federation of Accountants (IFAC) ». Tous droits réservés.

Texte en français du Guide pour l'utilisation des Normes Internationales d'Audit dans l'Audit des Petites et Moyennes Entreprises: « Guide to Using International Standards on Auditing in the Audits of Small and Medium-Sized Entities », troisième édition © 2013, par la Fédération Internationale des Comptables « International Federation of Accountants (IFAC) ». Tous droits réservés.

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

### Copyright Acknowledgement

"This Guide to Using International Standards on Auditing in the Audits of Small and Medium-Sized Entities, Third Edition of the Small and Medium Practices Committee, published by the International Federation of Accountants (IFAC) in November, 2011 in the English language, has been translated into French by ACFI Audit and Consulting in January 2013, under the responsibility of Mr Nejb Sfayhi and is used with the permission of IFAC. IFAC assumes no responsibility for the accuracy and completeness of the translation or for actions that may ensue as a result thereof. The approved text of all IFAC publications is that published by IFAC in the English language.

English language text of Guide to Using International Standards on Auditing in the Audits of Small and Medium-Sized Entities, Third Edition © 2011 by the International Federation of Accountants (IFAC). All rights reserved.

French language text of Guide to Using International Standards on Auditing in the Audits of Small and Medium-Sized Entities, Third Edition © 2013 by the International Federation of Accountants (IFAC). All rights reserved.

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

## **Avertissement**

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

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

## **Disclaimer**

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

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

## INDEX

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

<b>TOME 2 : LES DIRECTIVES PRATIQUES</b>	<b>Page</b>
Préface du Traducteur	6
Chapitre 1 : Comment utiliser le guide	7
Chapitre 2 : Introduction aux études de cas	12
<b>Phase I : Evaluation des risques</b>	
Chapitre 3 : L'évaluation des risques – Vue d'ensemble	23
<b>Activités préliminaires</b>	
Chapitre 4 : Acceptation et maintenance de la mission	27
<b>Planification de l'audit</b>	
Chapitre 5 : La stratégie générale d'audit	43
Chapitre 6 : Détermination et utilisation du seuil de signification	54
Chapitre 7 : Les discussions entre les membres de l'équipe d'audit	70
<b>Réalisation des procédures d'évaluation des risques</b>	
Chapitre 8 : Les risques inhérents - identification	79
Chapitre 9 : Les risques inhérents-évaluation	107
Chapitre 10 : Les risques significatifs	117
Chapitre 11 : La prise de connaissance du contrôle interne	127
Chapitre 12 : L'évaluation du contrôle interne	141
Chapitre 13 : La communication des déficiences du contrôle interne	171
Chapitre 14 : La conclusion de la phase d'évaluation des risques	184
<b>Phase II : Les réponses aux risques</b>	
Chapitre 15 : Les réponses aux risques – Vue d'ensemble	194
Chapitre 16 : Le plan d'audit répondant aux risques	197
Chapitre 17 : La détermination de l'étendue des tests	220
Chapitre 18 : La documentation du travail exécuté	249
Chapitre 19 : Les déclarations de la direction	253
<b>Phase III : Reporting</b>	
Chapitre 20 : Le reporting – Vue d'ensemble	266
Chapitre 21 : L'évaluation des éléments probants d'audit	269
Chapitre 22 : La communication avec les personnes constituant le gouvernement d'entreprise	286
Chapitre 23 : Les modifications apportées à l'opinion formulée dans le rapport de l'auditeur	296
Chapitre 24 : Les paragraphes d'observation et les paragraphes descriptifs d'autres questions	309
Chapitre 25 : Les informations comparatives	315

## PREFACE DU TRADUCTEUR

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

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

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

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

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

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

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

Le président du comité de traduction  
Néjib SFAYHI

Le président du comité de pilotage  
Hechmi ABDELWAHED

# Chapitre 1

## COMMENT UTILISER LE GUIDE

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

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

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

- **Le recours au jugement professionnel**

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

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

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

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

### **1.1 Reproduction, traduction et adaptation du Guide**

L'IFAC encourage et facilite la reproduction, la traduction et l'adaptation de ses publications.

Les parties intéressées qui désirent reproduire, traduire ou adapter ce Guide doivent contacter : [permissions@ifac.org](mailto:permissions@ifac.org).

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

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

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

Le Tome 2 de ce Guide focalise sur la façon d'appliquer les concepts qui ont été présentés dans le Tome 1. Il suit les étapes spécifiques d'un audit, et ce, en commençant par les étapes d'acceptation du client, de planification et d'évaluation des risques, et en passant ensuite par les étapes de réponse aux risques, d'évaluation des éléments probants recueillis et de la formation d'une opinion d'audit appropriée.

### Résumé de l'organisation du Guide

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

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

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

Il est destiné à présenter le contenu et l'objectif du chapitre.
- **Les normes ISA pertinentes**

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

La vue d'ensemble, présentée dans chaque chapitre du Guide, fournit :

  - des extraits des normes ISA applicables ;
  - une vue d'ensemble de ce qui est traité dans le chapitre en question.

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

- **Points à prendre en considération**

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

- **Études de cas d'illustration**

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

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

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

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

### **Autres publications de l'IFAC**

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

### **1.3 Glossaire des termes utilisés**

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

**Le Guide utilise aussi les termes suivants :**

#### **Les contrôles antifraudes**

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

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

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

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

### **La direction**

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

### **Les personnes constituant le gouvernement d'entreprise**

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

### **Le propriétaire-dirigeant**

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

### **Cabinets comptables de petite et moyenne taille (SMP\*)**

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

- Leurs clients sont principalement des petites et moyennes entreprises (PME) ;
- Ils utilisent des sources externes pour compléter leurs ressources techniques internes qui sont parfois limitées ;
- Ils emploient un nombre limité de cadres.

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

---

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

#### 1.4 Acronymes utilisés dans le présent Guide

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

# Chapitre 2

## INTRODUCTION AUX ETUDES DE CAS

Afin d'illustrer comment les différents aspects du processus d'audit pourraient être documentés dans la pratique, deux études de cas ont été mises au point en se basant, respectivement, sur une entité fictive de taille moyenne et sur une autre de très petite taille. Le premier cas de figure (étude de cas A), présente une société de meubles appelée Dephta Furniture, Inc. qui emploie 10 personnes. Le second cas de figure (étude de cas B) est Kumar & Co, une petite entité qui emploie deux personnes et qui est le principal fournisseur de marchandises de Dephta Furniture Inc. Les deux entreprises utilisent les normes IFRS en tant que référentiel comptable.

**Les lecteurs sont avertis que ces études de cas sont purement illustratives. La documentation présentée ne constitue qu'un petit extrait d'un dossier type d'audit et elle ne montre qu'un des moyens possibles permettant de se conformer aux exigences des normes ISA. Les données, analyses et commentaires ne représentent que certaines circonstances et certaines considérations que l'auditeur aura besoin de traiter dans un audit bien particulier. L'auditeur est tenu d'exercer, comme toujours, son jugement professionnel.**

### Etude du cas A- Dephta Furniture, Inc.

---

#### *Informations générales*

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 fabricant de produits de qualité.

L'entreprise propose trois principales lignes de produits : des meubles de chambre à coucher, 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 d'anxiété aussi) de la part des membres de la famille, il a été procédé récemment à la mise en place d'un site 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 décisions majeures 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*

Jusqu'à tout récemment, Dephta a connu une croissance rapide. Toutefois, l'industrie du meuble connaît actuellement une période difficile due aux faits suivants :

- Une économie en déclin en raison d'une récession mondiale ;
- Les clients potentiels limitent leurs dépenses non nécessaires, y compris les achats de meubles ;
- L'existence d'une forte concurrence ;
- L'existence d'une pression pour la réduction des prix afin de promouvoir les ventes ;
- Certains fabricants de pièces de mobiliers ont cessé leurs activités. Cela a provoqué des retards de production.

## Gouvernance

La société a été créée en 1952 par le père de Suraj, Jeewan Dephta. A cette époque, Jeewan a 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, une fois par mois avec un brillant homme d'affaires local, Ravi Jain, pour examiner les réalisations par rapport à ce plan. Ils payent également Ravi pour qu'il les conseille sur la faisabilité de leurs nouvelles idées de projets pour l'entreprise, pour qu'il examine les résultats d'exploitation et enfin, pour qu'il leur prodigue aussi des conseils sur la manière de gérer les problèmes qui surviennent.

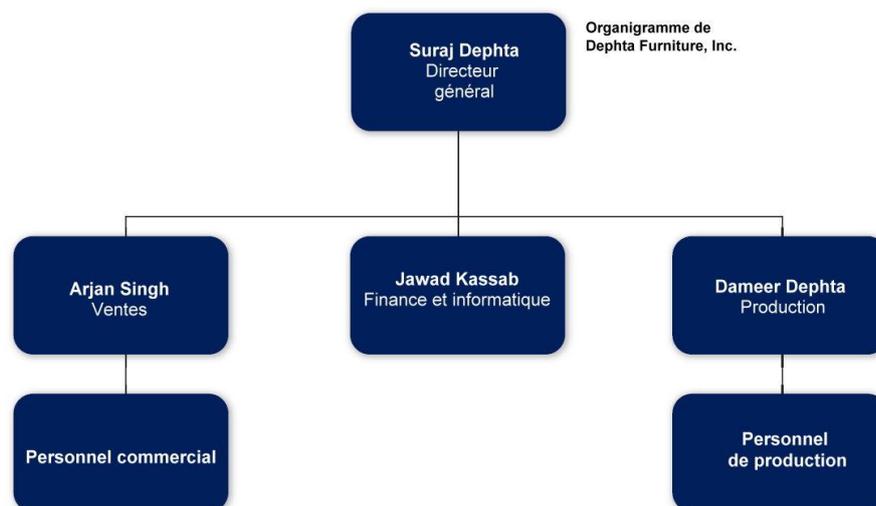
La fille de Ravi, Parvin (une avocate de formation) accompagne généralement son père aux réunions avec Suraj et Jeewan. Parvin prodigue des conseils juridiques, mais sa véritable passion réside dans la commercialisation et la promotion. L'extension du rayon géographique des activités de Dephta Furniture 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. Il y a une possibilité qu'en accédant à d'autres marchés, les niveaux des ventes pourraient être maintenus en dépit du ralentissement actuel de l'activité économique.

## Personnel

Dephta Furniture, Inc. dispose d'un personnel à plein temps s'élevant à 15 employés, dont six d'entre eux sont liés d'une façon ou d'une autre à la famille. La plupart des membres de la famille travaillent dans le domaine de la production (selon les besoins) en plus des rôles décrits dans le tableau ci-dessous. Toutefois, au cours des périodes de forte activité, deux à quatre travailleurs temporaires peuvent en plus être recrutés en cas de besoin. Quelques travailleurs temporaires retournent régulièrement à Dephta Furniture, Inc. mais en raison du manque de sécurité de ces postes d'emploi, le taux de rotation du personnel est très élevé.

En tant que directeur général, Suraj Dephta supervise tous les aspects des activités. Arjan Singh est responsable des ventes et il est secondé par deux vendeurs à plein temps. Dameer, le frère de Suraj, s'occupe de la production, y compris aussi les achats de matières premières et la gestion des stocks. L'espace réservé aux équipements étant assez réduit, Suraj et Dameer ne sont jamais très éloignés des circuits de production et se partagent ainsi la tâche de superviser les deux ouvriers.

Jawad Kassab (un cousin de Suraj) est responsable de la gestion financière et du système informatique (IT) et il dispose de deux employés dans son équipe.



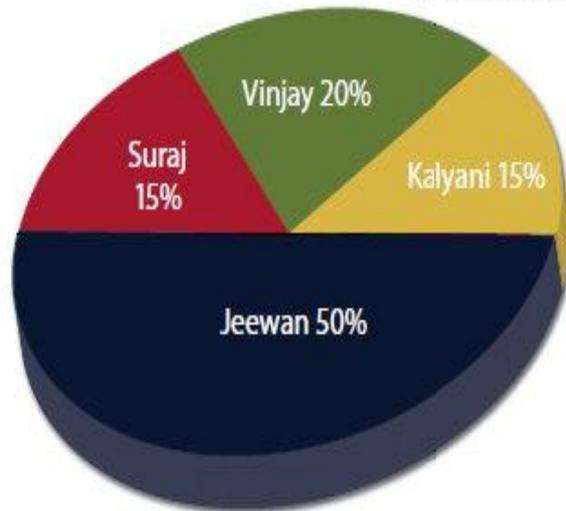
## Structure du capital

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 temps plein et que celle-ci demeure 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 apporté une grande partie des capitaux nécessaires au développement de la société.

## La structure du capital de Delpha



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 période, 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.

## 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 par Internet (de certains produits bien limités) ;
- La fabrication de pièces telles que les fuseaux et les pieds ronds de tables pour les autres fabricants de meubles locaux. Cela 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).

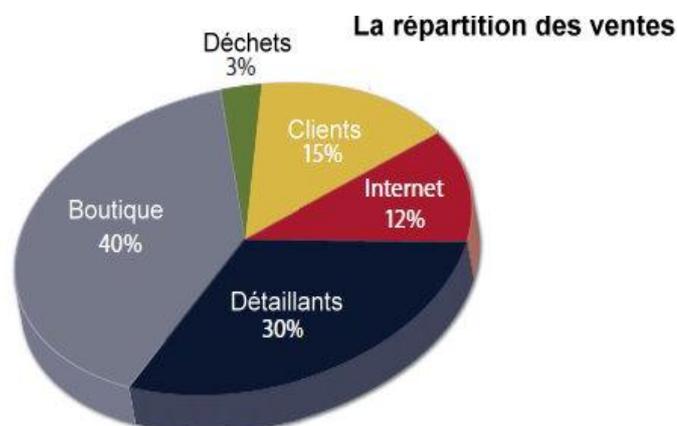
L'exportation de meubles vers les pays voisins est également envisagée. Suraj est conscient du fait que cela est susceptible d'occasionner une augmentation des frais d'expédition, des procédures douanières compliquées, des risques de change et des risques de dommages qui seraient éventuellement subis durant le transport. Bien que la vente aux pays voisins signifie des coûts plus élevés, il semble y avoir un petit prix à payer pour accéder à de nouveaux clients potentiels.

En outre, Parvin, qui dispose de nombreuses relations au niveau des autorités, pense que cela peut l'aider à faciliter à Dephta Furniture l'accomplissement des nouvelles formalités administratives supplémentaires qui seront requises.

## 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 de mobilier relatives aux commandes clients sur mesure : 15 %
- Ventes par Internet : 12 %
- Ventes des déchets de l'usine : 3 %



Arjan Singh est un grand négociateur de contrats. Il est très tenace lors des négociations avec les clients et il décroche fréquemment des contrats de vente, bien que les marges bénéficiaires puissent être faibles. Malgré la récession économique, Il a récemment acheté une belle maison avec une superbe vue sur la vallée.

- **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 en tant que revenus provenant des ventes lors de leur encaissement. Deux des grands détaillants de Dephta exigent que celle-ci garde des stocks couvrant 30 jours de vente de sorte que les articles commandés puissent 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 de 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 elles 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 ont été effectivement payés au moyen des cartes de crédit par les clients. Une facture portant la mention "payée intégralement" accompagne chaque commande Internet 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 sur les 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.
- A 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 de loin inférieurs aux 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 montant le plus élevé des commissions sur ventes.

### ***L'informatique***

Le système informatique se compose de six micro-ordinateurs et 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.

La société réalise 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 au cours des deux dernières périodes. Toutefois, il y a lieu de noter que durant l'exercice précédent, deux micro-ordinateurs personnels ont été volés des bureaux. L'accès aux bureaux a été mieux sécurisé maintenant, les micro-ordinateurs sont enchaînés aux bureaux et le serveur est enfermé dans un bureau séparé qui est spécialement climatisé.

Les ventes par Internet sont gérées par Jawad. La société a conclu avec la banque un accord en vue de traiter les cartes de crédit avant l'approbation de l'expédition des articles de toutes les commandes et verse 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 et la paye***

Toutes les décisions de recrutement sont effectuées par Dameer et Suraj. Comme son père, Suraj s'efforce d'embaucher des personnes compétentes et attend de la loyauté de leur part.

Les employés sont payés en espèces au début de chaque semaine. Un membre du personnel de Jawad, Karla Winston, est responsable de la paie. Celle-ci a une liste d'employés et elle 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 des salaires 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. Le système de suivi des stocks n'étant pas très sophistiqué, il a tendance à commander en surplus certains articles, ce qui se traduit souvent par des articles qui restent dans des entrepôts recouverts de poussière. Cette situation est considérée moins grave que les manques éventuels d'approvisionnements pouvant entraîner des retards de production.

- **Notes sur la fonction des achats**

- Au moins deux offres de prix doivent être obtenues avant que les achats d'un montant supérieur 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 Jawa d. Celui-ci procède à l'insertion des fournisseurs dans le système informatique et saisit les détails des factures reçues.

### ***Les finances et la comptabilité***

Jawad a étudié la comptabilité à l'université et il est compétent dans ce domaine ainsi que dans tout ce qui se 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 "Onion Corp." qui comporte des modules intégrés de gestion des comptes clients, des comptes fournisseurs et des immobilisations.

- **Notes sur la fonction comptable et financière**

- A l'heure actuelle, la société ne dispose pas d'un système d'inventaire permanent. L'inventaire physique est réalisé deux fois par exercice, une fois à la fin de l'année et une autre fois au milieu de la période en cours. Cela permet d'assurer que les marges bénéficiaires sur les ventes sont calculées avec précision au moins deux fois par période.
- 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 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 dérangeant pour la bonne marche de l'entreprise de procéder à des inventaires physiques aussi fréquents 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 eu d'explications sur les raisons pour lesquelles les coûts des articles ne sont pas suivis par lignes de produits.
- Suraj est exaspéré d'avoir à payer toutes sortes d'impôts sur le revenu et exerce fréquemment des pressions sur Jawad pour qu'il considère que ceux qui sont déjà payés soient "plus que suffisants".

### **Remarque:**

Le bilan et l'état de résultats suivants ont été préparés par la direction. Les notes afférentes aux états financiers et l'état de flux de trésorerie n'ont pas été inclus.

**Annexe A**  
**Dephta Furniture, Inc.**  
**État de résultats**  
**(Unité monétaire «€»)**

	<b>Exercices clos au 31 Décembre</b>		
	<b>20X2</b>	<b>20X1</b>	<b>20X0</b>
Ventes	1 437 317	1 034 322	857 400
Coût des ventes	879 933	689 732	528 653
	<hr/>		
<b>Marge brute</b>	<b>557 384</b>	<b>344 590</b>	<b>328 747</b>
	<hr/>		
Coût de distribution	64 657	41 351	39 450
Frais d'administration	323 283	206 754	197 248
Charges financières	19 471	19 279	15 829
Amortissement et provisions	23 499	21 054	10 343
	<hr/>		
	430 910	288 438	262 870
	<hr/>		
Résultat avant impôt	126 474	56 152	65 877
Impôts sur les bénéfices	31 619	14 038	16 469
	<hr/>		
<b>Résultat net de l'exercice</b>	<b>94 855 €</b>	<b>42 114 €</b>	<b>49 408 €</b>
	<hr/>		

**Annexe B**  
**Dephta Furniture, Inc.**  
**Bilan**  
**(Unité monétaire (€))**

**Arrêté au 31 décembre**

	<b>20X2</b>	<b>20X1</b>	<b>20X0</b>
<b>ACTIFS</b>			
<b>Actifs non courants</b>			
Immobilisations	195 821	175 450	103 430
<b>Actifs courants</b>	<b><u>368 706</u></b>	<b><u>264 721</u></b>	<b><u>198 747</u></b>
Stocks	156 468	110 806	69 707
Clients et comptes rattachés	177 203	110 517	82 216
Autres actifs courants	12 789	10 876	23 877
Liquidités et équivalents de liquidités	22 246	32 522	22 947
<b>TOTAL DES ACTIFS</b>	<b><u>564 527 €</u></b>	<b><u>440 171 €</u></b>	<b><u>302 177 €</u></b>
<b>CAPITAUX PROPRES ET PASSIFS</b>			
<b>Capitaux propres</b>			
Capital	18 643	18 643	18 643
Réserves	197 609	102 753	60 639
<b>Passifs non courants</b>			
Emprunts	70 000	80 000	90 000
<b>Passifs courants</b>	<b><u>278 275</u></b>	<b><u>238 775</u></b>	<b><u>132 895</u></b>
Fournisseurs et comptes rattachés	113 641	107 188	50 549
État, Impôts et taxes	31 618	14 038	16 470
Échéances à -1an/emprunt	10 000	10 000	10 000
Concours bancaires	123 016	107 549	55 876
<b>TOTAL DES CAPITAUX PROPRES ET DES PASSIFS</b>	<b><u>564 527 €</u></b>	<b><u>440 171 €</u></b>	<b><u>302 177 €</u></b>

## Etude de cas B – Kumar & Co.

---

### **Informations générales**

Kumar & Co. a été créée en 1990 par Rajesh (Raj) Kumar. Il s'agit d'une société, mais son personnel ne comprend que deux personnes, Rajesh en tant que propriétaire-dirigeant, assisté par un comptable travaillant à temps partiel.

Lorsqu'il était un jeune garçon, Raj a appris le métier de travail du bois auprès de son père, Sanjay. Lorsque Sanjay premier a eu le jeune Raj sous son aile durant sa jeunesse, il avait vu que Raj avait aussi un talent naturel et un penchant pour le travail du bois et cela le rendait fier.

Après le décès de son père en 1976, Raj a décidé d'investir ses petites économies dans l'ouverture de son propre salon de meubles, qu'il a dénommé Kumar & Co.

### **Proposition d'affaires**

Les activités de Raj étaient initialement axées sur la fabrication de petits meubles de maison en bois. Toutefois, peu après le démarrage de ses activités, son cousin, Suraj (de Dephta Meubles) lui a fait une proposition d'affaires. Suraj a demandé que Raj consacre la plupart de son temps et une grande partie de son attention à la création de brochures et de pieds de table pour les meubles de l'usine "Dephta". Le prix que Dephta a accepté de payer pour ses produits lui permet de réaliser une plus grande marge de profit que ce qu'il peut obtenir de la vente de ses autres ouvrages. Raj a accepté la proposition de Suraj.

Afin d'encourager Raj à concentrer son activité pour satisfaire les besoins d'approvisionnement de Dephta, celle-ci a effectué une prise de participation de 15% dans le capital de la société "Kumar&co". Cela a permis à Kumar d'acheter de nouveaux tours et outils afin d'améliorer sa productivité.

### **Tendances du secteur d'activité**

L'industrie du meuble est actuellement confrontée à un contexte économique difficile. Kumar & Co a connu une croissance saine et régulière, mais au cas où la demande des produits de Dephta baisserait, les ventes de Kumar seront touchées elles aussi. Raj continue de prendre encore quelques commandes de meubles sur mesure, mais Dephta représente environ 90% de son activité.

### **Production**

Kumar & Co est une société gérée par un propriétaire-dirigeant Raj, qui possède 85% de son capital. Il y a deux ouvriers à plein temps en plus de Raj. Celui-ci consacre de longues journées au travail et travaille même pendant la plupart des fins de semaine dans le but de suivre et satisfaire les bons de commande de Dephta.

Cependant, ces derniers temps, Raj est rarement présent au bureau ou à l'atelier. Il fait le minimum requis pour répondre aux demandes, mais il n'est plus aussi impliqué qu'auparavant dans l'approbation des commandes, les achats d'approvisionnement ou dans la tenue des registres. Apparemment, il est absorbé par certains problèmes familiaux.

Au début de l'exercice, Kumar a obtenu un nouveau prêt bancaire pour acheter les matières premières nécessaires et pour remplacer certains vieux équipements. Le prêt a été obtenu avec des conditions bancaires à respecter, sinon la banque serait en droit de demander son remboursement.

Raj traite directement avec le personnel Dephta en ce qui concerne les commandes et il procède à leur inscription dans un cahier. Le comptable émet ensuite les factures et reçoit les paiements. Raj organise personnellement les livraisons et tient un registre commande/livraisons.

Raj tient de bons registres et met à jour les informations suivantes :

- Un registre « commandes/livraisons » : Ce registre retrace les dates auxquelles les commandes ont été passées, ainsi que les quantités, le type, le prix et la date de livraison promise, le mode de livraison, la quantité vendue/expédiée, la date d'expédition et si la commande a été réglée.
- Un registre « ventes » : Ce registre retrace le nom du client, la date de livraison, les détails de la commande (type du produit, quantité, type de bois, exigences spécifiques, etc.), le prix, ainsi que le montant réglé.
- Un registre « achats » scindé en deux parties : Les matières premières et les autres articles.

Raj rapproche chaque semaine le registre des livraisons avec le registre des ventes afin de s'assurer qu'aucune livraison n'a été omise.

## Comptabilité

Ruby comptable à mi-temps chez Kumar & Co, travaille avec Raj depuis plus de 10 ans et elle est très compétente. Elle assure la tenue des registres comptables et établit les états financiers mensuels et annuels. Cependant, elle sent que Raj croit que ses services sont garantis. Sa rémunération n'a pas été augmentée ces trois dernières années. Ruby a deux enfants qu'elle veut faire entrer à l'université et elle est préoccupée par les frais de scolarité qu'elle devrait payer.

## Annexe A

### Kumar & co.

#### État de résultats arrêté par la direction

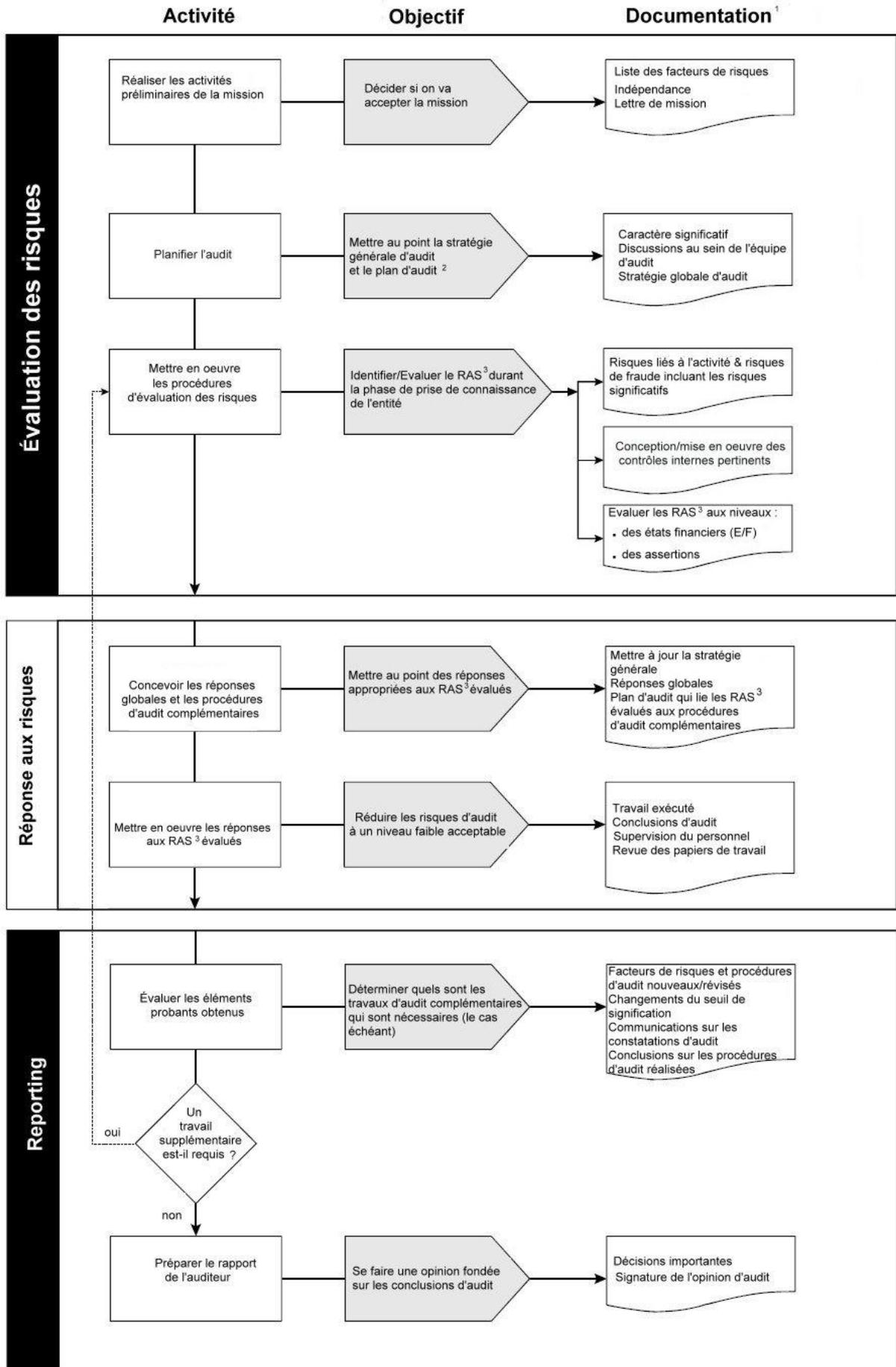
	Exercice clos au 31 Décembre		
	20X2	20X1	20X0
Ventes	231 540	263 430	212 818
Coût des ventes	118 600	122 732	100 220
<b>Marge brute</b>	<b>112 940</b>	<b>140 698</b>	<b>112 598</b>
Coût de distribution	13 002	19 450	12 890
Frais d'administration	71 532	91 318	68 101
Charges financières	6 480	0	0
Amortissements et provisions	11 541	6 871	5 020
	<b>102 555</b>	<b>117 639</b>	<b>86 011</b>
Résultat avant impôt	10 385	23 059	26 587
Impôt sur les bénéfices	5 765	6 420	8 988
<b>Résultat net de l'exercice</b>	<b>4 620 €</b>	<b>16 639 €</b>	<b>17 599 €</b>

**Annexe A**  
**Kumar & co.**  
**Bilan - arrêté par la direction**

	<b>Exercice clos au 31 décembre</b>		
	<b>20X2</b>	<b>20X1</b>	<b>20X0</b>
<b>ACTIFS</b>			
<b>Actifs non courants</b>			
Immobilisations	54 430	22 468	20 216
<b>Actifs courants</b>			
Stocks	34 613	15 445	12 607
Clients et comptes rattachés	67 750	65 110	34 100
Liquidités et équivalents de liquidités	1 255	10 822	6 455
<b>Total des actifs</b>	<b>158 048 €</b>	<b>113 845 €</b>	<b>73 378 €</b>
 <b>CAPITAUX PROPRES ET PASSIFS</b>			
<b>Capitaux propres</b>			
Capital	10 580	10 580	10 580
Réserves	59 368	54 445	26 298
<b>Passifs non courants</b>			
Emprunts	31 000	0	0
<b>Passifs courants</b>			
Fournisseurs et comptes rattachés	53 100	48 820	36 500
Échéances à -1an/emprunt	4 000	0	0
<b>Total des capitaux propres et des passifs</b>	<b>158 048 €</b>	<b>113 845 €</b>	<b>73 378 €</b>

# Chapitre 3

## L'ÉVALUATION DES RISQUES - VUE D'ENSEMBLE



Notes :

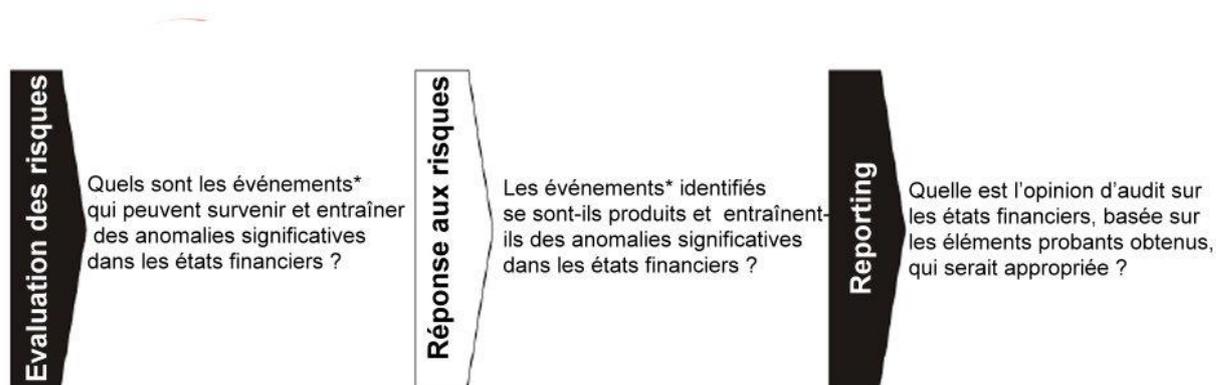
1. Se référer à la norme ISA 230 pour une liste plus complète de la documentation exigée
2. La planification (norme ISA 300) est un processus continu et itératif tout au long de l'audit
3. RAS = Risques d'anomalies significatives

Pour les besoins de ce Guide l'approche d'audit a été divisée en trois parties distinctes – évaluation des risques, réponse aux risques et reporting. Le schéma présenté à la page précédente résume la majorité des activités impliquées lors de la phase d'évaluation des risques, avec leurs objectifs et la documentation qui en résulte. Des informations additionnelles sur chacune de ces activités sont présentées dans les chapitres suivants.

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

Une façon plus simple pour décrire les trois phases ci-dessus indiquées est illustrée ci-dessous.

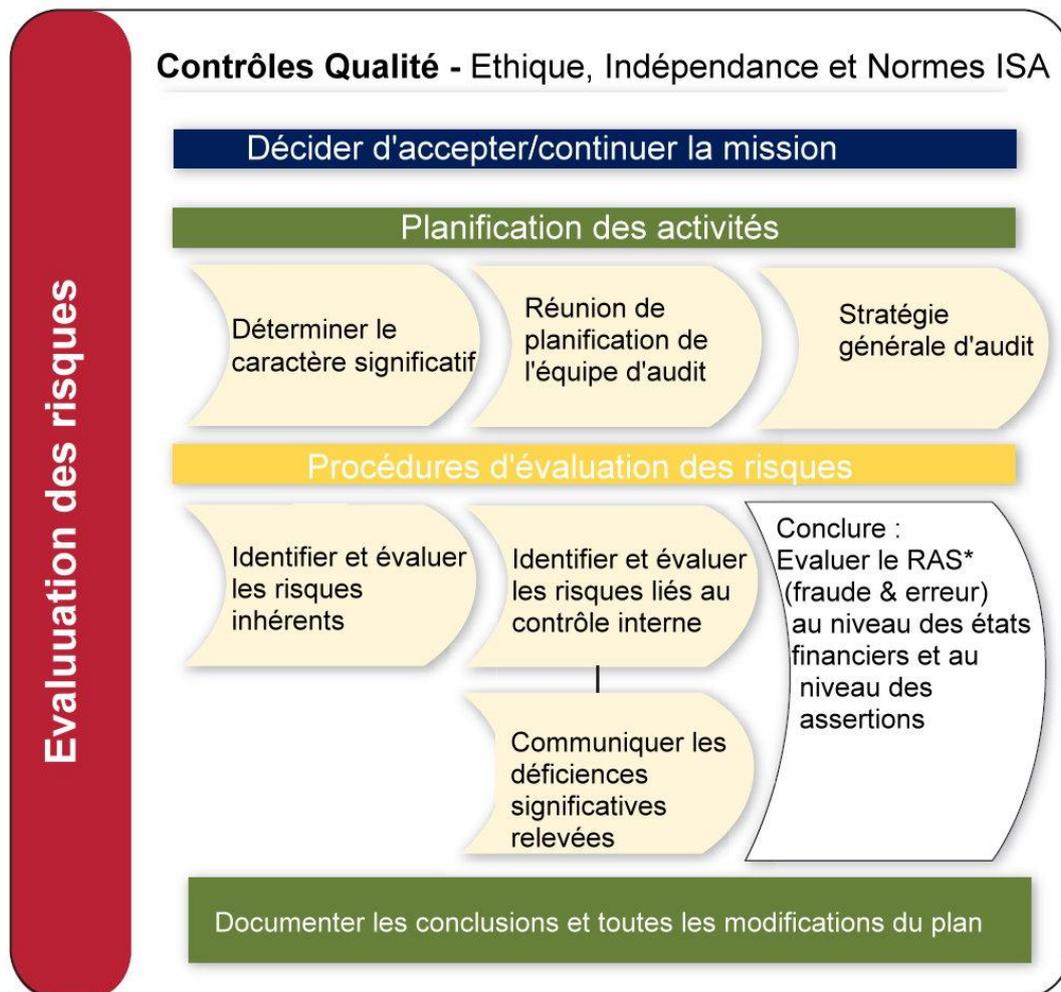
Schéma 3.0-1



\*Un «événement» est tout simplement un facteur de risque lié aux activités ou un facteur de risque de fraude (voir les descriptions des composants du risque d'audit dans le chapitre 4, schéma 4.2-2, Tome 1) incluant les risques résultant de l'absence d'un contrôle interne susceptible d'atténuer les éventuelles anomalies significatives dans les états financiers.

Les principales étapes contenues dans la phase d'évaluation des risques d'audit, dans l'ordre où ils devraient être normalement effectués, sont décrites dans le schéma ci-après :

Schéma 3.0-2



\* RAS = Risque d'anomalie significative

Les concepts fondamentaux, traités dans la phase d'évaluation des risques, sont énoncés ci-dessous.

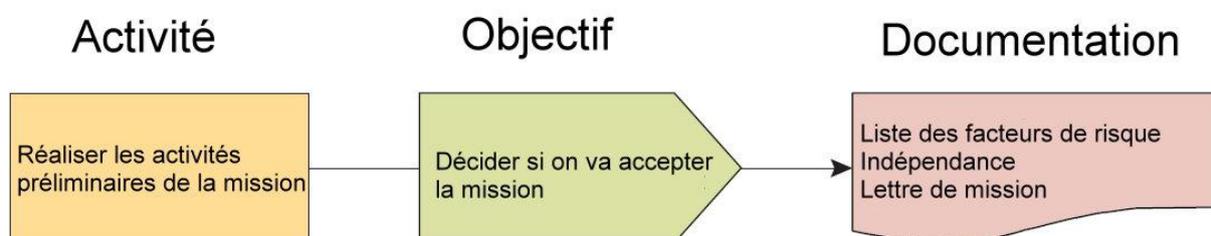
Les concepts fondamentaux de la phase d'évaluation des risques	Tome et chapitre
Le contrôle interne	T1-5
Les assertions relatives aux états financiers	T1-6
Le caractère significatif et le risque d'audit	T1-7
Les procédures d'évaluation des risques	T1-8

# Chapitre 4

## ACCEPTATION ET MAINTIEN DE LA MISSION

Contenu du chapitre	Normes ISA/ISQC pertinentes
Fournir des directives sur les procédures requises pour : <ul style="list-style-type: none"> <li>• Identifier et évaluer les facteurs de risques pertinents permettant de décider s'il y a lieu d'accepter ou de refuser la mission d'audit ;</li> <li>• Se mettre d'accord sur les termes de la mission et les documenter par écrit.</li> </ul>	<b>210, 220, 300, et ISQC 1</b>

Schéma 4.0-1



La majorité des étapes des procédures relatives à l'acceptation/maintien de la mission sont présentées ci-dessous :

Schéma 4.0-2

### Processus d'acceptation/maintien de la mission d'audit



(1) Pour des informations complémentaires, se référer au chapitre 4-3, Tome 2.

Paragraphe	Objectif (s) de la norme ISA
210.3	L'objectif de l'auditeur est d'accepter ou de poursuivre une mission d'audit seulement dans les cas où les conditions sur la base desquelles l'audit sera effectué ont été convenues : (a) en s'assurant que les conditions préalables à un audit sont remplies ; et (b) après confirmation qu'il existe une compréhension réciproque entre l'auditeur et la direction et, le cas échéant, les personnes constituant le gouvernement d'entreprise, des termes de la mission d'audit.

Paragraphe	Extraits pertinents des normes ISA/ISQC1
ISQC1.26	Le cabinet doit définir des politiques et des procédures pour l'acceptation et le maintien de relations clients et de missions particulières, destinées à lui fournir l'assurance raisonnable qu'il n'acceptera ou ne conservera de relations clients et de missions que si les conditions suivantes sont remplies : (a) il a la compétence et les aptitudes pour mener la mission, y compris le temps nécessaire et les ressources pour la réaliser ; (Voir Par. A18 – A23) (b) il peut se conformer aux règles d'éthique pertinentes ; et (c) il a pris en considération l'intégrité du client, et n'a pas eu connaissance d'informations qui le conduiraient à conclure à un manque d'intégrité du client. (Voir Par. A19 – A20, A23)
ISQC1.27	Ces politiques et procédures doivent exiger du cabinet : (a) d'obtenir toute information qu'il juge nécessaire en la circonstance avant d'accepter une mission pour un nouveau client, lorsqu'il décide de conserver ou non une mission existante, et lorsqu'il envisage d'accepter une nouvelle mission pour un client existant ; (Voir Par. A21 – A23) (b) lorsqu'il identifie un conflit d'intérêts relativement à l'acceptation d'une mission pour un nouveau client ou pour un client existant, de déterminer s'il est ou non approprié d'accepter la mission ; (c) lorsque des problèmes ont été identifiés et qu'il est décidé d'accepter ou non de conserver la relation client ou une mission particulière, il doit documenter la façon dont les problèmes relevés ont été résolus.
ISQC1.28	Le cabinet doit définir des politiques et des procédures relativement au maintien d'une mission et de la relation client qui précisent les situations où le cabinet vient à avoir connaissance d'informations qui l'auraient conduit à décliner la mission si ces informations avaient été connues plus tôt. Ces politiques et procédures doivent prendre en considération : (a) les responsabilités professionnelles et légales qui s'imposent dans cette situation, y compris l'obligation ou non pour le cabinet d'informer la personne ou les personnes qui l'ont nommé ou, dans certains cas, les autorités de contrôle; et (b) la possibilité de se démettre de la mission ou de se démettre de la mission et de mettre fin à la relation client. (Voir par. A22 – A23)
210.4	Pour les besoins des Normes ISA, le terme mentionné ci-après a la signification suivante : Conditions préalables à un audit – Utilisation par la direction d'un référentiel comptable acceptable pour l'établissement des états financiers et accord de cette dernière et, le cas échéant, des personnes constituant le gouvernement d'entreprise, de la prémisses <sup>2</sup> sur la base de laquelle un audit est effectué.
220.12	L'associé responsable de la mission doit se satisfaire que des procédures appropriées concernant l'acceptation et le maintien de relations clients et des missions ont été suivies, et doit déterminer que les conclusions tirées à cet égard sont appropriées (Voir Par. A8 – A9)

Paragraphe	Extraits pertinents des normes ISA/ISQC1
220.13	Lorsque l'associé responsable de la mission obtient des informations qui auraient conduit le cabinet à décliner la mission d'audit si elles avaient été connues auparavant, il doit communiquer rapidement ces informations au cabinet, afin que ce dernier et l'associé responsable puissent prendre les mesures nécessaires (Voir Par. A9).
300.13	L'auditeur doit entreprendre les activités suivantes, avant le commencement d'une mission d'audit initiale : (a) effectuer les procédures prévues par la Norme ISA 220 relatives à l'acceptation du client et de la mission d'audit spécifique ; et (b) communiquer avec l'auditeur précédent, lorsqu'il y a eu un changement d'auditeur, conformément aux règles d'éthique concernées (Voir Paragraphe A20).

#### 4.1 Vue d'ensemble

L'une des décisions les plus importantes que le cabinet peut prendre est de déterminer quelle mission il devrait accepter ou bien quelle relation client il devrait maintenir. Une mauvaise décision peut engendrer des pertes de temps, des honoraires impayés, un stress supplémentaire pour les associés responsables de la mission et pour le personnel, une perte de réputation, ou – pire encore – d'éventuelles poursuites judiciaires.

La norme ISQC 1 et la norme ISA 220 exigent que les cabinets développent, mettent en œuvre et documentent leurs procédures de contrôle 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 (appétence de risque) ou bien sur les profils des clients (par exemple : une mauvaise intégrité de la direction, un secteur d'activité à risque élevé ou une société cotée en bourse) qui ne seraient pas acceptables pour le cabinet.

Avant qu'une décision d'accepter ou de maintenir la mission ne soit prise, l'auditeur est tenu :

- De savoir si le référentiel comptable proposé est acceptable ;
- De déterminer si le cabinet peut se conformer avec les exigences éthiques y afférentes ;
- D'obtenir la reconnaissance de la direction qu'elle connaît et qu'elle comprend sa responsabilité en matière :
  - De préparation des états financiers, conformément au référentiel comptable applicable ;
  - Du contrôle interne qu'elle estime nécessaire pour permettre la préparation d'états financiers exempts d'anomalies significatives, que celles-ci proviennent de fraudes ou résultent d'erreurs ;
  - De fournir à l'auditeur l'accès à toutes les informations pertinentes et à toutes les informations complémentaires qu'il peut demander, ainsi qu'un libre accès aux personnes au sein de l'entité auprès desquelles il considère qu'il est nécessaire de recueillir des éléments probants.
- Effectuer les procédures d'acceptation ou de maintien de la mission. Ces procédures seraient semblables aux procédures d'évaluation des risques décrites dans le chapitre 8, Tome 1. Les résultats de ces procédures (en supposant que la mission a été acceptée) peuvent ensuite être utilisés dans le cadre de l'évaluation des risques.

L'évaluation initiale du risque de la mission et celles qui seraient effectuées dans les années subséquentes contribuent à s'assurer que le cabinet :

- Est indépendant et qu'il n'existe pas de conflit d'intérêts ;
- Est compétent pour effectuer le travail et qu'il dispose des ressources et du temps nécessaires ;
- Est prêt à accepter les risques encourus lors de l'exécution de l'audit. Cela comprend une évaluation de l'intégrité de la direction et de son attitude à l'égard du contrôle interne, des nouvelles tendances du secteur d'activité de l'entité, de la disponibilité des éléments probants adéquats et d'autres facteurs tels que la capacité du client de payer les honoraires qui seront dus ;
- N'est au courant d'aucune nouvelle information sur un client existant qui aurait conduit le cabinet à refuser la mission s'il en avait été au courant auparavant.

### Point à prendre en considération

Il existe parfois de très petites entités nécessitant un audit, alors que c'est le propriétaire-dirigeant qui gère l'entité ne met en place que 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, si l'absence de mesures de contrôle, ou d'autres composants de contrôle, peut rendre impossible l'obtention des éléments probants suffisants et appropriés. Si c'est le cas, l'auditeur devrait exercer son jugement professionnel pour déterminer si la mission devrait être refusée, ou bien si une opinion modifiée devrait être fournie.

Les facteurs à prendre en considération comprennent :

- L'environnement de contrôle de l'entité. Par exemple, le propriétaire-dirigeant est-il compétent et digne de confiance ? Et a-t-il une bonne attitude à l'égard du contrôle interne ?
- Est-il possible de mettre au point une réponse globale et des procédures d'audit complémentaires qui répondent de manière adéquate aux facteurs de risques évalués ? Par exemple, les contrôles de substance peuvent-ils être utilisés pour déterminer si tous les revenus et toutes les dettes sont correctement comptabilisés dans les registres comptables ?

## 4.2 L'acceptation de la mission

La première étape du processus d'acceptation ou de maintien de la mission consiste à évaluer la capacité du cabinet d'audit d'effectuer la mission compte tenu des risques encourus. Le tableau suivant présente quelques pistes d'enquêtes possibles.

Tableau 4.2-1

Prendre en considération		Pistes d'investigation
Les exigences du contrôle qualité du cabinet	Quelles sont les règles et les procédures mises en place pour fournir une assurance raisonnable que le cabinet peut entreprendre ou poursuivre la relation et pour savoir si : <ul style="list-style-type: none"><li>• Le cabinet peut se conformer aux exigences des normes ISA ;</li><li>• Les risques encourus de la mission se situent-ils en deçà du niveau de tolérance du risque établi par le cabinet ?</li></ul>	
Quels sont les travaux requis ?	<ul style="list-style-type: none"><li>• Quelles sont la nature et l'étendue de l'audit ?</li><li>• Quel est le référentiel comptable qui serait utilisé ?</li><li>• Comment le rapport d'audit et les états financiers seront-ils utilisés ?</li><li>• Quelle est la date limite pour l'achèvement de l'audit (le cas échéant) ?</li></ul>	

Prendre en considération	Pistes d'investigation
<p><b>Le cabinet a-t-il la compétence, les ressources et le temps requis ?</b></p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Le cabinet dispose-t-il d'un personnel professionnel suffisant avec les compétences et les aptitudes nécessaires ?</li> <li>• Le personnel du cabinet choisi a-t-il : <ul style="list-style-type: none"> <li>- Une connaissance du secteur d'activité se rapportant à la mission et des sujets en question ;</li> <li>- Une expérience afférente aux exigences pertinentes de la réglementation et du reporting relatif à la mission ;</li> <li>- La capacité d'acquérir efficacement les qualifications et les connaissances requises ?</li> </ul> </li> <li>• Y a-t-il des experts disponibles, en cas de besoin ?</li> <li>• Y a-t-il des personnes qualifiées disponibles pour effectuer la revue de contrôle qualité de la mission, lorsque cela est applicable ?</li> <li>• Le cabinet et le personnel disponible sont-ils (à la lumière des exigences de calendrier pour d'autres clients) capables d'achever la mission avant la date limite de reporting ?</li> </ul>
<p><b>Le cabinet est-il indépendant ?</b></p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Le cabinet et l'équipe de la mission se conforment-ils aux exigences d'éthique et d'indépendance ?</li> <li>• Lorsque des conflits d'intérêts, un défaut d'indépendance ou d'autres menaces ont été identifiés, il y a lieu de s'assurer : <ul style="list-style-type: none"> <li>- Si des mesures appropriées ont été prises pour éliminer ces menaces ou bien pour les réduire à un niveau acceptable par l'application de moyens de protection ;</li> <li>- Si des mesures ont été prises pour se retirer de la mission ?</li> </ul> </li> <li>• Dans le cas où l'entité audité fait partie d'un grand groupe, l'équipe de la mission d'audit du groupe peut demander que certains travaux touchant les informations financières du composant soient effectués. Dans ce cas, l'équipe de la mission d'audit du groupe devrait d'abord obtenir la connaissance des éléments suivants : <ul style="list-style-type: none"> <li>- Savoir si l'auditeur de la composante connaît et se conforme aux exigences éthiques (y compris l'indépendance) qui sont pertinentes pour l'audit du groupe ;</li> <li>- La compétence professionnelle de l'auditeur du composant ;</li> <li>- Si l'équipe de la mission d'audit du groupe sera en mesure d'être associée dans le travail de l'auditeur du composant, et ce, avec l'étendue nécessaire permettant d'obtenir les éléments probants suffisants et appropriés ;</li> <li>- Si l'auditeur du composant opère dans un environnement réglementaire qui supervise activement les auditeurs.</li> </ul> </li> </ul>

Prendre en considération	Pistes d'investigation
<b>Les risques encourus sont-ils acceptables ?</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Pour les nouvelles missions, le cabinet a-t-il communiqué (tel que cela est requis par la norme ISA 300, paragraphe 13) avec l'auditeur précédent afin de déterminer s'il y a des raisons de ne pas accepter la mission ?</li> <li>• Le cabinet a-t-il mené des recherches sur Internet et y a-t-il eu des discussions avec le personnel du dernier cabinet d'audit, ou bien avec d'autres tierces parties (comme les banquiers), afin d'identifier tout motif pouvant amener le cabinet à ne pas accepter la mission ?</li> <li>• Quels sont les valeurs (ton donné par la direction) et les objectifs futurs de l'entité ?</li> <li>• Quel est le degré de compétence des hauts dirigeants et du personnel de l'entité ?</li> <li>• Existe-t-il des problèmes difficiles ou nécessitant beaucoup de temps pour qu'ils soient traités (méthodes comptables, estimations, conformité avec la législation, etc.) ?</li> <li>• Quels sont les changements qui ont eu lieu au cours de la période et ayant un impact sur la mission (les nouvelles tendances ou innovations du secteur d'activité, le reporting financier, le système informatique, les acquisitions/ventes d'actifs, les réglementations, etc.) ?</li> <li>• Y a-t-il un niveau élevé de contrôle public et d'intérêt médiatique en ce qui concerne l'entité audité ?</li> <li>• La situation financière de l'entité est-elle bonne et permet-elle de payer les honoraires d'audit ?</li> <li>• Le client fournit-il une aide au cabinet pour l'obtention des informations et la préparation du calendrier d'intervention, l'analyse des soldes, la mise à disposition des fichiers de données, etc.</li> </ul>
<b>Peut-on faire confiance au client ?</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Y a-t-il des limitations de l'étendue de la mission telles que des dates limites irréalistes ou une impossibilité d'obtenir des éléments probants exigés ?</li> <li>• Y a-t-il des raisons (ou événements récents) qui amènent à douter de l'intégrité des principaux propriétaires, des hauts dirigeants et des personnes constituant le gouvernement d'entreprise de l'entité ? Prendre en considération le fonctionnement de l'entité, y compris ses pratiques et sa réputation dans le milieu des affaires, ainsi que l'historique de toutes ses éventuelles infractions dans les domaines éthiques ou réglementaires.</li> <li>• Y a-t-il des indications que l'entité soit impliquée dans un blanchiment d'argent ou dans d'autres activités criminelles ?</li> <li>• Quelles sont les parties liées et quelle est leur réputation dans le milieu des affaires ?</li> <li>• La direction a-t-elle une mauvaise attitude à l'égard du contrôle interne et une attitude provocante à l'égard de l'interprétation des normes comptables ? Prendre en considération la culture de l'entité, sa structure organisationnelle, le niveau de sa tolérance des risques, la complexité des transactions, etc.</li> </ul>

### **Les vérifications de fond**

Pour s'assurer que l'information recueillie de la part de l'entité est exacte, il y a lieu d'envisager l'obtention d'informations auprès de tiers, afin de valider les principaux aspects de l'évaluation des risques. Cette mesure simple permet d'éviter des problèmes ultérieurs. Cela inclut, par exemple, des informations provenant des états financiers des exercices antérieurs, des déclarations de revenus, des rapports relatifs à des crédits contractés, ainsi que des discussions avec les principaux conseillers de l'entité, tels que les banquiers (après en avoir reçu l'accord préalable de la part du client potentiel).

### Point à prendre en considération

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

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

Une fois qu'une décision d'accepter ou de continuer la relation client a été prise, l'étape suivante consistera à :

- établir si les conditions préalables de l'audit existent ;
- Confirmer que l'auditeur et la direction (et le cas échéant, les personnes constituant le gouvernement d'entreprise) partagent la même compréhension des termes de la mission d'audit.

### 4.3 Les conditions préalables de l'audit

Paragraphe	Extraits pertinents des normes ISA
210.6	<p>Afin de s'assurer que les conditions préalables à un audit sont réunies, l'auditeur doit :</p> <p>(a) déterminer si le référentiel comptable qui sera appliqué pour l'établissement des états financiers est acceptable; et (Voir Par. A2-A10)</p> <p>(b) obtenir l'accord de la direction qu'elle reconnaît et comprend ses responsabilités (Voir Par. A11-A14, A20) :</p> <p>(i) de l'établissement d'états financiers conformément au référentiel comptable applicable, y compris, le cas échéant, leur présentation sincère; (Voir Par. A15)</p> <p>(ii) pour le contrôle interne que la direction considère comme nécessaire pour permettre l'établissement d'états financiers ne comportant pas d'anomalies significatives, que celles-ci proviennent de fraudes ou résultent d'erreurs; et (Voir par. A16-A19)</p> <p>(iii) de:</p> <p>a. donner à l'auditeur accès aux informations dont la direction a connaissance et qui ont trait à l'établissement des états financiers, tels que la comptabilité, et la documentation y afférente et d'autres éléments;</p> <p>b. de fournir à l'auditeur les informations supplémentaires qu'il peut demander à la direction pour les besoins de l'audit; et</p> <p>c. pour laisser à l'auditeur libre accès aux personnes au sein de l'entité auprès desquelles il considère qu'il est nécessaire de recueillir des éléments probants.</p>

Tableau 4.3-1

Prendre en considération	Pistes d'investigation
<p><b>Les conditions préalables d'audit sont-elles remplies ?</b></p>	<p>Le référentiel comptable (tel que l'IFRS ou un référentiel local), qui va être utilisé pour la préparation des états financiers, est-il acceptable ? Les facteurs à prendre en considération comprennent :</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• La nature de l'entité (secteur d'activités, secteur public ou organisme à but non lucratif) ;</li> <li>• L'objectif des états financiers (objectif général ou conçu pour des utilisateurs spécifiques) ;</li> <li>• La nature des états financiers (un jeu complet d'états financiers ou des états financiers simples) ;</li> <li>• Le fait de savoir si la loi et les règlements prescrivent un référentiel comptable applicable ;</li> </ul> <p>La direction a-t-elle accepté et reconnu/compris sa responsabilité concernant :</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• La préparation des états financiers conformément au référentiel comptable applicable, y compris (le cas échéant) leur présentation sincère ;</li> <li>• Le contrôle interne qu'elle juge nécessaire pour permettre la préparation d'états financiers exempts d'anomalies significatives, que celles-ci proviennent de fraudes ou résultent d'erreurs ;</li> <li>• La fourniture à l'auditeur ce qui suit : <ul style="list-style-type: none"> <li>- L'accès à toutes les informations pertinentes telles que les pièces comptables, la documentation et toutes les autres questions ;</li> <li>- Les informations supplémentaires demandées auprès de la direction pour les besoins de l'audit (telles que les déclarations écrites) ;</li> <li>- L'accès sans restriction au personnel de l'entité pour l'obtention des éléments probants nécessaires ?</li> </ul> </li> </ul>
<p><b>Y a-t-il une limitation de l'étendue de la mission ?</b></p>	<p>La direction ou les personnes constituant le gouvernement d'entreprise ont-elles imposé des limitations quant à l'étendue d'audit ? Cela pourrait inclure des dates limites irréalistes, le fait de ne pas permettre à certains membres du personnel du cabinet d'effectuer les travaux d'audit, ou bien le refus d'accès à un service, à une personne clé ou à des documents pertinents. Si une telle limitation a pour effet d'amener l'auditeur à exprimer une impossibilité d'exprimer une opinion, le cabinet est tenu de refuser la mission, sauf dans le cas où il est tenu par la loi ou par la réglementation en vigueur de procéder à la réalisation de la mission.</p>

Lorsque la direction n'accepte pas et ne reconnaît pas sa responsabilité, telle qu'énoncée dans le paragraphe 6 de la norme ISA 210 ci-dessus, ou lorsque le référentiel comptable n'est pas acceptable, l'auditeur est tenu, selon le paragraphe 8 de la norme ISA 210, de refuser la mission, à moins qu'il n'y soit tenu par la loi ou la réglementation en vigueur.

#### 4.4 L'accord sur les termes de la mission

Paragraphe	Extraits pertinents des normes ISA
210.7	Lorsque la direction ou les personnes constituant le gouvernement d'entreprise impose(nt), dans les termes d'une mission d'audit proposée une limitation telle à l'étendue des travaux de l'auditeur que ce dernier considère qu'elle conduira à une impossibilité d'exprimer une opinion sur les états financiers, l'auditeur ne doit pas accepter d'effectuer une telle mission limitée en tant que mission d'audit, à moins que la loi ou la réglementation ne l'exige.
210.9	L'auditeur doit se mettre d'accord sur les termes de la mission d'audit avec la direction ou les personnes constituant le gouvernement d'entreprise, selon les cas. (Voir Par. A21)

Paragraphe	Extraits pertinents des normes ISA
210.10	Sous réserve de ce qui est prévu au paragraphe 11, les termes convenus de la mission d'audit doivent être consignés dans une lettre de mission d'audit ou sous une autre forme d'accord écrit et doivent inclure: (Voir par. A22-A25) (a) l'objectif et l'étendue de l'audit portant sur les états financiers; (b) les responsabilités de l'auditeur; (c) les responsabilités de la direction; (d) l'identification du référentiel comptable applicable pour l'établissement des états financiers; et (e) une indication de la forme et du contenu envisagés de tous rapports à émettre par l'auditeur, ainsi qu'une mention précisant qu'il peut exister des circonstances dans lesquelles la forme et le contenu d'un rapport peuvent être différents de ce qui était envisagé.
210.11	Lorsque la loi ou la réglementation fixe de façon suffisamment détaillée les termes de la mission d'audit visés au paragraphe 10, il n'est pas nécessaire pour l'auditeur de les consigner dans un accord écrit, sauf pour préciser que cette loi ou cette réglementation s'applique et que la direction reconnaît et comprend ses responsabilités telles qu'elles sont décrites au paragraphe 6(b). (Voir Par. A22, A26 - A27)
210.12	Lorsque la loi ou la réglementation fixe les responsabilités de la direction en des termes similaires à ceux mentionnés au paragraphe 6(b), l'auditeur peut considérer que la loi ou la réglementation se réfère à des responsabilités qui, selon son jugement, sont équivalentes dans les faits à celles visées dans ce paragraphe. Pour celles des responsabilités qui sont équivalentes, l'auditeur peut utiliser les termes de la loi ou de la réglementation pour les décrire dans l'accord écrit. Pour celles des responsabilités qui ne sont pas fixées par la loi ou la réglementation dans des termes tels que leurs effets seraient équivalents, l'accord écrit doit utiliser la description qui en est donnée au paragraphe 6 (b). (Voir par. A26)
210.13	Pour des audits récurrents, l'auditeur doit apprécier si les circonstances requièrent que les termes de la mission d'audit soient révisés et s'il est nécessaire de rappeler à l'entité les termes existants de la mission (Voir par. A28)
210.14	L'auditeur ne doit pas accepter de modifier les termes de la mission d'audit lorsqu'il n'existe aucun motif raisonnable de le faire (Voir Par. A29-A31)
210.15	Lorsque, avant l'achèvement de la mission d'audit, il est demandé à l'auditeur de modifier la mission d'audit en une mission qui conduit à un niveau d'assurance moins élevé, l'auditeur doit déterminer s'il existe un motif raisonnable de le faire. (Voir Par. A32-A33)
210.16	Lorsque les termes de la mission d'audit sont modifiés, l'auditeur et la direction doivent convenir des nouveaux termes et les consigner dans une lettre de mission ou sous une autre forme appropriée d'accord écrit.
210.17	Si l'auditeur n'est pas en mesure d'accepter une modification des termes de la mission d'audit et que la direction ne l'autorise pas à poursuivre sa mission d'audit originale, il doit : (a) se démettre de la mission d'audit lorsque ceci est possible de par la loi ou la réglementation applicable; et (b) déterminer s'il existe une quelconque obligation, soit contractuelle ou autre, de rendre compte des circonstances à d'autres tiers, tels que les personnes constituant le gouvernement d'entreprise, les propriétaires ou les autorités de contrôle.

**Remarque :** Les paragraphes 18-22 de la norme ISA 210 contiennent d'autres points à prendre en considération lors de l'acceptation de la mission. C'est le cas, par exemple, lorsque la loi ou la réglementation en vigueur apportent des ajouts aux Normes internationales d'information financière, ou lorsqu'elles prescrivent un référentiel comptable applicable.

Afin d'assurer une bonne compréhension des termes de la mission entre la direction et l'auditeur, une lettre de mission (ou toute autre forme appropriée d'un accord écrit) devrait être préparée et convenue avec le représentant approprié des hauts dirigeants. Pour éviter toute possibilité de malentendu, la lettre de mission devrait être finalisée et signée avant le démarrage des travaux de la mission.

Même dans les pays où l'objectif, l'étendue et les obligations de l'audit sont fixés par la loi, une lettre de mission peut encore être utile pour informer les clients sur leurs rôles et sur leurs 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 ci-dessous.

La lettre de mission traite les questions énoncées ci-dessous :

Tableau 4.4-1

Clauses	Description
<b>L'objectif, le référentiel comptable applicable, l'étendue et la forme du rapport d'audit résultant de l'audit des états financiers</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Le référentiel comptable applicable devant être utilisé.</li> <li>• L'objectif de l'audit des états financiers et la forme prévue du rapport de l'auditeur ou toute autre communication. En plus, il y a lieu de signaler que les circonstances dans lesquelles le rapport d'audit pourrait être différent de ce qui a été prévu, quant à sa forme et à son contenu, peuvent également être décrites.</li> <li>• L'étendue de l'audit, incluant la référence à la législation en vigueur, à la réglementation, aux normes ISA, à l'éthique et aux autres déclarations exigées par les organismes professionnels auxquels adhère l'auditeur.</li> <li>• Les autres parties à qui le rapport serait destiné (par exemple, une autorité de régulation).</li> </ul>
<b>Les responsabilités de l'auditeur</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• La réalisation d'un audit en conformité avec les normes internationales d'audit (ISA).</li> <li>• La déclaration de la reconnaissance qu'en raison des limitations inhérentes à l'audit, ainsi que celle relative au contrôle interne, il y a un risque inévitable que certaines anomalies significatives ne soient pas détectées, même si l'audit est correctement planifié et exécuté conformément aux normes ISA.</li> </ul>
<b>Les responsabilités de la direction</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• La préparation des états financiers conformément au référentiel comptable applicable, ainsi que la conception et la mise en œuvre d'un contrôle interne que la direction considère nécessaire pour assurer la préparation d'états financiers exempts d'anomalies significatives, que celles-ci proviennent de fraudes ou résultent d'erreurs.</li> <li>• Accepter les termes de la mission tels qu'ils sont décrits dans la lettre de mission.</li> <li>• Fournir un accès sans restriction à tous les dossiers, documents et autres informations qui seront demandés dans le cadre de la mission d'audit.</li> <li>• Fournir un accès sans restriction à toutes les personnes au sein de l'entité ;</li> <li>• Confirmer les attentes de l'auditeur quant à la réception d'une confirmation écrite de la direction concernant ses déclarations dans le cadre de la mission d'audit.</li> <li>• Accord de ladite direction d'informer l'auditeur des faits qui peuvent affecter les états financiers dont elle aurait eu connaissance, et ce, durant la période allant de la date du rapport d'audit jusqu'à la date de la publication des états financiers.</li> </ul>

Les autres questions qui pourraient être incluses dans la lettre de mission sont présentées ci-après :

Tableau 4.4-2

Clauses	Description
<p><b>La manière avec laquelle l'audit va être mené, toutes les clauses relatives aux résolutions des conflits éventuels, ainsi que les obligations réciproques et les honoraires convenus</b></p>	<p>Traiter les modalités relatives à :</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• La planification et la réalisation de l'audit, y compris la composition de l'équipe d'audit et les détails sur la manière dont (le cas échéant) les projets d'états financiers ou d'autres papiers de travail devraient être préparés par le client ainsi que les dates auxquelles elles seront requises par l'auditeur ;</li> <li>• L'implication d'autres auditeurs et experts ;</li> <li>• L'implication de l'auditeur précédent, le cas échéant, eu égard aux soldes d'ouverture ;</li> <li>• Les autres questions telles que :               <ul style="list-style-type: none"> <li>- toute restriction de la responsabilité de l'auditeur, lorsqu'une telle possibilité existe,</li> <li>- la base sur laquelle les honoraires sont calculés et tout autre arrangement relatif à leur facturation,</li> <li>- toute obligation éventuelle du cabinet de fournir les papiers de travail d'audit à d'autres parties,</li> <li>- la référence à tout accord complémentaire entre l'auditeur et le client, ainsi les autres lettres ou rapports que l'auditeur prévoit de délivrer au client.</li> </ul> </li> </ul> <p>Le client confirme les termes de la mission, en accusant réception de la lettre de mission ;</p>

#### **Mise à jour de la lettre de mission**

En l'absence de changements ayant affecté les termes de la mission d'audit, l'auditeur est tenu d'évaluer s'il est nécessaire de rappeler à l'entité les termes existants. Les termes de la mission pourraient également être reconfirmés, lors de la reconduction de la mission de l'auditeur, sans qu'il ne soit nécessaire d'obtenir une nouvelle lettre chaque année.

La lettre de mission devrait être révisée chaque fois que les circonstances changent. Les points qui peuvent constituer des changements de circonstances comprennent :

- Toutes les clauses spécifiques de la mission ainsi que leurs révisions ;
- Un changement récent au niveau des hauts dirigeants ;
- Un changement important au niveau de la répartition du capital de l'entité ;
- Un changement important au niveau de la nature et de la taille des affaires réalisées par l'entité ;
- Un changement dans les obligations légales et réglementaires ;
- Un changement dans le référentiel comptable adopté pour la préparation des états financiers ;
- Un changement au niveau d'autres exigences de reporting ;
- L'existence d'indices montrant que la direction méconnaît l'objectif et l'étendue de l'audit.

## ***Changement des termes de la mission d'audit***

Si la direction demande des modifications des termes de la mission d'audit, l'auditeur examine s'il y a une justification raisonnable de ladite demande ainsi que les implications qu'elle peut avoir sur l'étendue de la mission d'audit. Une justification raisonnable pourrait comprendre un changement de circonstances intervenu chez le client ou bien un malentendu sur la nature du service initial qu'il aurait demandé.

Un changement ne serait pas justifié s'il est motivé par des problèmes soulevés lors de l'audit. Il pourrait s'agir d'informations d'audit qui n'appuient pas les déclarations de la direction, de l'impossibilité d'obtenir certaines informations d'audit (limitant ainsi effectivement l'étendue de l'audit) ou des éléments probants qui seraient non satisfaisants. Cela pourrait être le cas, par exemple, lorsque l'auditeur n'est pas en mesure d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés concernant les soldes des stocks et que l'entité demande que la mission d'audit soit transformée en une mission de revue, et ce, afin d'éviter l'expression d'une opinion avec réserve ou bien une impossibilité d'exprimer une opinion de la part de l'auditeur.

Si un changement des termes de la mission est jugé raisonnable, une lettre de mission révisée, ou bien une autre forme appropriée d'accord écrit devrait être obtenue. Toutefois, si l'auditeur n'est pas en mesure d'approuver la modification proposée au niveau des termes de la mission et qu'il n'est pas autorisé également, par la direction, de poursuivre la mission d'audit initiale, l'auditeur est tenu :

- De se retirer de la mission d'audit, si cela est possible en vertu des lois et des réglementations applicables ;
- De déterminer s'il existe une obligation, contractuelle ou autre, de signaler lesdites circonstances à d'autres parties, telles que les personnes constituant le gouvernement d'entreprise, les propriétaires de l'entité ou bien les autorités de régulation.

### ***4.5 Etude de cas — Acceptation et maintien de la relation client***

Pour avoir plus de détails sur les études de cas, il y a lieu de se référer au chapitre 2, Tome 2 - Introduction aux études de cas.

**Remarque :** En général, une approche plus structurée (telle que celle utilisant des listes de contrôle, etc.) a été utilisée pour documenter les éléments probants pour la société «Dephta Furniture» et une approche moins structurée (utilisation de mémorandums, etc.) a été choisie pour la société «Kumar». Cela a été effectué pour illustrer les différents choix en matière de documentation. Cela ne veut pas dire qu'il ne faut pas utiliser de mémorandums pour l'audit de la société «Dephta», ou bien qu'il ne faut pas utiliser des listes de contrôle pour l'audit de la société «Kumar». Le choix de la manière avec laquelle les travaux d'audit seront documentés, en conformité avec les normes ISA, est une question de jugement professionnel qui devrait être discutée, idéalement, lors de la planification de la mission.

Au cas où il s'agirait d'une mission d'audit en cours, l'associé responsable ou le directeur de la mission est amené à demander des informations pour identifier et évaluer tous les nouveaux facteurs de risques pertinents, ou bien de procéder à leurs mises à jour, et ce, afin de décider s'il y a lieu de poursuivre la mission d'audit. Cela comprend les demandes d'informations suivantes :

## Etude de cas A – Dephta Furnitures, Inc.

### Acceptation et maintien de la relation client

Pour prendre une décision appropriée à ce propos, un questionnaire, tel que celui présenté ci-dessous, peut être utilisé.

<ul style="list-style-type: none"> <li>• Les conditions préalables d'audit ont-elles été remplies ?</li> </ul>	<p><i>Les états financiers de la société Dephta sont préparés par la direction en utilisant les Normes Internationales d'Information Financière (IFRS)</i></p> <p><i>.La lettre de mission a été signée et la direction a pris acte de sa responsabilité pour :</i></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• <i>Mettre à la disposition des auditeurs toutes les informations requises ;</i></li> <li>• <i>Permettre un accès non limité au personnel de l'entité ;</i></li> <li>• <i>Concevoir et mettre en œuvre un contrôle interne que la direction considère nécessaire pour assurer la préparation d'états financiers exempts d'anomalies significatives, que celles-ci proviennent de fraudes ou résultent d'erreurs.</i></li> </ul>
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Les conditions de l'acceptation/maintien de la relation client prévues dans le manuel de contrôle qualité du cabinet ont-elles été remplies ?</li> </ul>	<p><i>Oui. Il y a lieu de se référer aux règles XX et YY de notre manuel de contrôle qualité (QC).</i></p>
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Y a-t-il eu des changements dans les termes de référence ou dans les conditions de la mission d'audit ?</li> </ul>	<p><i>Non.</i></p>
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Y a-t-il des problèmes d'indépendance ou de conflit d'intérêts ? Considérer si les relations familiales/personnelles avec le personnel clé du client ; ou bien s'il y a eu aussi des services fournis autres que l'audit, tels que la tenue de la comptabilité, des intérêts sur le plan financier ou d'autres relations d'affaires.</li> </ul>	<p><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 de la société Dephta ; il a payé le prix fixé dans le catalogue. Cet incident n'est pas considéré comme une menace pour notre indépendance.</i></p>
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Y a-t-il des circonstances qui mettraient en doute l'intégrité des propriétaires de l'entreprise cliente ? Prendre en considération les condamnations, les mesures disciplinaires/sanctions, les suspicions ou la confirmation d'actes illégaux ou de fraudes, les enquêtes de police et toutes les mauvaises rumeurs.</li> </ul>	<p><i>Non. Toutefois, Parvin (la fille du conseiller d'affaires du client) a eu un scandale 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 signalée aussi sur la liste des facteurs de risque pour l'audit.</i></p>
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Existe-t-il des domaines où des connaissances spécialisées seraient nécessaires ?</li> </ul>	<p><i>Nous aurons recours à David (qui est un spécialiste informatique) pour examiner les contrôles relatifs aux ventes par internet.</i></p>
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Le cabinet dispose-t-il à temps des capacités, des compétences et des ressources nécessaires pour remplir la mission conformément aux normes professionnelles et celles du cabinet ?</li> </ul>	<p><i>Oui. Voir le budget prévu.</i></p>
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Y a-t-il eu des problèmes identifiés dans les missions d'audits précédentes ou dans d'autres missions pour cette entité qui doivent être traités ?</li> </ul>	<p><i>Il y a une nécessité d'examiner les contrôles généraux sur les systèmes informatiques pour nous éclairer quant à la décision d'acceptation des ventes sur Internet.</i></p>
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Y a-t-il eu de nouvelles circonstances qui vont augmenter le risque de notre mission ?</li> </ul>	<p><i>Non. La direction a une bonne attitude à l'égard du contrôle interne.</i></p>
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Le client peut-il continuer à nous régler nos honoraires ?</li> </ul>	<p><i>Oui.</i></p>

### Conclusion

Evaluation globale du risque de la mission = Faible

Nous décidons de maintenir la relation avec ce client.

Sang Jun Lee

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



**Jamel, Woodwind & Wing LLP**  
55 Kingston St., Cabetown, United Territories 123-53004

Le 15 Octobre 20X2  
M. Suraj Dephta, Directeur Général  
Dephta Furniture, Inc.  
2255 West Street  
North Cabetown  
United Territories  
123-50214

Cher monsieur Dephta,

Vous nous avez demandé de procéder à l'audit des états financiers de la société Dephta Furniture, comprenant le bilan arrêté au 31 décembre 20X1, ainsi que le compte de résultat, l'état des variations des capitaux propres et le tableau des flux de trésorerie pour l'exercice clos à cette date, un résumé des principales méthodes comptables et d'autres informations explicatives.

Nous avons le plaisir de vous confirmer par la présente notre acceptation et notre compréhension de cette mission. Notre audit sera effectué en vue d'exprimer une opinion sur les états financiers.

#### **Nos responsabilités**

Nous procéderons à l'audit selon les Normes Internationales d'Audit (International Standards on Auditing, Normes ISA). Ces normes requièrent de notre part de nous conformer aux règles d'éthique et de planifier et réaliser l'audit afin d'obtenir l'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 justifiant 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 des risques d'anomalies significatives dans les états financiers, que celles-ci proviennent de fraudes ou résultent d'erreurs. Un audit comporte également l'appréciation du caractère approprié des méthodes comptables retenues et du caractère raisonnable des estimations comptables faites par la direction, de même que l'appréciation de la présentation d'ensemble des états financiers.

En raison des limites inhérentes à un audit, ainsi que de celles inhérentes au contrôle interne, il existe un risque inévitable que certaines anomalies puissent ne pas être détectées, même dans les cas où l'audit est correctement planifié et réalisé selon les Normes ISA.

En procédant à l'évaluation des risques, nous prendrons en compte le contrôle interne relatif à l'établissement des états financiers afin de définir des procédures d'audit appropriées en la circonstance, mais non dans le but d'exprimer une opinion sur l'efficacité du contrôle interne de l'entité. Toutefois, nous vous ferons part par écrit de toutes les faiblesses significatives du contrôle interne relatif à l'élaboration de l'information financière que nous serions amenés à relever au cours de notre mission d'audit des états financiers.

A moins que des difficultés imprévues soient rencontrées, notre rapport aura substantiellement la forme suivante :

*[La forme et le contenu du rapport de l'auditeur n'ont pas été reproduits].*

La forme et le contenu de notre rapport peuvent avoir besoin d'être modifiés à la lumière des résultats de notre audit.

## **Responsabilité de la direction**

Notre audit sera effectué en considérant que [la direction et, le cas échéant, les personnes constituant le gouvernement d'entreprise] reconnaissent et comprennent qu'elles ont la responsabilité :

- (a) de l'établissement et de la présentation sincère d'états financiers conformément aux Normes Internationales d'Information Financière (International Financial Reporting Standards, IFRS) ;
- (b) du contrôle interne que [la direction] considère comme nécessaire pour permettre l'établissement d'états financiers ne comportant pas d'anomalies significatives, que celles-ci proviennent de fraudes ou résultent d'erreurs ; et
- (c) de :
  - (i) nous donner accès à toutes les informations dont [la direction] a connaissance et qui ont trait à l'établissement des états financiers, telles que la comptabilité, la documentation y afférente et autres éléments ;
  - (ii) nous fournir les informations supplémentaires que nous pouvons demander à [la direction] pour les besoins de l'audit ; et
  - (iii) nous laisser libre accès aux personnes au sein de l'entité auprès desquelles nous considérons qu'il est nécessaire de recueillir des éléments probants.

Dans le cadre de notre audit, nous demanderons [à la direction et, le cas échéant, aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise] la confirmation écrite de déclarations qui nous auraient été faites au cours de l'audit.

Nous comptons sur l'entière coopération de votre personnel pour mener notre mission d'audit.

## **Honoraires**

Nos honoraires, qui seront facturés au fur et à mesure de l'avancement des travaux, sont basés sur le temps passé par les personnes affectées à la mission, en plus des menues dépenses. Les tarifs horaires varient selon le degré de responsabilité, de l'expérience et des compétences requises.

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

Nous vous serions reconnaissants de bien vouloir signer et nous retourner l'exemplaire ci-joint de cette lettre afin d'accuser réception de la présente et de marquer votre accord sur les termes et conditions de notre mission d'audit des états financiers, y compris de nos responsabilités respectives.

Cordialement,

*Sang Jun Lee*  
Jamel, Woodwind & Wing, LLP

Bon pour accord  
Pour Dephta Furniture, Inc. by

*Suraj Dephta*  
Managing Director  
1er Novembre 20X2

## Etude de cas B –Kumar & Co.

---

### Acceptation et maintien de la relation client

Au cas où il s'agirait d'une mission d'audit en cours, les demandes d'informations pour identifier et évaluer tous nouveaux facteurs de risques, ou bien tous les facteurs de risques révisés, pourraient être documentées dans un mémorandum, de la manière suivante :

#### Note sur le maintien de la relation client - Kumar & Co.

15 Octobre 20X2

Nous avons discuté avec le client, Raj Kumar, le 15 Octobre, 20XX afin de déterminer si nous devrions accepter cette mission.

Les points importants relevés sont les suivants :

- Raj demande une opinion d'audit sur les états financiers de Kumar & Co. qui ont été préparés en utilisant les normes IFRS
- Nous avons considéré toutes les menaces possibles quant à notre indépendance (tel qu'énoncé dans l'article 290 du code l'IESBA) et nous n'avons identifié aucune menace.
- Il n'y a rien à signaler quant à la survenance d'événements qui pourraient susciter des inquiétudes sur l'intégrité du propriétaire.
- Les opérations sont similaires à la période précédente bien que l'absence de contrôles par Raj des opérations quotidiennes est de nature à accroître les possibilités de survenance de fraudes. Nous devrions prendre en compte la nécessité d'étendre cette année nos contrôles de substance pour traiter les risques potentiels de fraudes.
- On considère qu'on n'a pas besoin de spécialistes supplémentaires pour cette mission et les mêmes personnes qui sont intervenues durant la période précédente peuvent effectuer l'audit.

Les deux préoccupations éventuelles de cette période sont :

- Le fait que la société a connu une baisse de la demande de ses produits de la part de son client principal, Dephta.
- Le fait que Raj a détourné sa concentration beaucoup plus vers ses problèmes personnels et familiaux. Au cours de notre audit, nous devons nous assurer que les livres et les registres comptables ont bien été mis à jour et qu'il n'y a pas eu de survenance d'erreurs non détectées. Ces faits pourraient également créer un risque de fraudes.

Evaluation globale du risque de la mission = Moyen.

Nous décidons d'accepter cette mission pour la période en cours.

*Sang Jun Lee*

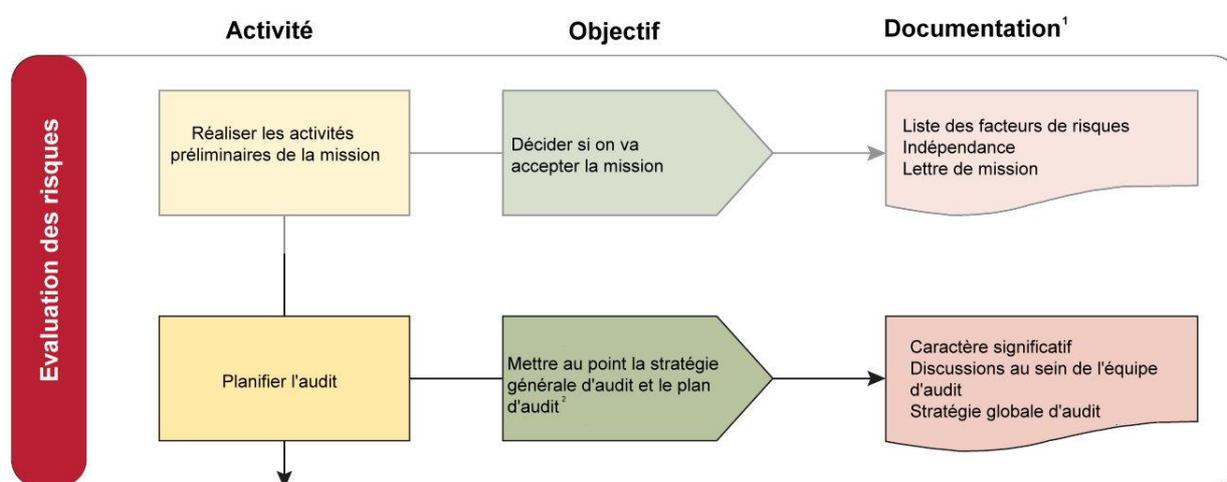
Les termes de la mission seraient inclus dans une lettre qui serait très similaire à l'exemple précédemment fourni dans l'étude de cas A - Dephta Furniture, Inc.

# Chapitre 5

## LA STRATEGIE GENERALE D'AUDIT

Contenu du chapitre	Norme ISA pertinente
Description des étapes nécessaires à l'élaboration du plan et de la stratégie générale d'audit.	<b>300</b>

Schéma 5.0-1



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

Paragraphe	objectif (s) de la norme ISA
300.4	L'objectif de l'auditeur est de planifier l'audit afin que la mission soit réalisée de manière efficace.

Paragraphe	Extraits pertinents des normes ISA
200.15	L'auditeur doit planifier et effectuer un audit en faisant preuve d'esprit critique et en étant conscient que certaines situations peuvent exister conduisant à ce que les états financiers comportent des anomalies significatives.
300.5	L'associé responsable de la mission et les autres membres-clés de l'équipe affectée à la mission doivent être impliqués dans la planification de l'audit, y compris dans la planification des entretiens avec les autres membres de l'équipe affectés à la mission et leur participation à ceux-ci. (Voir Paragraphe A4).
300.7	L'auditeur doit établir une stratégie générale d'audit adoptée pour la mission définissant l'étendue, le calendrier et la démarche d'audit et donnant des lignes directrices pour l'établissement d'un programme de travail.
300.8	En établissant la stratégie générale d'audit, l'auditeur doit : (a) identifier les caractéristiques de la mission propres à en définir son étendue ; (b) s'assurer des objectifs de la mission en terme de rapport à émettre afin de planifier le calendrier de l'audit et la nature des communications demandées ; (c) prendre en compte les facteurs qui, selon son jugement professionnel, sont importants afin d'assigner les travaux à effectuer par l'équipe affectée à la mission ; (d) prendre en compte le résultat des travaux préliminaires à la planification de la mission déjà réalisés et, le cas échéant, déterminer si l'expérience acquise sur d'autres missions réalisées pour l'entité, par l'associé responsable de la mission est pertinente dans ce cas; et (e) s'assurer de la nature, du calendrier et de l'étendue des ressources nécessaires pour effectuer la mission (Voir Paragraphes A8-A11).
300.9	L'auditeur doit établir un programme de travail qui doit inclure une description : (a) de la nature, du calendrier et de l'étendue des procédures planifiées d'évaluation des risques, déterminés en application de la Norme ISA 315 ; (b) de la nature, du calendrier et de l'étendue des procédures d'audit complémentaires qui sont planifiées au niveau des assertions, déterminés en application de la Norme ISA 330 ; (c) des autres procédures d'audit planifiées qu'il est demandé de mettre en œuvre afin que la mission soit effectuée selon les Normes ISA (Voir Paragraphe A12)
300.10	L'auditeur doit mettre à jour et modifier la stratégie générale d'audit et le programme de travail autant que nécessaire au cours de l'audit (Voir Paragraphe A13).
300.11	L'auditeur doit planifier la nature, le calendrier et l'étendue des instructions à donner et la supervision des membres de l'équipe affectée à la mission, ainsi que la revue de leurs travaux. (Voir par. A14–A15)

### 5.1 Vue d'ensemble

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

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

Les avantages de la planification de la mission d'audit sont présentés dans le tableau suivant :

Tableau 5.1-1

<b>Avantages de la planification de l'audit</b>	• Les membres de l'équipe vont acquérir de l'expérience/perspécité de la part de l'associé responsable de la mission et du personnel clé expérimenté.
	• La mission va être bien organisée, encadrée et gérée.
	• L'expérience acquise lors des missions d'audit des années précédentes, et lors d'autres missions, est bien exploitée.
	• Les zones importantes d'audit feront l'objet de l'attention nécessaire qu'elles méritent.
	• Les problèmes éventuels vont être identifiés et résolus à temps.
	• La documentation du dossier d'audit va pouvoir être revue à temps.
	• Le travail effectué par les autres intervenants va pouvoir être coordonné (les autres auditeurs, experts, etc.)

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

Schéma 5.1-2



**Point à prendre en considération**

On dit souvent qu'une heure consacrée dans la phase planification peut économiser cinq heures dans la phase exécution. Un audit bien planifié assure que l'effort d'audit est orienté de manière à traiter les zones où les risques sont élevés, que les procédures d'audit non nécessaires sont classées hors du champ d'audit et que le personnel d'audit sait ce qu'on attend de lui.

La mise au point de la stratégie générale d'audit commence au début de la mission. Elle est ensuite complétée et mise à jour sur la base des informations obtenues :

- A partir de l'expérience précédente avec l'entité;
- Des activités préliminaires (acceptation et maintien de la relation client);
- Des discussions avec le client en ce qui concerne les changements intervenus depuis la dernière période, ainsi que sur les résultats d'exploitation récents;
- Des autres missions effectuées pour le client au cours de la période;
- Des discussions et des réunions de l'équipe d'audit;
- Des autres sources externes, telles que des articles parus dans des journaux et sur Internet ;
- De nouvelles informations obtenues, des procédures d'audit qui ont échoué, ou bien par la prise en compte de nouvelles circonstances rencontrées lors de l'audit et qui vont changer les stratégies prévues précédemment.

Le plan d'audit détaillé peut être élaboré un peu plus tard, lorsque les procédures d'évaluation des risques spécifiques auront été planifiées et lorsqu'on a recueilli les informations suffisantes en ce qui concerne les risques évalués afin de pouvoir développer des réponses d'audit appropriées. Les exigences relatives à l'élaboration du plan d'audit détaillé sont traitées au chapitre 16, Tome2.

Le temps requis pour préparer une stratégie générale d'audit variera 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 avec l'entité ;
- Les changements des circonstances rencontrés au cours de l'exécution de la mission d'audit.

### **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 mise au point de la stratégie générale d'audit peut être directe. La documentation pour les petites entités peut se présenter sous forme d'une brève note qui comprend :

- La nature de la mission et le calendrier ;
- Les problèmes identifiés dans l'audit qui vient d'être achevé
- Ce qui a changé au cours de la période en cours ;
- Toutes les révisions nécessaires dans la stratégie générale 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. Toutefois, cette note a besoin d'être mise à jour pour ladite période, sur la base des discussions réalisées avec le propriétaire-dirigeant et sur les résultats des réunions de l'équipe d'audit.

## 5.2 Elaboration de la stratégie générale d'audit

La stratégie générale d'audit est un registre de décisions clés jugées nécessaires pour planifier l'audit correctement et pour communiquer les questions importantes à l'équipe de la mission. Cette stratégie permettra de documenter les décisions soulevées lors de la réalisation des étapes planifiées, décrites dans le tableau ci-dessous. Il y a lieu de noter que les détails spécifiques relatifs à l'évaluation des risques, ainsi qu'aux procédures d'audit complémentaires devant être exécutées, seront documentés dans le plan d'audit détaillé.

Tableau 5.2-1

Étapes de base	Description
<b>Démarrage de la mission</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Effectuer des activités préliminaires (acceptation/maintien de la relation client et établir les termes de la mission).</li> <li>• Rassembler les informations pertinentes sur l'entité, telles que les résultats d'exploitation, les résultats et constatations provenant des missions précédentes, ainsi que les changements importants survenus au cours de la période en cours.</li> <li>• Désigner et affecter le personnel de la mission y compris, le cas échéant, la personne chargée de la revue de contrôle qualité de la mission ainsi que tous les experts nécessaires.</li> <li>• Programmer la réunion de l'équipe d'audit (y compris l'associé responsable de la mission) pour discuter de la possibilité que les états financiers de l'entité contiennent des anomalies significatives (y compris celles provenant de fraudes).</li> <li>• Déterminer les délais appropriés (avec des dates précises) où chaque aspect des travaux d'audit sera entrepris (les opérations d'inventaire des stocks, les procédures d'évaluation des risques, les confirmations externes, l'intervention de fin d'année et les réunions de discussion des résultats de l'audit).</li> </ul>
<b>Évaluation des risques et réponses y afférentes</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Déterminer le seuil de signification des états financiers dans leur ensemble, ainsi que le seuil de signification relatif à la réalisation des travaux.</li> <li>• Déterminer la nature et l'étendue des procédures d'évaluation des risques qui sont nécessaires et les personnes qui vont les exécuter.</li> <li>• Lorsqu'un risque aurait été évalué au niveau des états financiers, il y a lieu d'élaborer une réponse globale appropriée (voir le chapitre 9, Tome1). En outre, il y a lieu d'inclure, aussi, l'impact sur les procédures complémentaires d'audit à réaliser.</li> <li>• Communiquer une vue d'ensemble de l'étendue et du calendrier de l'audit qui sont planifiés aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise.</li> <li>• Mettre à jour et modifier la stratégie et le plan d'audit autant que nécessaire à la lumière des nouvelles circonstances.</li> </ul>

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

Au fur et à mesure de l'avancement des travaux d'audit, des modifications des stratégies globales et des plans globaux et détaillés peuvent être nécessaires pour répondre aux nouvelles circonstances, aux conclusions d'audit et aux autres informations obtenues. De telles modifications ainsi que leurs causes doivent être consignées dans la documentation d'audit, telle que celle relative à la stratégie générale d'audit et au plan d'audit.

La stratégie générale documente les questions pertinentes, telles que celles énumérées ci-dessous.

Tableau 5.2-2

Documenter	Décrire
<p><b>Caractéristiques de la mission</b></p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Le référentiel comptable à utiliser.</li> <li>• Les rapports supplémentaires requis, tels que ceux afférents à l'indépendance financière et aux exigences sectorielles spécifiques (telles que celles requises par les autorités de régulation, etc.).</li> <li>• Tout besoin de connaissances spécialisées ou d'expertise pour traiter les domaines d'audit complexes, spécifiques et à hauts risques.</li> <li>• Les éléments probants requis auprès des "sociétés de services".</li> <li>• L'utilisation des éléments probants obtenus lors des audits précédents (tels que les procédures d'évaluation des risques et les tests de procédures).</li> <li>• L'impact de l'informatique sur les procédures d'audit (disponibilité des données et utilisation des techniques d'audit assistées par ordinateur).</li> <li>• La nécessité d'introduire une certaine imprévisibilité dans l'exécution des procédures d'audit.</li> <li>• Disponibilité du personnel du client et des données.</li> </ul>
<p><b>Objectifs de reporting</b></p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Le calendrier de reporting de l'entité.</li> <li>• Les dates des réunions avec la direction et les personnes constituant le gouvernement d'entreprise pour discuter : <ul style="list-style-type: none"> <li>- La nature, le calendrier et l'étendue des travaux d'audit. Il pourrait s'agir des dates des opérations d'inventaire, des confirmations externes, des travaux d'intérim et des autres procédures requises ;</li> <li>- L'état de réalisation des travaux d'audit tout au long de la mission ;</li> <li>- Le rapport de l'auditeur et toute autre communication telle que la lettre de direction.</li> </ul> </li> <li>• Le calendrier des réunions/communications entre les membres de l'équipe de la mission pour discuter : <ul style="list-style-type: none"> <li>- les facteurs de risques de l'entité (les risques liés à l'activité et de fraudes),</li> <li>- la nature, le calendrier et l'étendue des travaux à effectuer,</li> <li>- la revue des travaux effectués,</li> <li>- les autres communications avec des tiers.</li> </ul> </li> </ul>
<p><b>Facteurs significatifs</b></p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Caractère significatif (global, celui relatif aux postes individuels des états financiers et le seuil de signification pour la réalisation des travaux).</li> <li>• Les évaluations des risques préliminaires au niveau des états financiers pris dans leur ensemble et de leur impact sur l'audit.</li> <li>• L'identification préliminaire des : <ul style="list-style-type: none"> <li>- Flux d'opérations, soldes de comptes et informations à fournir dans les états financiers importants et significatifs ;</li> <li>- Les zones où il pourrait y avoir des risques plus élevés d'anomalies significatives.</li> </ul> </li> <li>• La façon selon laquelle il y a lieu de souligner aux membres de l'équipe affectée à la mission le besoin de garder un esprit alerte et d'exercer un esprit critique en collectant et en évaluant des éléments probants.</li> <li>• Les résultats pertinents des audits précédents, y compris les déficiences identifiées des contrôles et les mesures prises par la direction afin de les traiter.</li> <li>• Les discussions avec le personnel du cabinet qui a fourni d'autres services à l'entité auditée.</li> <li>• Les éléments de preuves relatives à l'attitude de la direction à l'égard du contrôle interne et de l'importance attachée généralement au contrôle interne dans l'ensemble de l'entité.</li> <li>• Le volume des transactions, qui peut déterminer s'il serait plus efficace pour l'auditeur de s'appuyer sur le contrôle interne.</li> </ul>
Documenter	Décrire

<b>Changements et évolutions importants</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Les évolutions importantes liées à l'activité affectant l'entité, y compris les changements des technologies de l'information et des processus d'affaires, les changements des responsables clés, ainsi que toutes les acquisitions, les fusions et les désinvestissements réalisés.</li> <li>• Les développements importants liés au secteur d'activité tels que les changements dans la réglementation du secteur en question et les nouvelles obligations de reporting.</li> <li>• Les changements au niveau du référentiel d'information financière, tels que les changements au niveau des normes comptables.</li> </ul> <p>Les autres évolutions pertinentes et significatives telles que le changement de l'environnement légal affectant l'entité.</p>
<b>Nature, calendrier et étendue des ressources requises</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• L'équipe affectée à la mission (incluant, lorsque cela est requis, le réviseur chargé du contrôle qualité de la mission).</li> <li>• L'affectation des travaux d'audit aux membres de l'équipe, incluant aussi l'affectation de membres dans l'équipe qui ont une expérience appropriée dans les zones où il pourrait y avoir des risques d'anomalies significatives plus élevés.</li> <li>• La budgétisation de la mission, incluant la prise en considération du volume de temps requis à passer dans les zones où il pourrait y avoir des risques élevés d'anomalies significatives.</li> </ul>

Si l'entité a des composants (tels que des filiales ou bien des divisions opérationnelles), les considérations en matière de planification supplémentaires devraient être prises en fonction de ce qui est présenté dans l'annexe de la norme ISA 300 et dans les exigences de la norme ISA 600.

Pour les petites entités, une brève note peut suffire pour la documentation de la stratégie générale. Pour le plan d'audit, les programmes d'audit standard ou des listes de contrôle peuvent être utilisés, en supposant qu'il existe peu d'activités de contrôle pertinentes et à condition que les programmes soient adaptés aux circonstances de la mission, y compris l'évaluation des risques de l'auditeur.

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

Paragraphe	Extraits pertinents des normes ISA
260.15	L'auditeur doit communiquer aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise une vue d'ensemble de l'étendue et du calendrier prévus des travaux d'audit. (Voir Par. A11-A15)

Un dialogue continu, dans les deux sens, avec la direction et les personnes constituant le gouvernement d'entreprise peut jouer un rôle important dans le processus de planification de l'audit. Une bonne communication en ce qui concerne l'étendue et le calendrier prévus des travaux d'audit peut aider la direction et les personnes constituant le gouvernement d'entreprise à :

- Comprendre les répercussions des travaux de l'auditeur;
- Discuter les questions relatives aux risques et au concept du caractère significatif avec l'auditeur ;
- Identifier toutes les zones dans lesquelles ils peuvent demander à l'auditeur d'entreprendre des procédures supplémentaires. Ce dialogue peut également aider l'auditeur à avoir une meilleure connaissance de l'entité et de son environnement.

Toutefois, il y a lieu de faire attention à ne pas compromettre l'efficacité de l'audit. Par exemple, la communication de la nature et du calendrier exacts des procédures d'audit détaillées peuvent réduire l'efficacité de ces procédures en les rendant trop prévisibles.

Les questions que l'auditeur peut prendre en considération, pour la communication précitée, comprennent :

- La manière avec laquelle l'auditeur envisage de traiter les risques importants d'anomalies significatives, que celles-ci proviennent de fraudes ou résultent d'erreurs.
- L'approche de l'auditeur quant au contrôle interne pertinent pour l'audit ;
- L'application du caractère significatif dans le contexte d'un audit.

Les autres questions relatives à la planification qui méritent d'être discutées comprennent :

- Les points de vue des personnes constituant le gouvernement d'entreprise quant à :
  - la répartition des responsabilités entre les personnes constituant le gouvernement d'entreprise et la direction ,
  - les objectifs et les stratégies de l'entité, ainsi que les risques liés à l'activité s'y rapportant qui peuvent engendrer des anomalies significatives,
  - les points que les personnes constituant le gouvernement d'entreprise jugent nécessiter une attention particulière lors de l'audit, et les zones où ils demandent que des procédures supplémentaires soient entreprises,
  - les communications importantes avec les autorités de régulation,
  - les autres questions que les personnes constituant le gouvernement d'entreprise considèrent qu'elles peuvent influencer l'audit des états financiers ;
- Les attitudes, les connaissances et les actions des personnes constituant le gouvernement d'entreprise en ce qui concerne les processus mis en place par la direction pour identifier et répondre aux risques d'erreurs et de fraudes dans l'entité et le contrôle interne que la direction a établi pour atténuer de tels risques. Cela comprend également la façon dont les personnes constituant le gouvernement d'entreprise supervisent l'efficacité du contrôle interne.
- Les actions des personnes constituant le gouvernement d'entreprise en réponse à l'évolution des normes comptables, des pratiques de gouvernance d'entreprise et des autres questions connexes ;
- Les réponses des personnes constituant le gouvernement d'entreprise aux communications précédentes avec l'auditeur.

**Remarque:** Cette communication, dans les deux sens, n'a pas d'impact sur la responsabilité de l'auditeur qui demeure le seul responsable pour l'établissement de la stratégie générale d'audit et le plan d'audit, y compris la nature, le calendrier et l'étendue des procédures nécessaires pour l'obtention des éléments probants suffisants et appropriés.

Des questions supplémentaires peuvent nécessiter d'être communiquées soit en vertu de la loi ou de la réglementation, soit en vertu d'un accord avec l'entité, soit enfin pour répondre à des exigences supplémentaires applicables à la mission. Il y a lieu de noter aussi que la norme ISA 265 définit les obligations de communication relatives aux déficiences significatives identifiées dans le contrôle interne.

#### **5.4 Documentation**

Paragraphe	Extraits pertinents des normes ISA
300.12	L'auditeur doit inclure dans la documentation d'audit : (a) la stratégie générale d'audit ; (b) le programme de travail ; et (c) tous les changements importants apportés au cours de la mission d'audit à la stratégie générale d'audit ou au programme de travail, ainsi que les raisons de tels changements. (Voir par. A16–A19)

La stratégie générale d'audit et le plan d'audit détaillé, y compris les détails de toutes les modifications importantes effectuées au cours de la mission d'audit, devraient être documentés. L'auditeur peut utiliser soit un mémorandum, soit un programme d'audit standard, ou enfin une planification d'audit et des listes de contrôle d'achèvement de l'audit, qui seraient adaptés en fonction des besoins pour refléter les circonstances particulières de la mission.

#### **5.5 Etudes de cas - La stratégie générale d'audit**

Pour avoir plus de détails sur les études de cas, il y a lieu de se référer au chapitre 2, Tome 2— Introduction aux études de cas.

Une fois que la décision de continuer la mission d'audit a été prise, et le seuil de signification déterminé, l'étape qui suit consiste à mettre au point, ou à mettre à jour, la stratégie générale pour la conduite de la mission. Celle-ci peut être documentée par un modèle de liste de contrôle de planification, ou par un mémorandum bref, mais bien structuré, comme cela est présenté dans l'exemple suivant (voir le point pris en considération au paragraphe 5.1 ci-dessus)

### Dephta Furniture, Inc.

*Note sur la planification globale*

*Exercice clos le 31 Décembre 20X2*

### Etendue de la mission

L'étendue de l'audit n'a pas été modifiée pour cet exercice. L'audit sera réalisé en conformité avec les normes ISA et le référentiel comptable IFRS. Il n'y a pas eu de modifications dans les IFRS affectant la société Dephta cette année.

### Les changements intervenus dans l'entité

Dephta envisage d'effectuer des ventes en devises

Les ventes par Internet sont également en augmentation ; en conséquence, les moyens et les capacités informatiques de Dephta vont être utilisés au maximum.

Dephta est en train de vendre maintenant ses produits à la société Franjawa Merchandising. Cette société est renommée par le fait qu'elle comprime les marges bénéficiaires de ses fournisseurs en contrepartie de la passation de grandes commandes. Elle exige également de ses fournisseurs qu'ils maintiennent disponibles des stocks supplémentaires de certains produits pour des livraisons immédiates en cas de besoin.

### Risque

Les risques au niveau des états financiers ont été évalués comme étant **faibles** (se référer au W/P Réf. #). La direction n'a pas des aptitudes très sophistiquées, mais on peut déceler chez elle un fort engagement pour la compétence. Elle a introduit un code d'éthique et, d'une manière générale, elle manifeste une bonne attitude à l'égard du contrôle interne.

### La stratégie générale

- Le seuil de signification des états financiers pris dans leur ensemble va être porté de 8000 € à 10 000 € cette année pour tenir compte de la croissance des ventes et des profits réalisés au cours de ce dernier exercice. Les bonus de la direction, soit environ 70.000 €, ont été ajoutés aux revenus pour le calcul du seuil de signification des états financiers pris dans leur ensemble (Il y a lieu de se référer aux papiers de travail relatifs à la détermination du seuil de signification au chapitre 6, Tome 2). Le seuil de signification pour la réalisation des travaux (basé sur notre évaluation du risque d'audit) a été fixé à 7.000 €, à l'exception de certains soldes de comptes tels que cela est décrit sur le W/P réf. #.
- Utiliser le même personnel sénior que celui du dernier exercice et effectuer les travaux d'audit aux mêmes dates.
- Effectuer nos procédures d'évaluation des risques avant et à la fin de l'année. Il n'est prévu, pour le moment, aucun changement majeur de systèmes.
- Lors de la réunion de planification de notre équipe, qui se tiendra le 15 novembre, nous aurons besoin :
  - de prendre en compte la possibilité que les états financiers comportent des fraudes ;
  - De mettre l'accent sur l'usage de l'esprit critique par notre personnel ;
  - D'identifier les scénarios de fraudes qui seraient commises par des employés ou par la direction.
  - De nous focaliser sur l'identification des opérations réalisées avec les parties liées qui se sont accrues, et d'augmenter aussi l'étendue de nos tests.
- D'assister aux inventaires physiques à la fin de l'année. Il n'y a pas encore de procédures de contrôle des stocks fonctionnant de manière continue.
- D'avoir recours à David (qui connaît bien les systèmes informatiques) pour identifier les risques d'anomalies significatives relatives aux ventes par Internet et pour savoir si des contrôles internes pertinents existent pour atténuer ces risques. Il évaluera également les contrôles informatiques généraux qui ont été jugés faibles l'année dernière, mais sont supposés avoir été bien améliorés depuis.

*L'associé responsable de la mission:*

*(signé) Sang Jun Lee*

*Date: 20 Octobre 20X2.*

### **Kumar & Co.**

*Note sur la stratégie globale*

*Exercice clos le 31.20x2*

### **Etendue de la mission**

- Effectuer un audit légal
- La direction utilise les normes IFRS pour les PME.

### **Risque**

- Les risques au niveau des états financiers ont été évalués comme étant **moyens** (voir W/P Réf. #).

### **Les changements intervenus dans l'entité**

- Une baisse des ventes due à une baisse des commandes de la société Dephta.
- La possibilité que cela amène à des stocks de produits finis invendables et à des retours sur ventes.
- Raj n'a pas été aussi actif au niveau des activités de l'entité qu'il ne l'a été au cours de la période précédente, ce qui pourrait accroître le risque de fraude.
- Nouveau financement résultant de nouveaux engagements bancaires qu'il y a lieu de pourvoir.

### **Stratégie générale**

- Le seuil de signification des états financiers pris dans leur ensemble va diminuer de 3000 € à 2500 € cette année suite à la baisse des ventes et des profits. Le seuil de signification pour la réalisation des travaux (basé sur notre évaluation du risque d'audit) a été fixé à 1.800 €, et ce, à l'exception de certains soldes de comptes tel que cel a est décrit sur le W/P réf. #.
- Utiliser le même personnel que celui de la dernière période pour la continuité et l'efficacité de l'audit.
- Effectuer des procédures d'évaluation des risques à la fin du mois de décembre.
- Lors de la réunion de planification de notre équipe, qui se tiendra le 30 novembre, nous aurons besoin :
  - De considérer la possibilité que les états financiers contiennent des fraudes ;
  - De discuter des possibilités de fraude de la part des employés et de dépassements de la part de la direction. Le comptable semble être mécontent et peut avoir la motivation et la possibilité de commettre des fraudes. Raj n'a pas été aussi impliqué dans la revue des états financiers qu'il ne le faisait auparavant ;
  - De se focaliser sur les opérations avec les parties liées qui ont augmenté avec la société Dephta.
- D'assister aux inventaires physiques de fin de période.
- D'élargir nos tests en ce qui concerne les opérations avec les parties liées.

*L'associé responsable de la mission:*

*(signé) Sang Jun Lee*

Date: 20 Octobre 20X2

# Chapitre 6

## DETERMINATION ET UTILISATION DU SEUIL DE SIGNIFICATION

Contenu du chapitre	Normes ISA pertinentes
La détermination et l'utilisation du seuil de signification dans une mission d'audit.	320, 450

Schéma 6.0-1

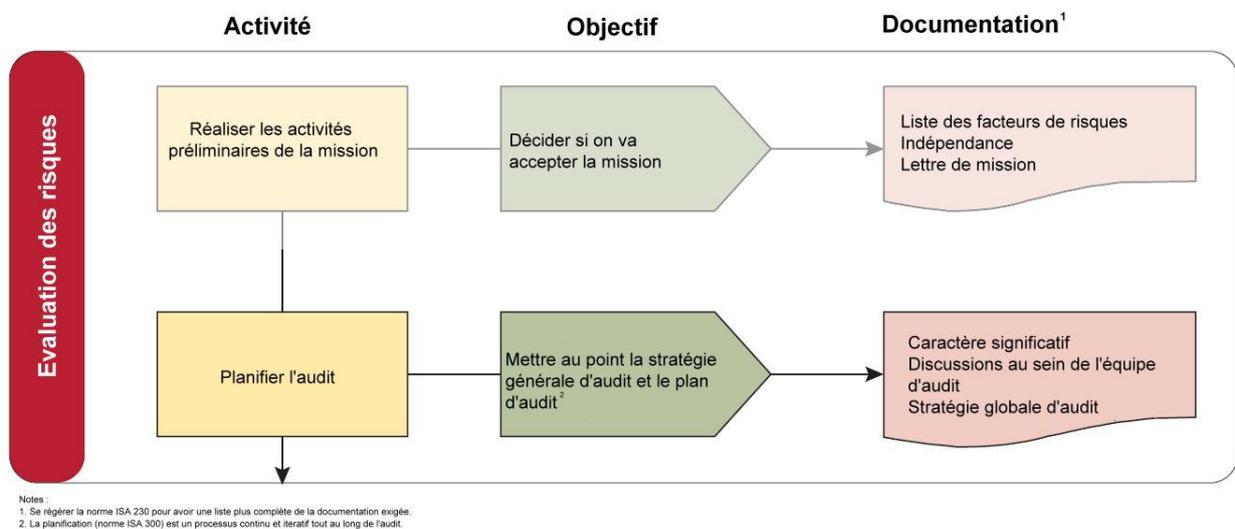
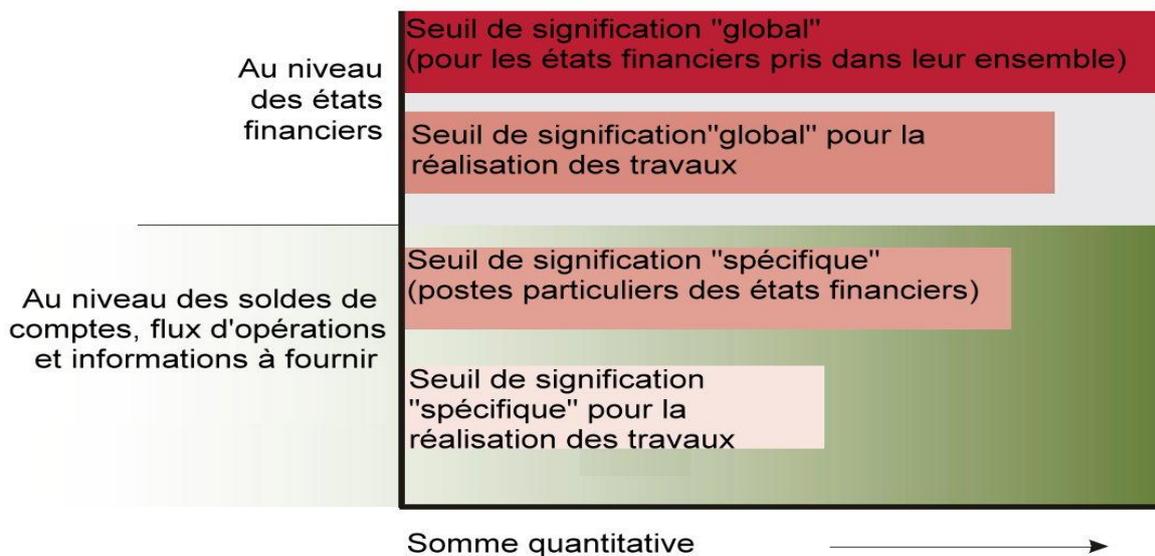


Schéma 6.0-2



**REMARQUE** : Les termes "seuil de signification global" et "seuil de signification spécifique", utilisés dans le tableau ci-dessus et dans le texte ci-dessous, sont utilisés seulement pour les objectifs de ce guide et ne sont pas utilisés dans les normes ISA. Le terme "seuil de signification global" se réfère aux états financiers pris dans leur ensemble et le terme "seuil de signification spécifique" se rapporte aux flux d'opérations, soldes de comptes et informations à fournir dans les états financiers particuliers.

Paragraphe	objectif (s) des normes ISA
320.8	L'objectif de l'auditeur est de mettre en pratique le concept de caractère significatif de façon appropriée lors de la planification et de la réalisation de l'audit.
450.3	L'objectif de l'auditeur est d'évaluer : (a) l'incidence sur l'audit des anomalies relevées; et (b) l'incidence sur les états financiers des anomalies non corrigées, s'il en existe.

Paragraphe	Extraits pertinents des normes ISA
320.9	Pour les besoins des Normes ISA, le seuil de planification signifie le montant ou les montants déterminé(s) par l'auditeur inférieur(s) au seuil de signification fixé pour les états financiers pris dans leur ensemble afin de réduire à un niveau suffisamment faible la probabilité que le montant cumulé des anomalies non corrigées et de celles non détectées n'excède le seuil de signification fixé pour les états financiers pris dans leur ensemble. Le cas échéant, le seuil de planification vise également le ou les montant(s) déterminé(s) par l'auditeur inférieur(s) au(x) seuil(s) de signification fixé(s) pour des flux d'opérations, des soldes de comptes ou des informations à fournir.
320.10	Lorsqu'il établit la stratégie générale d'audit, l'auditeur doit fixer un seuil de signification pour les états financiers pris dans leur ensemble. Si, dans des circonstances propres à l'entité, il existe un ou plusieurs flux d'opérations, soldes de comptes ou informations à fournir pour lesquels des anomalies de montants inférieurs au seuil de signification fixé pour les états financiers pris dans leur ensemble, dont on pourrait raisonnablement s'attendre à ce qu'elles soient susceptibles d'influencer les décisions économiques des utilisateurs prises sur la base des états financiers, l'auditeur doit également fixer un ou des seuils pour ces flux d'opérations, soldes de comptes ou informations à fournir. (Voir par. A2–A11)
320.11	L'auditeur doit fixer un (des) seuil(s) de planification dans le but d'évaluer les risques d'anomalies significatives et de déterminer la nature, le calendrier et l'étendue des procédures d'audit complémentaires. (Voir par. A12)
320.12	L'auditeur doit modifier le seuil de signification pour les états financiers pris dans leur ensemble (et, le cas échéant, le ou les seuil(s) de signification pour des flux d'opérations, soldes de comptes ou informations à fournir particuliers) dans les situations où il a connaissance au cours de l'audit d'informations qui l'auraient conduit à fixer initialement le ou les seuil(s) à un montant (ou à des montants) différent(s). (Voir par. A13)
320.13	Si l'auditeur conclut qu'un seuil de signification moins élevé pour les états financiers pris dans leur ensemble (et, le cas échéant, un ou des seuil(s) de signification moins élevé(s) pour des flux d'opérations, soldes de comptes ou informations à fournir particuliers) que celui initialement fixé est approprié, il doit déterminer s'il est nécessaire de modifier le seuil de planification fixé, et si la nature, le calendrier et l'étendue des procédures d'audit complémentaires restent appropriés.
320.14	L'auditeur doit inclure dans la documentation d'audit les montants suivants et les facteurs pris en compte pour les déterminer : (a) le seuil de signification pour les états financiers pris dans leur ensemble ; (Voir par. 10) (b) le cas échéant, le (ou les) seuil(s) de signification pour des flux d'opérations, soldes de comptes ou informations à fournir ; (Voir par. 10) (c) le seuil de planification ; et (Voir par. 11) (d) toute modification des montants mentionnés de (a) à (c) au cours de l'audit. (Voir par. 12–13)

Paragraphe	Extraits pertinents des normes ISA
450.6	L'auditeur doit déterminer si la stratégie générale d'audit et le programme de travail nécessitent d'être révisés lorsque : (a) la nature des anomalies relevées et les circonstances de leur survenance indiquent que d'autres anomalies peuvent exister qui, lorsqu'elles sont cumulées avec les anomalies récapitulées au cours de l'audit, pourraient être significatives (Voir par. A4); ou (b) le cumul des anomalies relevées au cours de l'audit s'approche du seuil de signification, déterminé selon la Norme ISA 320 (Voir Par. A5).

## 6.1 Vue d'ensemble

Les décisions prises par l'auditeur quant au seuil de signification, vont former la base des évaluations des risques et de la détermination de l'étendue des procédures d'audit requises.

La détermination du seuil de signification est une question de jugement professionnel. Elle est basée sur la perception par l'auditeur des besoins communs en informations financières des utilisateurs des états financiers en tant que groupe. Le seuil de signification global (qui est un terme utilisé dans ce Guide pour synthétiser le caractère significatif pour les états financiers pris dans leur ensemble) est le montant total des anomalies dans les états financiers, y compris les omissions, qui, dans le cas où il est dépassé, peut raisonnablement influencer les décisions économiques des utilisateurs. Cela diffère du risque d'audit, qui se rapporte au risque qu'une opinion d'audit inappropriée soit exprimée sur des états financiers qui comportent des anomalies significatives.

Ce chapitre traite la détermination du seuil de signification global et du seuil de signification spécifique, ainsi que l'utilisation par l'auditeur du seuil de signification pour la réalisation des travaux pour l'obtention des éléments probants suffisants et appropriés. Le caractère significatif est utilisé tout au long de la mission pour la planification de l'audit, l'évaluation des risques, la réponse aux risques et le reporting. Des informations supplémentaires sur le caractère significatif et le risque d'audit sont fournies dans le chapitre 7, Tome 1 de ce Guide.

Il existe deux niveaux de seuils de signification à prendre en considération - le seuil de signification global et le seuil de signification spécifique, comme cela est décrit ci-dessous.

Tableau 6.1-1

Description	
<b>Seuil de signification global (pour les états financiers pris dans leur ensemble)</b>	Le seuil de signification pour les états financiers pris dans leur ensemble (seuil de signification global) est basé sur le jugement professionnel de l'auditeur en ce qui concerne le montant le plus élevé des anomalies que les états financiers pourraient comporter sans que cela ne puisse influencer les décisions économiques des utilisateurs qui sont prises sur la base des états financiers. Si le montant total des anomalies non corrigées est plus élevé que le seuil de signification global établi pour la mission, cela signifierait que les états financiers contiennent des anomalies significatives. Le seuil de signification global est basé sur les besoins communs en informations financières des différents utilisateurs des états financiers pris en tant que groupe. Par conséquent, l'impact possible des anomalies sur les utilisateurs individuels spécifiques, dont les besoins peuvent varier largement, n'est pas pris en considération.

Description	
<b>Seuil de signification spécifique (seuil de signification pour la réalisation des travaux et seuils de signification fixés aux niveaux des flux d'opérations, soldes de comptes et informations à fournir)</b>	<p>Dans certains cas, il peut être nécessaire d'identifier les anomalies, de montants inférieurs au seuil de signification global, qui peuvent influencer les décisions économiques des utilisateurs prises sur la base des états financiers. Cela pourrait se rapporter à des domaines sensibles comme les notes relatives aux informations à fournir dans les états financiers (c'est le cas, par exemple, de la rémunération de la direction ou de données spécifiques relatives au secteur d'activité), la conformité avec la législation ou avec certains termes de contrats, ou bien les transactions sur lesquelles les bonus sont basés. Cela pourrait également se rapporter à la nature d'une anomalie potentielle.</p>

### ***Nature des anomalies***

En plus de la taille d'une anomalie, l'auditeur prendra en compte aussi la nature des anomalies potentielles et les circonstances particulières de leur survenance, lors de l'évaluation de leurs impacts sur les états financiers. Les circonstances liées à certaines anomalies peuvent conduire l'auditeur à les évaluer en tant qu'anomalies significatives, même si leurs montants sont inférieurs au seuil de signification. Cela sera le cas, par exemple, des actes illégaux, du non-respect des conventions de crédits, des accords contractuels et du non-respect des exigences statutaires/réglementaires en matière de reporting. Toutefois, il n'est pas considéré qu'il soit possible de concevoir des procédures d'audit pour détecter les anomalies qui pourraient être significatives uniquement en raison de leur nature.

### **Seuil de signification pour la réalisation des travaux**

Le seuil de signification pour la réalisation des travaux est utilisé par l'auditeur pour réduire le risque à un niveau suffisamment faible pour que l'accumulation des anomalies non corrigées et non identifiées dépasse, soit le seuil de signification pour les états financiers pris dans leur ensemble (le seuil de signification global), soit le niveau du seuil de signification fixé pour les flux d'opérations, les soldes de comptes et les informations à fournir particuliers (seuil de signification spécifique).

Le seuil de signification pour la réalisation des travaux est fixé à un montant moins élevé (ou à des montants moins élevés) que le seuil de signification global ou les seuils de significations spécifiques. L'objectif de cette réduction du seuil est d'effectuer plus de travail d'audit que ce qui serait requis par le seuil de signification global ou par les seuils de significations spécifiques afin :

- De s'assurer que des anomalies de montants moins élevés que le seuil significatif global ou les seuils de signification spécifiques soient détectées afin de réduire la probabilité que le cumul des erreurs non corrigées et des anomalies non détectées dépasse le seuil de signification pour les états financiers pris dans leur ensemble ;
- De fournir ainsi une marge ou une zone tampon pour les anomalies éventuelles non détectées. Cette zone tampon est comprise entre le cumul des anomalies détectées, mais non corrigées, et le seuil de signification global ou les seuils de significations spécifiques.

Cette marge procure à l'auditeur une certaine assurance que le cumul des anomalies non détectées, ainsi que toutes les anomalies non corrigées, n'atteindraient pas probablement un montant qui ferait que les états financiers soient erronés de manière significative.

La détermination du seuil de signification pour la réalisation des travaux n'est pas un simple calcul arithmétique. Elle implique l'exercice du jugement professionnel sur la base des facteurs de risque spécifiques identifiés, la connaissance de l'entité par l'auditeur et les questions que l'auditeur a identifiées lors des missions d'audit précédentes.

Le seuil de signification pour la réalisation des travaux est fixé en fonction du seuil de signification global ou du seuil de significations spécifique. Par exemple, un seuil de signification spécifique pour la réalisation de travaux peut être fixé à un montant inférieur au seuil de signification global pour la réalisation des travaux afin de tester les frais de réparations et les frais d'entretien, au cas où il y a un risque très élevé que des dépenses d'investissement ne soient pas capitalisées. Un seuil de signification spécifique pour la réalisation des travaux peut également être utilisé pour effectuer des travaux supplémentaires dans les zones qui risquent d'être sensibles en raison de la nature des anomalies potentielles et de leur survenance, plutôt que de leur valeur monétaire.

## 6.2 Comment déterminer le seuil de signification

Les paragraphes suivants traitent la détermination et l'utilisation du seuil de signification global et du seuil de signification spécifique.

### Le seuil de signification global

Le seuil de signification global est basé sur la perception par l'auditeur des besoins des utilisateurs des états financiers. En ce qui concerne les besoins des utilisateurs des états financiers, les auditeurs peuvent présumer ce qui suit :

Hypothèses	
<b>Utilisateurs des états financiers</b>	<ul style="list-style-type: none"><li>• Ils ont une connaissance raisonnable des affaires, des activités économiques et de la comptabilité;</li><li>• Ils ont la volonté d'étudier les informations contenues dans les états financiers avec une diligence raisonnable;</li><li>• Ils comprennent que les états financiers sont préparés, présentés et audités, compte tenu du niveau du seuil de signification ;</li><li>• Ils reconnaissent aussi les incertitudes inhérentes à la mesure des montants basés sur les estimations, sur les jugements et sur la prise en considération d'événements futurs ;</li><li>• Ils prennent des décisions économiques raisonnables sur la base des informations contenues dans les états financiers.</li></ul>

Tableau 6.2-1

Un seuil numérique exprimé en pourcentage (ou point de référence) est souvent utilisé en tant que première étape de la détermination du seuil de signification. La détermination de la nature du taux de référence, ou du pourcentage à appliquer, est basée sur le jugement professionnel. Par exemple, dans une affaire qui est dirigée directement par son propriétaire, et lorsque celui-ci prélève une grande partie du bénéfice avant impôt sous forme de rémunération, un taux de référence tel que le bénéfice avant impôt et avant la rémunération dudit propriétaire peut être plus pertinent.

### Point à prendre en considération

Pour assurer une certaine cohérence, les cabinets comptables peuvent établir des lignes directrices larges dans leurs cabinets pour indiquer comment le seuil de signification sera initialement déterminé au moyen de l'utilisation d'un taux de référence approprié. Toutefois, le taux de référence effectif à utiliser devrait être basé sur le jugement professionnel à la lumière des circonstances particulières de l'entité. Cela vaut également pour l'utilisation du seuil de signification pour la réalisation des travaux qui est essentiellement un outil utilisé par l'auditeur pour traiter le risque d'anomalies significatives afin de "capturer" des anomalies qui se situeraient au-dessous d'un certain seuil.

Lors de l'identification d'un taux de référence approprié à utiliser, l'auditeur devrait prendre en compte les questions énoncées dans le tableau ci-dessous et obtenir une compréhension des points de vue et des attentes de la direction et des personnes constituant le gouvernement d'entreprise.

Tableau 6.2-2

Prendre en considération	
<b>Choix du bon point de référence à utiliser</b>	<b>Utilisateurs</b> Déterminer qui sont les utilisateurs potentiels des états financiers. Cela peut comprendre les propriétaires de l'entité (et les autres actionnaires), ainsi que les personnes constituant le gouvernement d'entreprise, les institutions financières, les franchiseurs, les principaux bailleurs de fonds, les employés, les clients, les créanciers, les agences gouvernementales et les ministères.

Prendre en considération	
<b>Choix du bon point de référence à utiliser</b> (suite)	<p><b>Les attentes spécifiques des utilisateurs</b></p> <p>Identifier toutes attentes spécifiques des utilisateurs, comme celles qui sont présentées ci-après :</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Les mesures ou les informations à fournir relatives à des postes tels que les opérations avec les parties liées, la rémunération de la direction et le respect des lois et des règlements les plus sensibles ;</li> <li>• Les informations à fournir qui sont spécifiques à certains secteurs d'activité, tels que les coûts d'exploration pour une entreprise minière, ainsi que les coûts de recherches et développement pour les entreprises pharmaceutiques ou celles opérant dans des secteurs de haute technologie ;</li> <li>• Les grands événements ou éventualités. Cela pourrait inclure la divulgation des événements tels que l'acquisition, la cession, la restructuration ou des poursuites judiciaires importantes contre l'entité.</li> <li>• Existence de clauses dans les conventions de prêts, en particulier ceux où l'entité est proche de la violation de la convention. Si une petite erreur non corrigée signifiait qu'une convention avait été violée, cela peut avoir un effet significatif sur les états financiers et pourrait, au pire des cas, affecter le bien-fondé de l'utilisation de l'hypothèse de continuité de l'exploitation pour la préparation des états financiers.</li> </ul>
	<p><b>Les éléments pertinents des états financiers</b></p> <p>Quels sont les principaux postes des états financiers qui ont un intérêt pour les utilisateurs (par exemple, les actifs, les passifs, les capitaux propres, les revenus et les dépenses)?</p>
	<p><b>La nature de l'entité</b></p> <p>Il y a lieu de prendre en compte la nature de l'entité, savoir à quel stade de son cycle de vie elle se situe (croissance, maturité, déclin, etc.) et dans quel secteur d'activité et dans quel environnement économique elle opère.</p>
	<p><b>Les ajustements requis</b></p> <p>Y a-t-il des ajustements nécessaires afin de «normaliser» la base du taux de référence? Par exemple, les revenus provenant des activités poursuivies devront-ils être ajustés pour tenir compte :</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Des éléments de recettes/dépenses inhabituels ou non récurrents ;</li> <li>• D'éléments tels que les primes de la direction, qui peuvent être basées sur les profits avant les primes ou tout simplement payées pour réduire les bénéfices non distribués laissés dans l'entreprise.</li> </ul>
	<p><b>Les principaux points sur lesquels les utilisateurs vont mettre l'accent</b></p> <p>Quelles sont les informations contenues dans les postes des états financiers qui vont attirer le plus l'attention des utilisateurs ? Par exemple, les utilisateurs qui sont intéressés par :</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• L'évaluation de la performance financière de l'entité se concentrera sur les bénéfices, les revenus ou les actifs nets ;</li> <li>• Les utilisateurs qui sont intéressés par les ressources utilisées pour atteindre certains buts ou objectifs se focaliseront sur la nature et les montants des revenus et des charges .</li> </ul>
	<p><b>Le financement</b></p> <p>Comment l'entité est-elle financée ? Si elle est financée seulement par des dettes (plutôt que par des capitaux propres), les utilisateurs peuvent mettre davantage l'accent sur les actifs donnés en garantie et toutes les demandes d'indemnisation touchant les profits de l'entité.</p>
	<p><b>La volatilité</b></p> <p>Dans quelle mesure le point de référence proposé est-il volatil ? Par exemple, un taux de référence basé sur les bénéfices peut normalement être approprié, mais si l'entité fonctionne à un niveau proche du seuil de rentabilité de chaque période (en réalisant de petits profits ou de petites pertes) ou si son résultat fluctue beaucoup d'une période à l'autre, le taux de référence basé sur les bénéfices ne peut pas être une base appropriée pour déterminer le seuil de signification.</p>

Prendre en considération	
<b>Choix du bon point de référence à utiliser (suite)</b>	<b>Les alternatives</b> Un autre taux de référence alternatif pour traiter des circonstances spécifiques est-il nécessaire ? Les taux de références alternatifs comprennent les actifs courants, le fonds 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.

### Le seuil de signification pour la réalisation des travaux

Alors que le seuil de signification global et le seuil de signification spécifique sont fixés en fonction des besoins des utilisateurs des états financiers, le seuil de signification pour la réalisation des travaux est fixé à un montant moins élevé. Cela se traduira par la réalisation de plus de travaux d'audit (de plus petites anomalies peuvent être identifiées) et le risque d'audit serait réduit à un niveau faible approprié.

Si l'audit a été planifié seulement pour détecter les anomalies significatives individuelles, il ne va pas y avoir de marge d'erreur pour identifier et valoriser les anomalies non significatives qui pourraient exister. Par conséquent, il est possible que le cumul d'anomalies individuelles non significatives fasse que les états financiers comportent des anomalies significatives.

Le seuil de signification pour la réalisation des travaux est conçu pour :

- Veiller à ce que les anomalies non significatives moins élevées que le seuil de signification global ou le seuil de signification spécifique soient détectées ;
- Fournir une marge ou une zone tampon pour couvrir d'éventuelles anomalies non détectées. Cette zone tampon est comprise entre le cumul des anomalies détectées, mais non corrigées, et le seuil de signification global ou le seuil de signification spécifique.

La détermination du seuil de signification pour la réalisation des travaux ne devrait pas être un simple calcul arithmétique tel qu'un pourcentage de 80% du seuil de signification global. Cette simplification ne tiendrait pas compte des facteurs de risques spécifiques qui peuvent être pertinents pour l'entité. Par exemple, s'il y avait un risque élevé d'erreurs dans l'évaluation des stocks, le seuil de signification pour la réalisation des travaux pour ce poste pourrait être abaissé afin que des travaux supplémentaires soient effectués pour déterminer l'étendue des anomalies éventuelles. Inversement, si le risque d'anomalies relatif aux soldes des créances est faible, le seuil de signification pour la réalisation des travaux pourrait être relevé, ce qui ferait qu'il y aurait moins de travaux d'audit de substance sur ces soldes.

Le seuil de signification pour la réalisation des travaux exige que l'auditeur exerce son jugement professionnel et il est affecté par :

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

### Point à prendre en considération

**Il y a lieu de ne pas prendre la décision de réduire le niveau du seuil de signification global en se basant sur le degré élevé du risque d'audit.**

En effet, il y a lieu d'éviter l'erreur qui consiste à réduire le niveau du seuil de signification global (relatif aux états financiers pris dans leur ensemble) à cause du risque d'audit qui serait évalué comme étant élevé. Le seuil de signification global est basé sur les besoins des utilisateurs en matière d'information et non pas sur le degré de risque qu'un solde particulier pourrait signifier pour l'audit. L'abaissement du seuil de signification global implique que :

- La décision d'un utilisateur des états financiers soit plus affectée par un risque d'audit plutôt que par l'information contenue dans les états financiers ;
- Des travaux supplémentaires soient effectués par l'auditeur afin de s'assurer qu'il n'existe pas d'anomalies dans les états financiers qui dépassent, soit individuellement soit en cumulé, le seuil de signification global.

Une meilleure approche serait de traiter le risque d'audit en situant le seuil de signification pour la réalisation des travaux au niveau des flux d'opérations et soldes de comptes à un niveau inférieur à celui du seuil global de signification. Cela permettra de s'assurer qu'un travail suffisant est effectué pour détecter toutes les anomalies, et ce, sans avoir à réduire le niveau du seuil de signification global. Cela va créer aussi une marge de sécurité pour couvrir les anomalies non identifiées lors de la réalisation des travaux d'audit. Il y a donc lieu d'établir le niveau du seuil de signification en fonction des besoins des utilisateurs des états financiers et d'établir ensuite le seuil de signification pour la réalisation des travaux dans le but de concevoir les procédures d'audit complémentaires.

#### **Les informations à fournir dans les états financiers, les soldes et les questions sensibles**

Il y a lieu d'utiliser un seuil de signification pour la réalisation des travaux qui soit spécifique pour la conception des procédures d'audit complémentaires traitant des risques spécifiques et des soldes dans les domaines sensibles d'audit.

## Résumé

Les niveaux du seuil de signification ainsi que l'utilisation du seuil de signification pour la réalisation des travaux sont présentés dans le tableau ci-dessous. Ils se résument comme suit :

Tableau 6.2-3

	Global	Spécifique	Réalisation des travaux
<b>Objectif</b>	Etablir le seuil permettant de déterminer si les états financiers sont exempts d'anomalies significatives, que celles-ci proviennent de fraudes ou résultent d'erreurs.	Etablir un seuil (s) (inférieur au seuil de signification global) à appliquer aux flux d'opérations, aux soldes de comptes et aux informations à fournir particuliers, là où on peut s'attendre raisonnablement à ce que des anomalies de montants inférieurs au seuil de signification global des états financiers puissent influencer les décisions économiques des utilisateurs.	Etablir le seuil (s) (inférieur au seuil de signification global ou au seuil de signification spécifique) qui assure que les anomalies non significatives (de valeurs inférieures au seuil de signification global ou au seuil de signification spécifique) sont identifiées ; cela permet de fournir ainsi à l'auditeur une marge de sécurité (pour que le total des anomalies accumulées à ce niveau soit inférieur au seuil de signification global ou au seuil de signification spécifique).
<b>Base de Calcul</b>	Quel est le niveau des anomalies dans les états financiers qui serait tolérable pour les utilisateurs ? (c a d, un niveau qui n'affecterait pas les décisions économiques prises par les utilisateurs des états financiers).	Quel est le niveau des anomalies relatives à des circonstances particulières au niveau des flux d'opérations, des soldes de comptes et des informations à fournir particuliers, dont on peut raisonnablement s'attendre qu'il influence les décisions économiques des utilisateurs ?	Quel est le montant relatif à la réalisation des travaux d'audit qui sera exigé pour : <ul style="list-style-type: none"> <li>• identifier les anomalies en dessous du seuil de signification global ou du seuil de signification spécifique ;</li> <li>• procurer une zone tampon suffisante pour couvrir les anomalies non détectées ?</li> </ul>
<b>Règle de base (prise pour être utilisée en tant que point de départ)</b>	Le caractère significatif est une question de jugement professionnel plutôt qu'un exercice mécanique. Par conséquent, aucune directive spécifiques'y rapportant n'est fournie dans les normes ISA. Toutefois, le profit provenant des activités courantes maintenues (de 3 à 7 %) est souvent utilisé dans la pratique comme étant la référence la plus importante et la plus significative pour les utilisateurs des états financiers. Au cas où le profit ne serait pas une mesure utile (par exemple, pour une entité sans but lucratif ou lorsque le profit n'est pas stable) il y aurait lieu d'envisager d'autres bases telles que: <ul style="list-style-type: none"> <li>• Revenus ou dépenses de 1 % à 3 %</li> <li>• Actifs de 1 % à 3 %</li> <li>• Les capitaux propres de 3 % à 5 %</li> </ul>	Déterminer un montant moins élevé que le seuil de signification spécifique (sur la base du jugement professionnel) pour l'audit des postes sensibles ou spécifiques des états financiers.	Aucune directive spécifique n'est fournie dans les normes ISA. Des intervalles de pourcentages allant de 60% (du seuil de signification global ou du seuil de signification spécifique) lorsqu'il y a un risque élevé d'anomalie significative, jusqu'à un pourcentage de 85% du même montant lorsque le risque évalué d'anomalie significative est moins élevé.

	Global	Spécifique	Réalisation des travaux
<b>Utilisation dans l'audit</b>	Déterminer si les anomalies non corrigées, qu'elles soient prises individuellement ou en cumulé, dépassent le seuil de signification global.	Déterminer si les anomalies non corrigées, qu'elles soient prises individuellement ou en cumulé, dépassent le seuil de signification spécifique.	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Évaluer les risques d'anomalies significatives ;</li> <li>• Concevoir les procédures d'audit complémentaires pour répondre aux risques évalués.</li> </ul>
<b>Révision au fur et à mesure de l'avancement de l'audit</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Un changement de circonstances survenant durant l'audit, tel que la vente d'une partie des activités ;</li> <li>• De nouvelles informations ;</li> <li>• Un changement dans la connaissance de l'entité et de ses opérations par l'auditeur à la suite de l'exécution des procédures d'audit complémentaires. (Par exemple, lorsque les résultats d'exploitation réels sont très différents de ceux qui ont été prévus).</li> </ul>	Un changement au niveau des circonstances particulières.	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Changements au niveau des risques évalués ;</li> <li>• Nature et étendue des anomalies décelées lors de l'exécution des procédures d'audit complémentaires ;</li> <li>• Changement dans la connaissance de l'entité.</li> </ul>

### 6.3 Utilisation du seuil de signification dans la planification et dans l'évaluation des risques

La détermination des différents niveaux du seuil de signification est un élément clé du processus de planification. Ce n'est pas une phase séparée d'un audit, mais plutôt un processus continu et itératif. Le tableau suivant résume l'utilisation du seuil de signification au niveau de la phase de planification et de l'évaluation des risques.

Tableau 6.3-1

Seuil de signification	
<b>Planification (Stratégie générale et plans d'audit)</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Utiliser le seuil de signification pour : Déterminer quels sont les postes des états financiers qui nécessitent d'être audités.</li> <li>• Définir le contexte de la stratégie globale d'audit.</li> <li>• Planifier la nature, le calendrier et l'étendue des procédures d'audit spécifiques.</li> <li>• Déterminer le seuil de signification spécifique pour les flux d'opérations, les soldes de comptes et les informations à fournir particuliers, et ce, lorsque l'on peut raisonnablement s'attendre à ce que des anomalies de montants inférieurs au seuil de signification global, ou au seuil de signification pour la réalisation des travaux, puissent influencer les décisions économiques des utilisateurs.</li> <li>• Déterminer le seuil de signification pour la réalisation des travaux pour chaque niveau de seuil de signification spécifique autant que cela peut être nécessaire à l'auditeur ; cela va lui permettre de travailler en utilisant ledit seuil de signification pour la réalisation des travaux pour des flux d'opérations, des soldes de comptes et des informations à fournir particuliers, et ce, selon le niveau du risque associé à ces éléments.</li> <li>• Évaluer les éléments probants recueillis postérieurement pour déterminer le besoin de tout ajustement à tous les niveaux du seuil de signification. Si c'est le cas, l'auditeur devrait réviser la nature, le calendrier et l'étendue des procédures d'audit devant être exécutées en conséquence.</li> </ul>

### Seuil de signification

<b>Procédures d'évaluation des risques</b>	<ul style="list-style-type: none"><li>• Identifier quelles sont les procédures d'évaluation des risques qui sont nécessaires.</li><li>• Fournir un contexte lors de l'évaluation des informations recueillies.</li><li>• Evaluer l'ampleur (impact) des risques identifiés.</li><li>• Evaluer les résultats des procédures d'évaluation des risques.</li></ul>
<b>Réunions des membres de l'équipe</b>	<ul style="list-style-type: none"><li>• S'assurer que les membres de l'équipe connaissent les utilisateurs identifiés et peuvent prévoir ce qu'on pourrait raisonnablement s'attendre à ce qu'il change leurs décisions économiques. Cela peut aider dans le cas où un membre de l'équipe prend connaissance d'informations au cours de l'audit qui auraient pu entraîner la détermination d'un montant du seuil de signification différent de celui qui a été déterminé initialement. De tels points comprennent, par exemple :<ul style="list-style-type: none"><li>-Une décision de vendre une grande partie des activités de l'entité ;</li><li>-Une nouvelle information ou des facteurs de risques qui auraient affecté la première détermination du seuil de signification ;</li><li>-Le changement dans la connaissance de l'entité et de ses opérations par l'auditeur à la suite de l'exécution des procédures d'audit complémentaires, tel que c'est le cas lorsque les résultats financiers réels sont sensiblement différents de ceux qui ont été prévus.</li></ul></li><li>• Elaborer la stratégie générale d'audit.</li><li>• Déterminer l'étendue des tests en ce qui concerne:<ul style="list-style-type: none"><li>- Le seuil de signification pour la réalisation des travaux.</li><li>- Le seuil de signification pour la réalisation des travaux spécifique.</li></ul></li><li>• Identifier les questions et les domaines critiques d'audit sur lesquels il y a lieu de mettre l'accent de manière significative.</li></ul>

### Point à prendre en considération

La détermination du niveau global du seuil de signification pour la réalisation des travaux et des niveaux spécifiques de ce seuil nécessite l'utilisation, par l'auditeur, de son jugement professionnel. Il est suggéré (mais non requis) que les équipes discutent les jugements appliqués dans la détermination des niveaux des seuils de signification avec l'associé responsable de la mission et obtiennent son approbation. Enfin, il y aurait lieu de documenter les jugements sur lesquels on s'est basé pour déterminer le caractère significatif d'une manière détaillée suffisante dans les papiers de travail d'audit.

## 6.4 Utilisation du seuil de signification pour l'exécution des procédures d'audit

L'auditeur devrait prendre en compte le caractère significatif lorsqu'il s'agit de déterminer la nature, le calendrier et l'étendue des procédures d'audit, comme cela est présenté dans le tableau suivant.

Tableau 6.4-1

Seuil de signification	
<b>Exécution des procédures d'audit</b>	Utiliser le seuil de signification pour : <ul style="list-style-type: none"><li>• Identifier quelles sont les procédures d'audit complémentaires qui sont nécessaires.</li><li>• Déterminer les éléments à sélectionner pour les tests et la possibilité de l'utilisation des techniques d'échantillonnage.</li><li>• Aider à déterminer la taille de l'échantillon (par exemple, l'intervalle d'échantillonnage = précision (caractère significatif) ÷ facteur de confiance).</li><li>• Évaluer les erreurs d'échantillonnage représentatives en extrapolant sur la population les anomalies "probables".</li><li>• Évaluer l'ensemble des erreurs cumulées au niveau des comptes jusqu'au niveau des états financiers.</li><li>• Évaluer le total des erreurs cumulées, y compris l'effet net des anomalies non corrigées dans les bénéfices d'ouverture non distribués.</li><li>• Évaluer les résultats des procédures.</li></ul>

**Remarque :** Il y a lieu de réviser la stratégie générale d'audit et le plan d'audit lorsque :

- La nature des anomalies identifiées et les circonstances de leur survenance indiquent que d'autres anomalies peuvent exister qui, si elles sont cumulées avec des anomalies accumulées lors de l'audit, pourraient être significatives ;
- Le total des anomalies accumulées lors de l'audit atteint le seuil de signification.

### Point à prendre en considération

Il est peu probable que le seuil de signification global change très souvent. Toutefois, il peut avoir besoin d'être révisé lorsque l'auditeur prend connaissance de nouvelles informations, ou lorsqu'un changement survient dans la connaissance, par l'auditeur, de l'entité et de ses opérations. Si un changement est requis, il y a lieu de s'assurer que l'équipe d'audit en est informée qu'elle évalue son impact sur le plan d'audit.

Le seuil de signification pour la réalisation des travaux peut changer sur la base des nouveaux facteurs de risques ou des nouvelles conclusions d'audit qui ne peuvent pas avoir un impact sur le seuil de signification global. Les changements du seuil de signification pour la réalisation des travaux se traduiront par la modification de la nature, le calendrier et l'étendue des procédures d'audit. Bien entendu, en cas de changement du seuil de signification global, un changement correspondant sera probablement nécessaire dans le seuil de signification pour la réalisation des travaux.

## 6.5 Utilisation du seuil de signification pour le reporting

Paragraphe	Extraits pertinents des normes ISA
450.11	L'auditeur doit déterminer si les anomalies non corrigées, prises individuellement ou en cumulé, sont significatives. Pour cela, il doit prendre en compte : (a) l'ampleur et la nature des anomalies, au regard tant des flux d'opérations, soldes de comptes ou informations fournis concernés, que des états financiers pris dans leur ensemble, ainsi que les circonstances particulières de leur survenance; et (Voir par. A13–A17, A19–A20) (b) l'incidence des anomalies non corrigées relatives aux périodes précédentes sur les flux d'opérations, soldes de comptes ou informations fournis concernés, ainsi que sur les états financiers pris dans leur ensemble. (Voir par. A18)
450.12	L'auditeur doit communiquer aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise les anomalies non corrigées et l'incidence que ces anomalies peuvent avoir, prises individuellement ou en cumulé, sur l'opinion exprimée dans son rapport d'audit, à moins que ceci ne soit interdit par la loi ou la réglementation. Cette communication doit mentionner chacune des anomalies significatives. Il doit demander à ce que les anomalies non corrigées le soient (Voir Par. A21 – A23).

Il y a lieu de se référer au chapitre 21, Tome 2 pour plus d'informations sur l'évaluation des anomalies.

Avant d'émettre une opinion, l'auditeur devrait :

- Confirmer le seuil de signification fixé pour les états financiers pris dans leur ensemble ;
- Évaluer la nature et le total des anomalies non corrigées qui ont été identifiées ;
- Effectuer une évaluation globale sur le fait de savoir si les états financiers contiennent des anomalies significatives.

Tableau 6.5-1

Seuil de signification	
<b>Reporting</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• L'auditeur utilisera le seuil de signification pour : Évaluer l'ensemble des totaux des erreurs au niveau des comptes jusqu'au niveau des états financiers.</li> <li>• Évaluer l'ensemble des totaux des erreurs, y compris l'effet net des anomalies non corrigées sur les bénéfices d'ouverture non distribués.</li> <li>• Déterminer si les procédures d'audit complémentaires devraient être exécutées lorsque le total des anomalies est proche du seuil de signification global ou du seuil de signification spécifique.</li> <li>• Demander à la direction de corriger toutes les anomalies identifiées.</li> <li>• Envisager de revérifier les zones des anomalies les plus élevées.</li> <li>• Porter un jugement sur la nature et sur le caractère sensible des anomalies identifiées, ainsi que sur la valeur de ces anomalies.</li> <li>• Déterminer si le rapport de l'auditeur doit être modifié en raison des anomalies significatives non corrigées.</li> </ul>

L'ensemble des anomalies est composé :

- Des anomalies spécifiques identifiées par l'auditeur à la suite de la réalisation des tests d'audit ;
- D'une estimation des autres anomalies identifiées qui ne pourraient pas être spécifiquement quantifiées d'une autre manière.

Après cela, l'auditeur devrait demander à la direction de régulariser toutes les anomalies identifiées.

Il y a lieu de se référer au chapitre 21, Tome 2, pour plus d'informations sur l'évaluation des éléments probants obtenus.

## **6.6 Autres considérations**

Les autres considérations comprennent :

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

### *Communications avec la direction et les personnes constituant le gouvernement d'entreprise*

La direction et les personnes constituant le gouvernement d'entreprise doivent être au courant des limitations concernant le degré de précision auquel on peut s'attendre d'un audit. Ils doivent être informés aussi qu'il n'est pas faisable économiquement de concevoir des procédures d'audit qui fournissent une assurance absolue que les états financiers ne contiennent pas des anomalies significatives. Un audit ne peut fournir qu'une assurance raisonnable à cet égard.

Lorsque des anomalies sont identifiées par l'auditeur au cours de l'audit, la première étape consiste à demander à la direction que toutes les anomalies non corrigées le soient. Si la direction décide de ne pas corriger certaines anomalies, l'auditeur est tenu de communiquer avec les personnes constituant le gouvernement d'entreprise sur ce qui suit :

- Le détail des anomalies non corrigées et l'effet qu'elles peuvent avoir sur l'opinion dans le rapport d'audit, qu'elles soient prises individuellement ou en cumulé (sauf si cela est interdit par la loi ou par la réglementation) ;
- Les anomalies significatives individuelles non corrigées ;
- L'effet des anomalies non corrigées relatives aux exercices précédents sur les flux d'opérations, sur les soldes de comptes, sur les informations fournies dans les états financiers et sur les états financiers pris dans leur ensemble.

### *La mise à jour du seuil de signification*

L'évaluation préliminaire par l'auditeur du seuil de signification global et le seuil de signification pour la réalisation des travaux peut varier entre le moment de la planification initiale de la mission et celui de l'évaluation des résultats des procédures d'audit. Cette situation peut découler d'un changement de circonstances ou bien du fait du changement de la connaissance de l'entité par l'auditeur, résultant de l'exécution des procédures d'audit. Par exemple, si des procédures d'audit sont réalisées avant la fin de l'exercice, l'auditeur anticipera le résultat des opérations et la situation financière de l'entité. Si le résultat réel des opérations et la situation financière sont différents de façon significative par rapport à ce que l'auditeur avait prévu, l'évaluation du seuil de signification et du risque d'audit peut changer également.

### *La réduction du niveau du seuil de signification par rapport à la période précédente*

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

## **Point à prendre en considération**

### **Nouvelles missions**

En acceptant une nouvelle mission d'audit, il y a lieu de demander des informations sur le seuil global de signification utilisé par l'auditeur précédent. Au cas où ces informations seraient disponibles, cela aiderait à déterminer si des procédures d'audit complémentaires, sur les soldes d'ouvertures d'actif et du passif, seraient nécessaires.

### **Utilisations des travaux des experts désignés par la direction**

Veiller à ce que les experts employés par l'entité (afin d'assister l'entité pour la préparation des états financiers) ou ceux qui sont utilisés par l'équipe affectée à la mission aient reçu des instructions afin d'utiliser un niveau de seuil de signification approprié compte tenu des travaux qu'ils réalisent.

## **6.7 Documentation**

Documenter les seuils de signification suivants, ainsi que les facteurs pris en compte pour leur détermination :

- Le seuil de signification global ;
- Le cas échéant, le (s) seuil (s) de signification spécifique (s) pour des flux d'opérations, soldes de comptes et les informations à fournir ;
- Le seuil de signification pour la réalisation des travaux ;
- Toutes les révisions des seuils indiqués ci-dessus effectuées lors de l'avancement des travaux d'audit.

## **6.8 Etude de cas- Détermination et utilisation du seuil de signification**

Pour plus de détails, il y a lieu de se référer au chapitre 2, Tome 2 - Introduction relative aux études de cas.

Le seuil de signification est souvent documenté sur une feuille de travail qui comprend un résumé des résultats d'exploitation et fournit de l'espace à d'autres considérations importantes relatives au seuil de signification, telles que les facteurs qualitatifs.

### **Dephta Furniture, Inc.**

(Extrait)

#### **Evaluation du seuil de signification**

Les principaux utilisateurs des états financiers sont la banque et les actionnaires.  
Le seuil de signification du dernier exercice était de 8,000 €.

Voir W/P Ref. #. pour les autres estimations possibles de la valeur du seuil de signification basées sur les profits provenant des activités poursuivies, ainsi que sur les revenus. En utilisant notre jugement professionnel, nous avons décidé de fixer notre seuil de signification à environ 5% du bénéfice avant impôt et après le rajout des bonus de la direction s'élevant à 70.000 €. Les autres bases de calcul du seuil de signification, telles que les revenus, ont également été prises en compte, mais il a été estimé que le bénéfice avant impôt est le montant le plus significatif pour les utilisateurs des états financiers identifiés.

Pour cette période, il a été prévu d'utiliser la valeur de 10.000 € en tant que seuil de signification global. Le concept du seuil de signification et son utilisation dans l'audit ont été discutés en termes généraux avec le client.

Sur la base de l'utilisation du jugement professionnel et sur les types d'anomalies identifiées lors des audits précédents, le seuil de signification global pour la réalisation des travaux a été fixé à 7.500 €.

Un seuil de signification spécifique pour les taxes sur les ventes locales payées a été fixé à 1.000 €, étant donné que nous sommes tenus de faire un audit et un rapport sur la base de ce montant au gouvernement local.

Voir aussi le W/P 615 en ce qui concerne l'analyse quantitative.

**Préparé par :** JF    **Date :** 8 Décembre 20X2

**Revu par :** LF    **Date :** 5 Janvier 20X3

### **Kumar & Co.**

(Extrait)

#### **Evaluation du seuil de signification**

Les principaux utilisateurs des états financiers sont la banque et les actionnaires.

Le seuil de signification de la dernière période était de 3,000 €.

Sur la base de l'examen des besoins des utilisateurs, nous avons décidé de fixer notre seuil de signification à environ 1% du montant des ventes. D'après notre jugement, les revenus peuvent fournir une base plus stable pour le seuil de signification que les bénéfices avant d'impôts. Pour cette période, nous avons l'intention d'utiliser la valeur de 2.500 € en tant que seuil de signification global. Le concept du seuil de signification et son utilisation dans l'audit ont été discutés en termes généraux avec le client.

Sur la base de l'utilisation du jugement professionnel, qui est en grande partie basé sur l'historique des erreurs décelées au cours des périodes précédentes, le seuil de signification global pour la réalisation des travaux a été fixé à 1.800 €.

#### **Autres questions**

Voir W/P 615 pour...

**Préparé par :** JF      **Date :** 8 Décembre 20X2

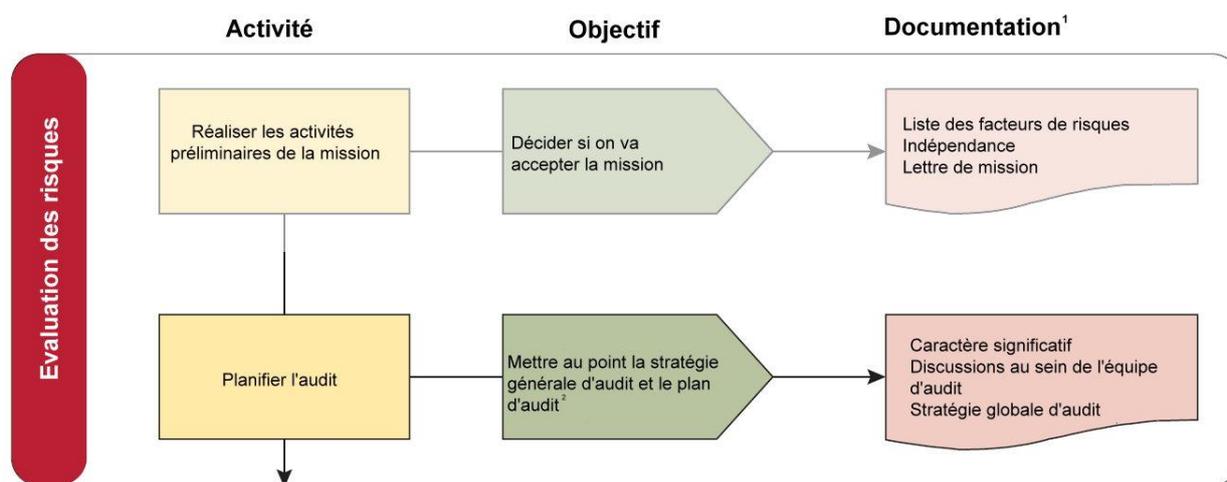
**Revue par :** LF      **Date :** 5 Janvier 20X3

# Chapitre 7

## LES DISCUSSIONS ENTRE LES MEMBRES DE L'ÉQUIPE D'AUDIT

Contenu du chapitre	Normes ISA pertinentes
Objectif et nature des discussions requises entre les membres de l'équipe d'audit quant à la possibilité que les états financiers de l'entité comportent des anomalies significatives.	240, 300, 315

Schéma 7.0-1



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

Paragraphe	Extraits pertinents des normes ISA
<b>240.15</b>	La Norme ISA 315 requiert une discussion entre les membres de l'équipe affectée à la mission et que soient déterminés par l'associé responsable de la mission les sujets devant faire l'objet d'une communication à ceux des membres qui n'ont pas été impliqués dans la discussion. Cette discussion doit mettre un accent particulier sur les rubriques des états financiers de l'entité qui seraient susceptibles de comporter des anomalies significatives provenant de fraudes, y compris sur la façon dont la fraude pourrait être commise. La discussion doit faire abstraction de l'avis que les membres de l'équipe affectée à la mission peuvent avoir sur l'honnêteté et l'intégrité de la direction et des personnes constituant le gouvernement d'entreprise. (Voir par. A10–A11)

Paragraphe	Extraits pertinents des normes ISA
<b>240.44</b>	L'auditeur doit inclure les aspects suivants dans la documentation d'audit relative à sa connaissance de l'entité et de son environnement, ainsi qu'à l'évaluation des risques d'anomalies significatives, requise par la Norme ISA 315 : (a) les décisions importantes prises au cours des discussions avec les membres de l'équipe affectée à la mission quant à la possibilité que les états financiers de l'entité comportent des anomalies significatives ; et (b) les risques identifiés et évalués d'anomalies significatives provenant de fraudes tant au niveau des états financiers que des assertions.
<b>315.10</b>	L'associé responsable de la mission et les autres membres-clés de l'équipe affectée à la mission doivent s'entretenir de la possibilité que les états financiers comportent des anomalies significatives et de l'application du référentiel comptable applicable au regard des faits et circonstances propres à l'entité. L'associé responsable de la mission doit déterminer quels sont les sujets qu'il convient de communiquer aux membres de l'équipe affectée à la mission qui n'ont pas participé à l'entretien (Voir Par. A14-A16).

## 7.1 Vue d'ensemble

Un facteur de succès essentiel pour toute mission d'audit est la bonne communication entre les membres de l'équipe d'audit. La communication commence avec l'affectation des membres de l'équipe et l'organisation de la réunion de l'équipe consacrée à la planification de la mission ; elle se poursuit ensuite tout au long de la mission. Les avantages d'une bonne communication sont énoncés dans le tableau suivant.

Tableau 7.1-1

Avantages	
<b>Nécessité d'une communication permanente entre les membres de l'équipe d'audit</b>	<b>Productivité de l'audit</b> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Chaque membre de l'équipe va prendre connaissance de l'entité auditée, du référentiel comptable à utiliser, de son rôle spécifique dans l'audit et des attentes quant à la façon et au calendrier avec lesquels le travail d'audit sera effectué.</li> <li>• L'éventualité de réaliser des travaux d'audit superflus ou bien de ne pas réaliser des travaux d'audit nécessaires sera considérablement réduite.</li> </ul>
	<b>Efficacité de l'audit</b> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Le personnel est informé sur le client et sur ses attentes en matière d'audit directement par le personnel d'encadrement, tel que l'associé responsable de la mission par exemple.</li> <li>• Les discussions de l'équipe de la mission sur la possibilité que les états financiers contiennent des anomalies significatives vont aider à déterminer les risques liés à l'activité et les risques de fraudes qui nécessitent d'être traités.</li> <li>• Les meilleures décisions seront prises quant à la nature, le calendrier et l'étendue de l'évaluation des risques et des procédures d'audit complémentaires.</li> <li>• Les lignes de communication seront ouvertes afin de permettre de réagir rapidement aux nouvelles informations dans des domaines tels que les opérations et les événements inhabituels, les parties liées, ainsi que sur les problèmes de reporting.</li> </ul>
	<b>Développement des compétences du personnel</b> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Les meilleures pratiques en matière d'audit seront transférées par les associés responsables de la mission au personnel de la mission.</li> <li>• Les membres du personnel seront encouragés à poser des questions et même à remettre en cause l'efficacité des réponses aux risques évalués qui ont été effectuées lors de la période précédente.</li> </ul>

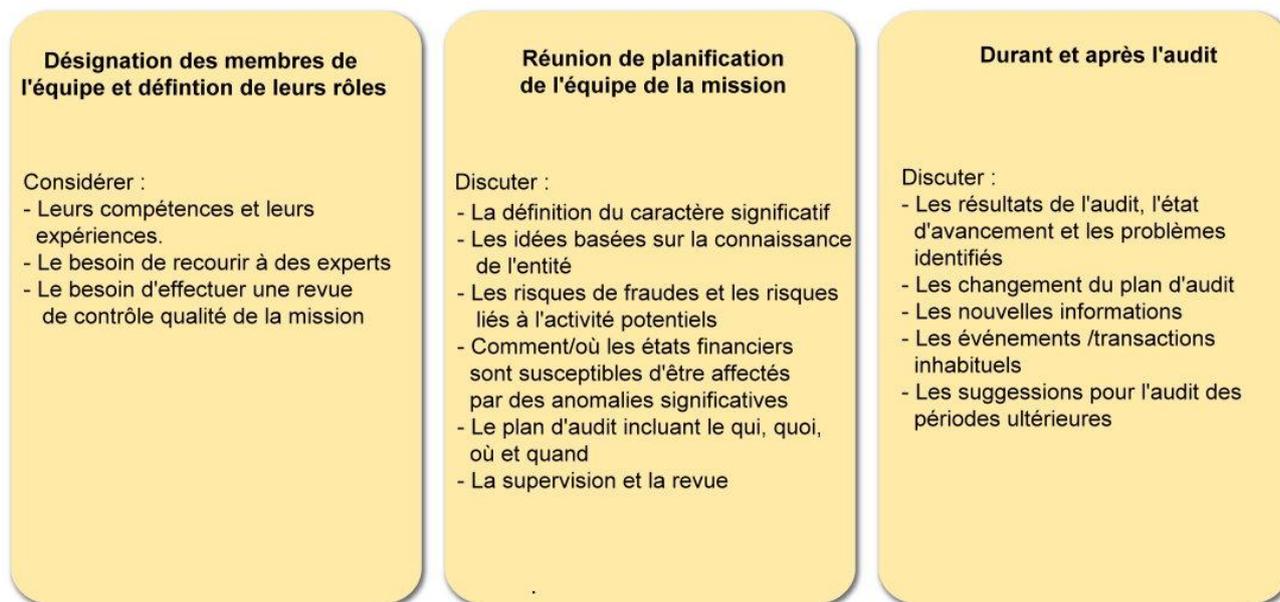
La communication permanente efficace nécessite :

- L'implication (et la pleine attention) de l'associé responsable de la mission et du personnel sénior ;
- La bonne volonté d'écouter le personnel junior qui devrait être manifestée par le personnel senior. Cela inclut l'examen de la connaissance de la mission du point de vue du personnel junior, en encourageant leurs questions et leurs suggestions, tout en leur fournissant une rétroaction adéquate.

Le schéma suivant résume les éléments à considérer et à discuter lors des communications entre les membres de l'équipe d'audit affectée à la mission.

Schéma 7.1-2

### Les communications de l'équipe d'audit



#### Point à prendre en considération

Les discussions de l'équipe d'audit sont essentielles pour une mission d'audit efficace. Il y a lieu d'éviter la tentation de précipiter les points à l'ordre du jour en raison de contraintes de temps. Ces discussions permettent que les risques d'audit soient discutés, que les scénarios de fraude soient développés et que les réponses possibles soient esquissées. Il fournit également une occasion pour le personnel d'être informé au sujet des affaires de l'entité et de ce qui est attendu d'eux en ce qui concerne l'audit. Le personnel peut être également encouragé à exprimer ses idées sur la façon dont l'audit pourrait être amélioré.

### 7.2 Réunion de planification de l'équipe d'audit

Pour les grandes missions d'audit, une réunion de planification devrait être programmée bien avant le début des travaux sur le terrain. Cela permet de donner le temps nécessaire pour se préparer et pour opérer les changements dans le plan d'audit détaillé. Dans les petites missions d'audit, le planning peut être établi à la suite d'une brève discussion lors du démarrage de la mission et au fur et à mesure de l'avancement des travaux d'audit.

Les membres de l'équipe devraient être encouragés à se présenter à la réunion, en étant prêts à participer et à partager les informations tout en faisant preuve d'esprit critique. Ils doivent abandonner toute idée préconçue selon laquelle la direction et les personnes constituant le gouvernement d'entreprise sont honnêtes et intègres. L'étendue des discussions devrait être influencée par les rôles, les expériences et les besoins en informations des membres de l'équipe affectée à la mission d'audit.

Les trois domaines clés à traiter sont décrits dans le tableau ci-dessous :

Tableau 7.2-1

Domaines clés à traiter	Objectif : Avoir une discussion ouverte
<p><b>Partager les informations sur l'entité, par exemple les informations sur les employés, sur ses opérations et sur ses objectifs</b></p>	<p><b>L'entité</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• L'historique et les objectifs d'affaires de l'entité.</li> <li>• La culture de l'entreprise.</li> <li>• Les changements au niveau des opérations ainsi qu'au niveau du personnel et des systèmes.</li> <li>• L'application du référentiel comptable aux faits et aux circonstances de l'entité.</li> </ul> <p><b>La direction</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• La nature / structure de l'entité et sa direction.</li> <li>• L'attitude à l'égard du contrôle interne.</li> <li>• Les incitations à commettre des fraudes.</li> <li>• Les changements inexplicables dans le comportement ou le mode de vie des employés clés.</li> <li>• Toutes indications relatives à des biais effectués par la direction.</li> </ul> <p><b>Les facteurs de risque connus</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• L'expérience provenant de missions d'audit précédentes.</li> <li>• Les facteurs importants de risques liés à l'activité.</li> <li>• Les opportunités pour que des fraudes soient perpétrées.</li> </ul>

Domaines clés à traiter	Objectif : Procéder à un brassage d'idées et d'approches d'audit possibles
<p><b>Idées pertinentes</b></p>	<p><b>Les erreurs et les fraudes potentielles</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Quels sont les postes des états financiers qui peuvent être affectés par des anomalies significatives (fraudes ou erreurs)? Cette étape est obligatoire dans tous les audits.</li> <li>• Comment la direction pourrait-elle perpétrer et dissimuler des informations financières frauduleuses? Il pourrait être utile de développer différents scénarios de fraude et, dans le cas où c'est possible, utiliser les services d'un juricomptable. Examiner les écritures comptables, les biais effectués par la direction au niveau des estimations/provisions, les changements de méthodes comptables, etc.</li> <li>• Comment les actifs de l'entité pourraient-ils être détournés ou faire l'objet de mauvais usages à des fins personnelles?</li> <li>• Y a-t-il des motivations altruistes pour manipuler les états financiers? (par exemple pour maintenir une source de financement en faveur d'une entité à but non lucratif)</li> </ul> <p><b>Réponse aux risques</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Quelles sont les procédures/approches d'audit possibles qui pourraient être choisies afin de répondre aux risques évalués ci-dessus?</li> <li>• Examiner l'opportunité d'inclure un élément d'imprévisibilité dans la nature, le calendrier et l'étendue des procédures d'audit à exécuter.</li> </ul>

Domaines clés à traiter	Objectif : Fournir des directives
<b>Plan d'audit</b>	<p><b>Les domaines spécifiques à traiter :</b></p> <p>Veiller à ce que les exigences spécifiques de toutes les normes ISA pertinentes pour l'audit soient traitées de manière appropriée dans le plan d'audit. Les normes ISA qui comprennent des procédures spécifiques sont les suivantes :</p> <p>Norme ISA 240 : Les obligations de l'auditeur en matière de fraude lors d'un audit d'états financiers.  Norme ISA 402 : Facteurs à considérer pour l'audit d'entités faisant appel à des services bureaux.  Norme ISA 540 : Audit des estimations comptables, y compris des estimations comptables en juste valeur et des informations fournies les concernant.  Norme ISA 550 : Parties liées.  Norme ISA 600 : Aspects particuliers - audits d'états financiers du groupe (y compris l'utilisation de travaux des auditeurs des composants).</p> <p>Fournir des directives à l'équipe d'audit pour :</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Déterminer les niveaux du seuil de signification.</li> <li>• Affecter les rôles et les responsabilités.</li> <li>• Fournir au personnel une vue d'ensemble des sections d'audit qu'ils ont la responsabilité de parfaire. Traiter l'approche requise, les considérations particulières, le calendrier, la documentation nécessaire, l'étendue de la supervision qui sera assurée, la revue des dossiers, ainsi que toutes les autres attentes.</li> <li>• Insister sur l'importance d'exercer l'esprit critique de façon permanente tout au long de l'audit.</li> </ul>

**Remarque :** Si certains membres non importants de l'équipe d'audit ne sont pas en mesure d'assister à la réunion (ou n'y ont pas été invités), l'associé responsable de la mission devrait examiner quelles sont les questions soulevées lors de la réunion qui devraient leur être communiquées.

<p><b>Point à prendre en considération</b></p> <p>Il y a lieu de mettre l'accent sur l'importance, pour le personnel, d'être vigilant afin de pouvoir détecter les indices de malhonnêteté, mais aussi de faire attention à ne pas tirer des conclusions hâtives, en particulier lors des discussions au sujet des constatations relevées avec la direction de l'entité ou avec son personnel. Indiquer les circonstances éventuelles (feux rouges) qui, si elles sont rencontrées, pourraient indiquer des possibilités de fraudes.</p> <p>La fraude est généralement découverte à l'occasion de l'identification de petits indices, d'invéraisemblances et d'exceptions dans des opérations ou événements. Par exemple, une fausse déclaration dans un compte de charge peut être considérée comme étant sans importance pour les états financiers en eux-mêmes, mais pourrait indiquer un problème beaucoup plus large, comme le manque d'intégrité de la direction.</p>
---

### 7.3 La communication durant le déroulement et lors de l'achèvement de l'audit

Chaque membre de l'équipe d'audit aura des points de vue légèrement différents des autres membres en ce qui concerne l'entité. Certaines informations recueillies par un membre particulier 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, là où l'identification et l'association de petits indices, d'invéraisemblances et d'exceptions peuvent conduire finalement 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 aperçue. Il en est de même en matière d'audit. Ce n'est que lorsque les connaissances/conclusions individuelles de chaque auditeur sont partagées avec l'équipe que la grande image apparaîtra. Ceci est illustré dans le schéma suivant :

Schéma 7.3-1

#### Partage des constatations



Les discussions au sein de l'équipe ne doivent pas se limiter à la réunion de planification. Les membres de l'équipe d'audit devraient être incités 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.

#### Point à prendre en considération

##### Tenir des réunions courtes de compte-rendu à des moments critiques durant l'audit

En plus des discussions lors de la réunion de planification au début de la mission d'audit, il serait très bénéfique (mais non requis) 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 les phases d'audit suivantes.

##### Exécution des procédures d'évaluation des risques et des procédures d'audit complémentaires

Ces séances de compte-rendu ne doivent pas être formelles et/ou longues ; elles doivent permettre aux membres de l'équipe d'audit de rendre compte oralement de leurs conclusions, des exceptions détectées et des problèmes qui ont été notés. Ces membres peuvent aussi rendre compte de toutes les questions (aussi minimes soient-elles) qui semblent étranges ou qui semblent être sans 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.

## **Point à prendre en considération (suite)**

### **Achèvement de l'audit**

Une fois l'audit précédent terminé, on est toujours tenté de commencer au plus vite la prochaine mission d'audit. En conséquence, beaucoup de connaissances qui sont utiles pour effectuer l'audit de la période suivante peuvent être perdues. Une réunion, ou une conférence téléphonique, courte après chaque audit pourrait être utilisée pour obtenir les commentaires de l'équipe d'audit et pour déterminer ce qui pourrait être amélioré. Cela inclut l'identification :

- Des domaines d'audit qui pourraient nécessiter une attention supplémentaire ou moins d'attention à l'avenir ;
- De toutes les autres conclusions inattendues, les transactions inhabituelles et les pressions financières sur le personnel qui peuvent représenter des indicateurs de fraudes, ou bien des incitations pour commettre des fraudes ;
- De tous les changements planifiés qui affecteraient les missions futures, tels que des changements au niveau du personnel clé, des nouveaux financements, des acquisitions, de nouveaux produits ou services, l'implantation d'un nouveau système comptable ou bien d'autres changements au niveau du contrôle interne ;
- Des domaines où une assistance supplémentaire pourrait être fournie par l'entité, telle que l'analyse de certains postes des états financiers ;
- Et enfin, lorsque des facteurs de risque importants existent, la réunion de compte rendu pourrait aussi décider si le cabinet va continuer ou non la mission avec le client pour la période suivante. Si le cabinet démissionne juste après la fin de l'audit, les raisons seront présentes dans l'esprit de tout le personnel et l'entité pourrait disposer de plus de temps pour trouver un autre auditeur.

Lors de la réunion de planification initiale, la date et l'heure de ces séances de compte-rendu peuvent être programmées.

## **7.4 Etude de cas — Les discussions entre les membres de l'équipe d'audit**

Pour plus de détails sur les études de cas, il y a lieu de se référer au chapitre 2, Tome 2 - Introduction aux études de cas. Les états financiers les plus récents, la liste des risques évalués lors des périodes précédentes (ou de cette période, si c'est une mise à jour) ainsi que la réponse d'audit pourraient être utilement distribuées aux membres de l'équipe de mission avant la réunion. Lors de la réunion, il y a lieu de mettre l'accent sur la nécessité d'avoir un esprit critique ainsi que sur la nécessité de signaler immédiatement tous les cas suspects et les éventuels signaux d'alerte relatifs à la survenance de fraudes.

La documentation peut être conçue sous la forme d'un agenda standard ou d'une note dans le dossier.

## Etude de cas A – Dephta furniture, Inc.

Date de la réunion : 08 décembre 20X2

Points à l'ordre du jour	Compte rendu de la réunion
1. Seuil de signification et soldes de comptes significatifs.	<i>Augmenter le seuil de signification global à un montant de 10 000 € en se basant sur la croissance de la profitabilité et des ventes, ainsi que le seuil de signification pour la réalisation des travaux à un montant de 7500 €.</i>
2. Calendrier, dates clés, et disponibilité du personnel du client.	<i>Il est confirmé que le calendrier de la dernière période reste approprié et que nos demandes d'aide de la direction pour la préparation de certains états restent raisonnables.</i>
3. Qu'est-ce qu'on peut apprendre de l'expérience passée, comme par exemple les problèmes/événements qui ont causé des retards, ainsi que les zones auditées plus qu'il ne le faut et celles auditées moins qu'il ne le faut?	<i>Le contrôle interne des stocks était mauvais durant l'année dernière et il avait engendré un travail supplémentaire. Le client a indiqué que cette question sera traitée et résolue avant la fin de cette période.</i>
4. Y a-t-il de nouvelles négatives concernant l'intégrité de la direction, la continuité de l'exploitation, les litiges, etc. ?	<i>Voir la coupure de journal à propos du cas « Parvin ». Cela peut être un fait isolé, mais nous devons être prudents.</i>
5. Les modifications de cette période dans les activités commerciales et/ou la situation financière, les réglementations relatives au secteur d'activité, les méthodes comptables utilisées, et le personnel de l'entité.	<i>Les ventes par Internet représentent désormais 12% des ventes. Il y a également des prévisions d'une croissance significative. Cela mettra une pression sur les ressources financières, sur le contrôle interne et sur le fonctionnement du système. La récession économique actuelle exerce une pression supplémentaire sur l'entité pour qu'elle maintienne le niveau des ventes malgré la baisse de la demande et des prix des ventes.</i>
6. La vulnérabilité des états financiers à la fraude. Quelles sont les manières éventuelles avec lesquelles l'entité pourrait être escroquée? Développer des scénarios possibles, puis planifier les procédures qui confirment ou dissipent tout soupçon.	<i>Les biais ou les dépassements de la part de la direction pour éviter de payer les impôts sont possibles. Les estimations de la direction, les écritures comptables, et les transactions réalisées avec les parties liées sont susceptibles de faire l'objet de manipulation. Par ailleurs, Arjan (le responsable des ventes) mène un train de vie luxueux. Nous devrions également examiner les calculs des primes et du chiffre d'affaires des ventes.</i>
7. Risques significatifs qui nécessitent une attention particulière.	<i>Des cas de non-respect des obligations bancaires ont été relevés. Suraj a dit qu'il va renégocier les termes des obligations bancaires de cette période afin d'obtenir plus de flexibilité.</i>
8. Réponses d'audit appropriées aux risques identifiés.	<i>Le plan d'audit détaillé a été examiné soigneusement avec les membres du personnel affectés à la mission et certains moyens pour améliorer l'efficacité de l'audit ont été identifiés.</i>
9. Envisager la nécessité de recourir à des compétences spécialisées ou à des consultants, de tester les contrôles internes au lieu de réaliser des contrôles de substance, considérer la nécessité d'introduire une imprévisibilité dans certains tests d'audits, et enfin, considérer aussi le travail qui pourrait être préparé par le client.	<i>Un recours à un spécialiste informatique pour vérifier les ventes sur Internet ainsi que les contrôles informatiques. Date prévue pour la visite : Décembre de cette année.</i>
10. La définition des rôles des membres de l'équipe affectée à la mission, la planification et la revue des dossiers.	<i>Les plans d'audit, global et détaillé, ont été mis à jour.</i>
Préparé par : FJ Date : 08 décembre 20X2 Révisé par : LF Date : 05 janvier 20X3	

## Etude de cas B – Kumar & Co.

---

### **Note du dossier :**

Kumar & Co.

Le 8 Décembre 20X2,

L'équipe d'audit (l'associé responsable de la mission et le personnel expérimenté) se sont réunis pour planifier la mission d'audit de Kumar & Co.

Les éléments suivants ont été discutés :

- Le caractère significatif global a été réduit à 2.500 €, du fait de la réduction de la profitabilité ainsi que des ventes. Le seuil de signification pour la réalisation des travaux a été fixé à 1 800 €.
- La concentration de Raj a été récemment focalisée sur des problèmes personnels d'ordre familial au détriment de ses activités professionnelles. En conséquence, le travail du comptable peut ne pas avoir été suffisamment revu par Raj. Cela a laissé à Ruby un grand champ de manœuvre sur les chiffres reportés. Toutes les erreurs intentionnelles ou non de Ruby pourraient passer inaperçues. Cela devrait être traité comme étant un risque de fraude significatif dans l'audit.
- Des biais ou des dépassements de la part de la direction pourraient survenir pour éviter les impôts ou pour dissimuler le non-respect des engagements bancaires. Les estimations de la direction ont été traditionnellement conservatrices. L'équipe d'audit a été à nouveau appelée à être vigilante pour tout ce qui semble inhabituel.
- Nous allons porter une attention particulière aux transactions et aux tarifs de prix des produits vendus à la partie liée, Dephta.

### **Plan d'audit :**

- Il a été confirmé que le calendrier de la dernière période est approprié et nous allons à nouveau demander de l'aide à la direction pour préparer certains états. Toutefois, étant donné que Kumar & Co. avait eu des difficultés pour nous fournir à temps les états que nous avons demandés au cours de la période précédente, nous allons prévenir Ruby à l'avance et lui fournir des exemples d'états pour s'assurer qu'elle comprendra ce qui lui est demandé, ainsi que les dates d'échéance requises.
- Le plan d'audit détaillé a été examiné de manière détaillée. Les contrôles dans certaines zones ont été élargis, en se basant sur le fait que le risque évalué était élevé, et un certain nombre d'autres contrôles ont été éliminés pour les zones où le risque évalué était faible.
- Nous avons décidé qu'il serait plus efficace d'effectuer des contrôles de substance plutôt que des tests des procédures, car il n'existe pas d'assertions où les contrôles de substance, à eux seuls, ne sont pas suffisants pour fournir des éléments probants suffisants et appropriés.

**Préparé par :** FJ    **Date :** Décembre 8, 20X2

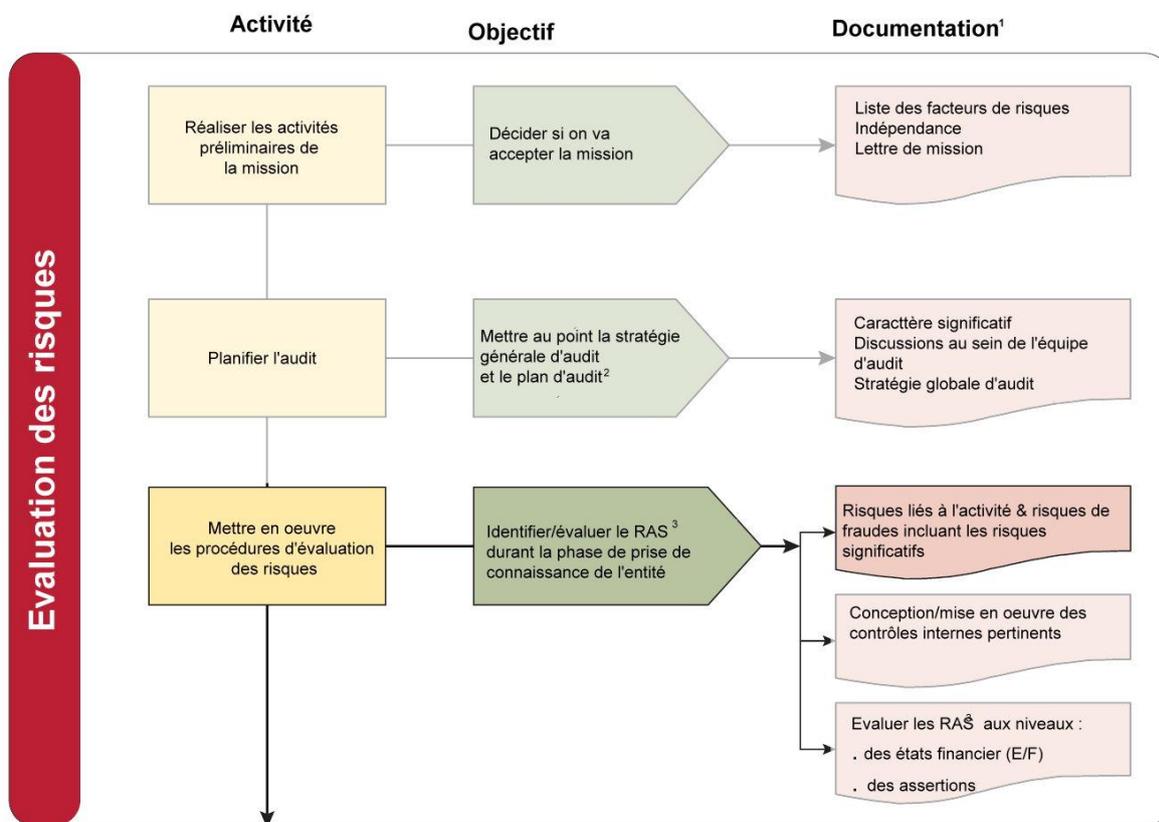
**Revue par :** LF    **Date :** Janvier 5, 20X3

# Chapitre 8

## LES RISQUES INHERENTS - IDENTIFICATION

Contenu du chapitre	Normes ISA pertinentes
Comment identifier les risques d'anomalies significatives dans les états financiers.	240, 315

Schéma 8.0-1



Notes :

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

Paragraphe	Objectif (s) des normes ISA
240.10	Les objectifs de l'auditeur sont : (a) Identifier et évaluer les risques que les états financiers contiennent des anomalies significatives provenant de fraudes ; (b) Recueillir des éléments probants suffisants et appropriés par rapport aux risques évalués d'anomalies significatives provenant de fraudes par la définition et la mise en œuvre de réponses appropriées ; (c) Apporter les réponses appropriées aux fraudes identifiées ou suspectées.
315.3	L'objectif de l'auditeur est d'identifier et d'évaluer les risques d'anomalies significatives, provenant de fraude ou résultant d'erreur, au niveau des états financiers et des assertions, au travers de la connaissance de l'entité et de son environnement, y compris de son contrôle interne, fournissant ainsi une base pour concevoir et mettre en œuvre des réponses aux risques évalués d'anomalies significatives.

Paragraphe	Extraits pertinents des normes ISA
200.13	Pour les besoins des Normes ISA, les termes mentionnés ci-après ont la signification suivante : (n) Risque d'anomalies significatives – Risque que les états financiers, avant leur audit, comportent des anomalies significatives. Ce risque comprend deux composantes, définies comme suit au niveau des assertions : (i) Risque inhérent – Possibilité qu'une assertion portant sur un flux d'opérations, un solde de compte ou une information fournie dans les états financiers, comporte une anomalie qui pourrait être significative, individuellement ou cumulée avec d'autres, avant la prise en compte des contrôles y afférents ; (ii) Risque lié au contrôle interne – Risque qu'une anomalie significative susceptible de se produire au niveau d'une assertion portant sur un flux d'opérations, un solde de compte ou une information fournie dans les états financiers et qui pourrait être significative individuellement ou cumulée avec d'autres, ne soit ni prévenue, ni détectée et corrigée en temps voulu par le contrôle interne de l'entité.
240.11	Pour les besoins des Normes ISA, les termes mentionnés ci-après ont la signification suivante : (a) Fraude – acte intentionnel commis par un ou plusieurs membres de la direction, par une ou plusieurs personnes constituant le gouvernement d'entreprise, par un ou plusieurs employés ou tiers à l'entité, impliquant des manœuvres dolosives dans le but d'obtenir un avantage indu ou illégal ; (b) Facteurs de risque de fraude – faits ou conditions porteurs d'une incitation ou d'une pression à commettre une fraude ou qui fournissent une opportunité de la commettre.
240.12	Conformément à la Norme ISA 200, 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, en faisant abstraction de son expérience passée auprès de l'entité quant à l'honnêteté et l'intégrité des dirigeants et des personnes constituant le gouvernement d'entreprise (Voir par. A7-A8).
240.13	A moins que l'auditeur n'ait de raisons d'en douter, il peut accepter comme authentique la comptabilité et les documents comptables. Si des conditions identifiées au cours de l'audit le conduisent à penser qu'un document peut ne pas être authentique ou que les termes d'un document ont été modifiés, sans que cela ne lui ait été mentionné, l'auditeur doit procéder à des investigations complémentaires. (Voir par. A9).
240.15	La Norme ISA 315 requiert une discussion entre les membres de l'équipe affectée à la mission et que soient déterminés par l'associé responsable de la mission les sujets devant faire l'objet d'une communication à ceux des membres qui n'ont pas été impliqués dans la discussion. Cette discussion doit mettre un accent particulier sur les rubriques des états financiers de l'entité qui seraient susceptibles de comporter des anomalies significatives provenant de fraudes, y compris sur la façon dont la fraude pourrait être commise. La discussion doit faire abstraction de l'avis que les membres de l'équipe affectée à la mission peuvent avoir sur l'honnêteté et l'intégrité de la direction et des personnes constituant le gouvernement d'entreprise. (Voir par. A10-A11)

Paragraphe	Extraits pertinents des normes ISA
240.17	<p>L'auditeur doit demander à la direction des informations portant sur :</p> <p>(a) l'évaluation faite par la direction du risque que les états financiers puissent comporter des anomalies significatives provenant de fraudes, y compris sur la nature, l'étendue et la fréquence d'une telle évaluation (Voir par. A12-A13) ;</p> <p>(b) le processus suivi par la direction pour identifier et répondre aux risques de fraudes dans l'entité, y compris sur les risques spécifiques de fraudes que la direction a identifiés ou qui ont été portés à son attention, ou sur les flux d'opérations, soldes de comptes ou informations fournies dans les états financiers, pour lesquels un risque de fraudes est susceptible d'exister (Voir par. A14) ;</p> <p>(c) la communication faite par la direction, le cas échéant, aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise concernant le processus défini par cette dernière pour identifier et répondre aux risques de fraudes dans l'entité ;</p> <p>(d) la communication faite par la direction, le cas échéant, aux employés concernant leurs avis sur les pratiques et le comportement éthique.</p>
240.18	<p>L'auditeur doit s'enquérir auprès de la direction, et d'autres personnes au sein de l'entité selon le cas, afin de déterminer si elles ont connaissance de fraudes avérées, suspectées ou alléguées affectant l'entité (Paragraphe A15-A17).</p>
240.22	<p>L'auditeur doit évaluer si des relations inhabituelles ou inattendues qu'il a identifiées lors de la réalisation des procédures analytiques, y compris celles qui ont trait à des comptes de produits, peuvent révéler des risques d'anomalies significatives provenant de fraudes.</p>
240.23	<p>L'auditeur doit s'interroger pour savoir si d'autres informations qu'il a recueillies indiquent des risques d'anomalies significatives provenant de fraudes (Voir par. A22).</p>
240.24	<p>L'auditeur doit évaluer si les informations recueillies à partir d'autres procédures d'évaluation des risques et procédures liées mises en œuvre, indiquent qu'un ou plusieurs facteurs de risque de fraudes existent. Bien que la présence de facteurs de risques n'indique pas nécessairement l'existence de fraudes, ils sont souvent présents dans des situations où des fraudes ont été perpétrées et, en conséquence, peuvent être révélateurs des risques d'anomalies significatives provenant de fraudes (Voir par. A23-A27).</p>
240.44	<p>L'auditeur doit inclure les aspects suivants dans la documentation d'audit relative à sa connaissance de l'entité et de son environnement, ainsi qu'à l'évaluation des risques d'anomalies significatives, requis e par la Norme ISA 315 :</p> <p>(a) les décisions importantes prises au cours des discussions avec les membres de l'équipe affectée à la mission quant à la possibilité que les états financiers de l'entité comportent des anomalies significatives ; et</p> <p>(b) les risques identifiés et évalués d'anomalies significatives provenant de fraudes tant au niveau des états financiers que des assertions.</p>
315.11	<p>L'auditeur doit acquérir la connaissance des domaines suivants :</p> <p>(a) Secteur concerné, réglementation et autres facteurs externes, y compris le référentiel comptable applicable (Voir Par. A17-A22) ;</p> <p>(b) Nature de l'entité, notamment :</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>(i) Ses activités ;</li> <li>(ii) La détention du capital et ses structures de gouvernance ;</li> <li>(iii) Les types d'investissements que l'entité a réalisés et ceux qui sont prévus, y compris ceux dans des entités ad hoc ;</li> <li>(iv) La façon dont l'entité est organisée et financée ; afin de lui permettre d'appréhender les flux d'opérations, les soldes de comptes et les informations fournies qu'il s'attend à trouver dans les états financiers ; (Voir Par. A23-A27)</li> </ul> <p>(c) Choix et de l'application des méthodes comptables retenues par l'entité, y compris les raisons des changements apportés. L'auditeur doit évaluer si les méthodes comptables de l'entité sont appropriées au regard de son activité et conformes au référentiel comptable applicable ainsi qu'à celles suivies dans le secteur d'activité concerné ; (Voir Par. A28)</p> <p>(d) Objectifs et stratégies de l'entité, et des risques y relatifs qui sont liés à l'activité pouvant engendrer des risques d'anomalies significatives ; (Voir Par. A29-A35)</p> <p>(e) Outils de mesure et de revue de la performance financière de l'entité. (Voir par. A36-A41)</p>

## 8.1 Vue d'ensemble

L'identification des risques est le fondement de l'audit. Elle fait partie intégrante des procédures réalisées par l'auditeur en vue de prendre connaissance de l'entité et de son environnement. Sans une bonne connaissance de l'entité, l'auditeur peut manquer de relever certains facteurs de risque. Par exemple, si les ventes étaient en hausse, il serait important pour l'auditeur de savoir que les ventes du secteur d'activité sont, dans l'ensemble, en forte baisse.

L'objectif de la phase d'évaluation des risques de l'audit est d'identifier les sources de risque, puis d'évaluer si elles pourraient éventuellement entraîner une anomalie significative dans les états financiers. Cela fournit à l'auditeur les informations nécessaires pour orienter les efforts d'audit vers les zones où le risque d'anomalie significative est le plus élevé, et de les réduire en ce qui concerne les zones les moins risquées.

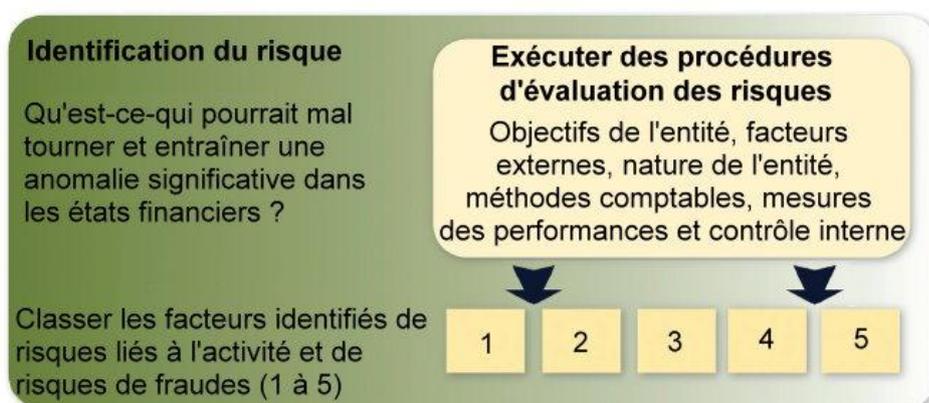
L'évaluation des risques comporte deux parties distinctes :

- L'identification des risques (demander "ce qui peut mal tourner") ;
- L'évaluation des risques (déterminer l'importance de chaque risque).

L'évaluation des risques est traitée dans le chapitre 9, Tome 2.

L'identification des risques est illustrée ci-dessous.

Schéma 8.1-1



### Point à prendre en considération

#### Premièrement, identifier les risques

On ne peut pas évaluer un risque qui n'a pas été préalablement identifié. Évitez la tentation de croire qu'étant donné que l'entité est petite, il n'y aurait pas de risques pertinents ou bien que les risques d'anomalies significatives seront les mêmes que ceux de la période précédente. En effet, de nouveaux risques peuvent apparaître et la nature et/ou la significativité de certains risques précédemment identifiés peuvent changer.

#### Après la première mission, il y aurait lieu de se concentrer sur ce qui a changé depuis la période précédente

Après la première mission, il y aurait lieu de se concentrer sur ce qui a changé au sein de chacune des six sources de risque (voir tableau 8.4-1) au lieu de tout recommencer à nouveau. Cela permettra d'économiser du temps et de concentrer l'attention sur la nature et l'effet des nouveaux risques qui peuvent apparaître et sur les révisions des risques identifiés précédemment.

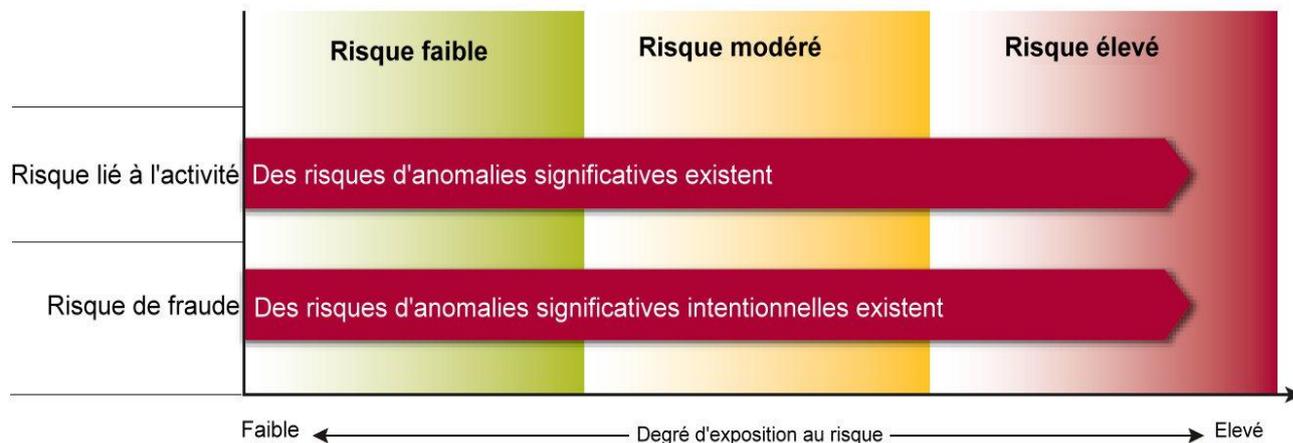
## 8.2 Les types de risques

Il existe deux grandes catégories de risques :

- Les risques liés à l'activité ;
- Les risques de fraude.

La différence entre les risques liés à l'activité et les risques de fraude est que les risques de fraude résultent d'actes intentionnels d'individus. Cela est illustré dans le schéma ci-dessous :

Schéma 8.2-1



**Remarque :** Dans de nombreux cas, un risque peut être à la fois un risque lié à l'activité et un risque de fraude. Par exemple, l'introduction d'un nouveau système comptable peut créer de l'ambiguïté (des erreurs peuvent être commises par le personnel qui est en train d'apprendre à utiliser le nouveau système). De ce fait, il serait classé comme étant un risque lié à l'activité. Toutefois, il pourrait aussi être classé comme étant un risque de fraude parce que quelqu'un pourrait profiter de cette incertitude pour détourner des actifs ou pour manipuler les états financiers.

### Les risques liés à l'activité

Le terme «risque lié à l'activité» comprend plus que les risques d'anomalies significatives dans les états financiers. Les risques liés à l'activité résultent de conditions, événements, circonstances, actions ou inactions significatifs qui pourraient nuire à la capacité de l'entité d'atteindre ses objectifs. Cela pourrait aussi inclure l'établissement d'objectifs et de stratégies inappropriées.

Les risques liés à l'activité comprennent aussi les événements qui découlent des changements, soit par la complexité ou l'incapacité de reconnaître la nécessité des changements. Le changement peut survenir, par exemple :

- Du développement de nouveaux produits qui risquent d'occasionner un échec ;
- D'un marché inadapté, même si de nouveaux produits ont été développés avec succès ;
- De défauts dans les produits qui peuvent entraîner des responsabilités ainsi que des dommages pour la réputation et l'image de marque de l'entité.

### Les risques de fraude

Les risques de fraude se rapportent à des événements ou à des conditions qui indiquent une incitation ou une pression pour commettre des fraudes ou bien pour fournir des opportunités de les commettre.

La connaissance par l'auditeur des facteurs de risques liés à l'activité et de risques de fraudes augmente la probabilité d'identifier les risques d'anomalies significatives. Cependant, les auditeurs ne sont pas tenus d'identifier ou d'évaluer tous les risques liés à l'activité.

### 8.3 Les sources d'information sur l'entité

La première étape dans le processus d'évaluation des risques est de recueillir (ou de mettre à jour) le plus possible d'informations pertinentes sur l'entité. Ces informations fournissent un cadre de référence important pour identifier et évaluer les facteurs de risque possibles.

Les informations sur l'entité et son environnement peuvent être obtenues auprès de sources internes et externes. Dans de nombreux cas, l'auditeur commencera avec les sources d'informations internes. La cohérence des informations obtenues peut ensuite être vérifiée en les rapprochant avec les informations provenant de sources externes telles que les données des associations et des chambres de commerce, ainsi que les données sur les conditions économiques générales, lesquelles peuvent souvent être obtenues par Internet. Le schéma suivant présente quelques sources potentielles d'information pouvant être disponibles.

Schéma 8.3-1



#### Point à prendre en considération

Les dossiers de travail relatifs aux missions d'audit des exercices précédents constituent une source importante 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 l'année en cours ;
- Les évaluations et les sources d'éventuels ajustements et erreurs non corrigées ;
- 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.

L'information acquise des procédures d'évaluation des risques effectuées avant l'acceptation ou le maintien de la mission peut représenter une partie de la connaissance de l'entité par l'équipe d'audit.

## 8.4 Les procédures d'évaluation des risques

Sur la base des informations obtenues sur l'entité, l'auditeur devient en mesure de concevoir des procédures d'évaluation des risques présentées dans le chapitre 8, Tome 1. Ces procédures d'évaluation des risques seront conçues pour obtenir et documenter une connaissance de l'entité et de son environnement, y compris le contrôle interne.

L'étendue de la connaissance requise pour l'auditeur pour l'identification des risques est contenue dans les six domaines clés suivants.

Schéma 8.4-1

<b>A. Facteurs externes</b>	Nature du secteur d'activité Environnement réglementaire Référentiel comptable applicable
<b>B. Nature de l'entité</b>	Opérations et personnel clés Propriété et gouvernance de l'entité Investissement, structure et financement
<b>C. Méthodes comptables</b>	Choix et application Raisons des changements Adéquation pour l'entité
<b>D. Objectifs et stratégies de l'entité</b>	Plans d'affaires et stratégies Incidences financières et risques assumés
<b>E. Mesure/Analyse des performances financières</b>	Ce qui est mesuré Qui analyse les résultats financiers
<b>F. Contrôles internes pertinents pour l'audit</b>	Les processus et les contrôles pertinents qui atténuent les risques au niveau de l'entité et au niveau des opérations

Le degré de disponibilité des informations (et l'étendue de la connaissance) requis pour l'auditeur est une question de jugement professionnel. Il est inférieur au degré dont la direction chargée de la gestion de l'entité est censée disposer. La dernière section («F» dans le schéma ci-dessus), qui se rapporte aux contrôles internes pertinents pour l'audit, est présentée dans le chapitre 5, Tome 1 et dans les chapitres 4, 11 et 12, Tome 2.

L'obtention d'une connaissance de la nature de l'entité et de son environnement, y compris le contrôle interne, offre de nombreux avantages, tels que ceux présentés ci-dessous.

Tableau 8.4-2

<b>Fournir un cadre de référence</b>	
<b>Les avantages obtenus à partir de la connaissance de l'entité</b>	<p><b>Identification des risques et élaboration des réponses</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Se forger une opinion sur l'évaluation des risques.</li> <li>• L'élaboration de réponses appropriées aux risques d'anomalies significatives dans les états financiers.</li> <li>• La détermination du seuil de signification (se référer au chapitre 6, Tome 2).</li> <li>• La mise au point des prévisions nécessaires pour la mise en œuvre des procédures analytiques.</li> <li>• La conception/mise en œuvre des procédures d'audit complémentaires, afin de réduire le risque d'audit à un niveau faible acceptable.</li> <li>• 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).</li> </ul> <p><b>Revue des états financiers</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• L'évaluation des choix de la direction en matière de méthodes comptables et de leurs applications.</li> <li>• L'examen du degré d'adéquation des informations fournies dans les états financiers.</li> <li>• L'identification des domaines d'audit nécessitant un examen particulier (par exemple, les opérations réalisées avec les parties liées, les arrangements contractuels inhabituels ou complexes, la continuité de l'exploitation et les transactions inhabituelles).</li> </ul>

**Point à prendre en considération**

Obtenir une connaissance de l'entité n'est pas une tâche séparée qui peut être achevée au début de l'audit et qui sera ensuite mise de côté. Il est important de continuer d'acquérir et d'accumuler des connaissances sur l'entité tout au long de l'audit et d'être vigilant aux facteurs de risque qui n'ont pas été identifiés précédemment et, lorsque cela devient nécessaire, de procéder à la mise à jour de l'évaluation initiale du risque.

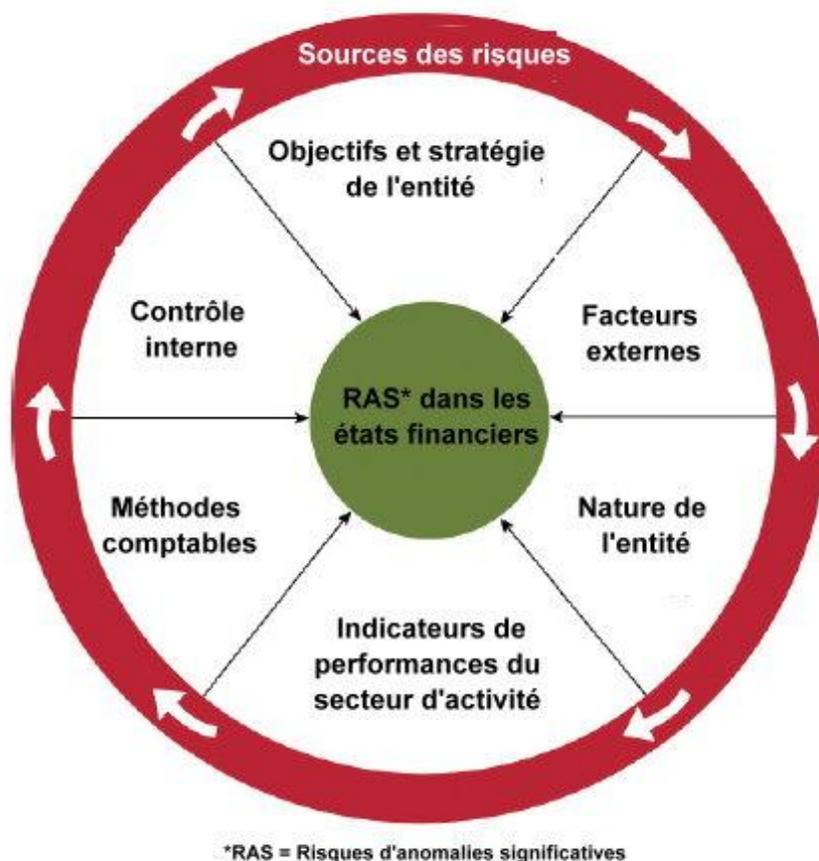
**8.5 Sources de risque**

Les erreurs et les fraudes dans les états financiers résultent de facteurs de risque qui tirent leurs origines d'un ou plusieurs des six domaines requis de la connaissance de l'entité (voir le schéma 8.4-1).

Un exemple typique serait une nouvelle taxe complexe frappant l'activité de l'entité. Cela serait un facteur de risque externe. Un risque d'anomalies dans les états financiers pourrait être une mauvaise interprétation de la nouvelle loi engendrant un calcul inexact de l'impôt payable et du montant qui serait dû. Notez que la source (ou la cause) du risque est la nouvelle taxe qui affecte l'entité et non pas l'erreur de calcul qui est l'effet du facteur de risque. En conséquence de la nouvelle taxe, le risque d'une erreur de calcul augmente.

Le tableau suivant montre les six domaines requis de la connaissance comme étant des sources potentielles de risques. Il y a lieu de noter que les sources de risque ne se rapportent généralement à un poste spécifique des états financiers. Par exemple, une récession de l'économie pourrait entraîner des anomalies dans de nombreux postes des états financiers tels que les stocks, les créances et les ventes. Il y a donc lieu, tout d'abord, d'identifier la source du risque et d'identifier, ensuite, les postes des états financiers où les anomalies pourraient se produire.

Schéma 8.5-1



Des exemples de sources de risque (mais non de l'effet sur un poste spécifique des états financiers) sont décrits ci-dessous.

Tableau 8.5-2

Les sources des risques liés à l'activité et des risques de fraude	
<b>Les objectifs et stratégies de l'entité</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Objectifs et stratégies inappropriés, irréalistes ou trop ambitieux.</li> <li>• Nouveaux produits ou services, ou redéploiement vers de nouvelles branches d'activités.</li> <li>• Entrée dans des domaines d'activités (ou réalisation de transactions) dans lesquels l'entité dispose de peu d'expérience.</li> <li>• Les incohérences entre le système informatique et la stratégie de l'entreprise.</li> <li>• Réponse à un accroissement rapide ou à une baisse des ventes qui peut mettre la pression sur le système de contrôle interne et sur les compétences du personnel.</li> <li>• Utilisation de mécanismes de financement complexes.</li> <li>• Restructurations de l'entreprise.</li> <li>• Transactions importantes avec les parties liées.</li> </ul>
<b>Facteurs externes</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• État de l'économie et changements de la réglementation gouvernementale.</li> <li>• Baisse de la demande pour les produits et services de l'entité.</li> <li>• Haut degré de complexité de la réglementation.</li> <li>• Changements dans le secteur d'activité.</li> <li>• L'incapacité d'obtenir les ressources nécessaires (moyens matériels ou personnel qualifié).</li> <li>• Sabotage délibéré des produits et services de l'entité.</li> <li>• Les contraintes relatives à la disponibilité des capitaux et des crédits.</li> </ul>

Les sources de risques liés à l'activité et de risques de fraude	
<b>Nature de l'entité</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Faible culture d'entreprise et de gouvernance ;</li> <li>• Personnel incompetent occupant des postes clés ;</li> <li>• Changements du personnel clé, y compris le départ des dirigeants clés ;</li> <li>• Complexité des opérations, de la structure organisationnelle et des produits ;</li> <li>• Produits ou services comportant des défauts qui peuvent entraîner des risques pour la réputation de l'entité et engager sa responsabilité ;</li> <li>• Inaptitude à reconnaître le besoin des changements (dans les compétences requises ou dans le domaine des technologies, par exemple) ;</li> <li>• Faiblesses dans le contrôle interne et plus particulièrement, les faiblesses qui n'ont pas été traitées par la direction ;</li> <li>• Mauvaises relations avec les bailleurs de fonds externes, tels que les banques ;</li> <li>• Problèmes de continuité d'exploitation et de liquidité, y compris la perte de clients importants ;</li> <li>• Installation de nouveaux systèmes qui se rapportent aux informations financières.</li> </ul>
<b>Indicateurs de performance</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Les indicateurs de performances ne sont pas utilisés par la direction pour évaluer la performance de l'entité et la réalisation de ses objectifs ;</li> <li>• Les mesures ne sont pas utilisées pour améliorer les activités ou prendre des actions correctrices.</li> </ul>
<b>Méthodes comptables</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Application incohérente des méthodes comptables.</li> <li>• Usage inapproprié des méthodes comptables.</li> </ul>
<b>Contrôle interne</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Une surveillance inadéquate de la part de la direction des opérations quotidiennes.</li> <li>• Des contrôles faibles ou inexistantes au niveau des activités de l'entité telles que la gestion des ressources humaines, la prévention des fraudes, ainsi que celles relatives à la préparation des informations comptables telles que les estimations et les rapports financiers.</li> <li>• Des contrôles faibles ou inexistantes sur les transactions telles que les recettes, les achats, les dépenses et les salaires.</li> <li>• Mauvaise protection des actifs.</li> </ul>

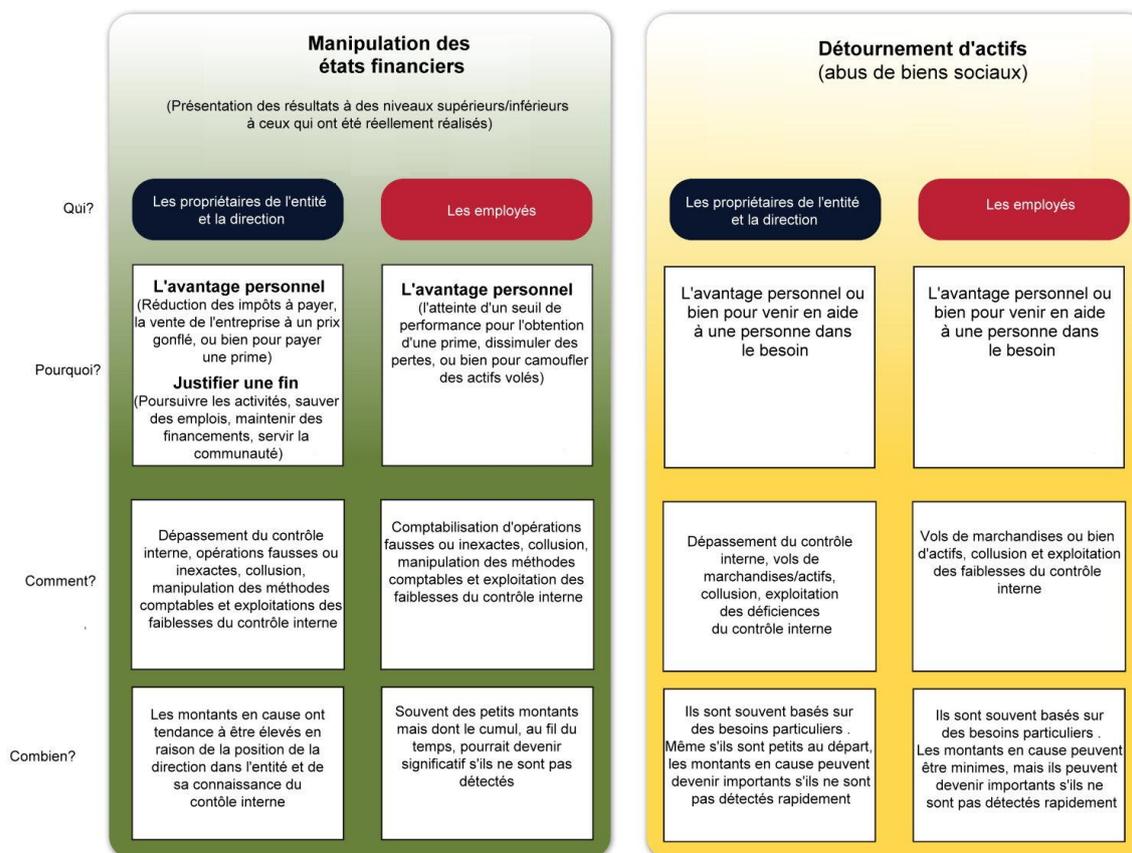
## 8.6 Les risques de fraude

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 employés ou les 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 "fraude des employés". Dans les deux cas, il peut y avoir collusion avec de tierces parties au sein ou en dehors de l'entité

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

Schéma 8.6-1



#### Point à prendre en considération

Pour chaque facteur de risque identifié, il y a lieu de déterminer s'il existe un risque lié à l'activité, un risque de fraude ou les deux risques à la fois. Beaucoup de sources de risques peuvent entraîner simultanément des risques liés à l'activité et des risques de fraudes. Par exemple, un changement du personnel comptable peut entraîner des erreurs (risques liés à l'activité) mais ils peuvent aussi fournir une opportunité pour une personne de commettre une fraude.

### 8.7 Types et caractéristiques de fraude

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

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

- Un gouvernement d'entreprise inefficace ;
- Une faiblesse de leadership et du "ton donné par la direction" ;
- Des incitations élevées octroyées pour les performances financières ;
- Les taxes ou autres frais qui sont considérés comme étant très élevés ou onéreux ;
- Une complexité des règles, des règlements, et des méthodes de l'entité ;
- Les attentes irréalistes des banquiers, des investisseurs ou d'autres parties prenantes ;
- La baisse ou les changements inattendus au niveau de la rentabilité ;
- 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 solide de la part des personnes constituant le gouvernement d'entreprise et des hauts dirigeants afin d'agir correctement. Cet engagement est mis en évidence à travers les valeurs de l'entité et l'attachement à l'éthique, qui sont modelés en permanence. Cela reste valable quelle que soit la taille de l'organisation.

### 8.8 Le triangle de la fraude

Lors de la conduite des procédures d'évaluation des risques, les membres de l'équipe d'audit doivent examiner l'existence des trois conditions qui fournissent souvent des indices sur l'existence d'une fraude. Les juricomptables se réfèrent souvent à ce "triangle de la fraude" (voir le schéma ci-dessous) en raison du fait que lorsque ces trois conditions sont réunies, il est fort probable que la fraude se produise.

Ces conditions sont les suivantes :

- **La pression**

Elle est souvent générée par des besoins immédiats qui sont difficiles à assouvir autrement qu'en ayant recours à la fraude (par exemple le fait d'avoir des dettes personnelles importantes ou le fait de vouloir réaliser à tout prix les profits prévus par les analystes ou par les banques).

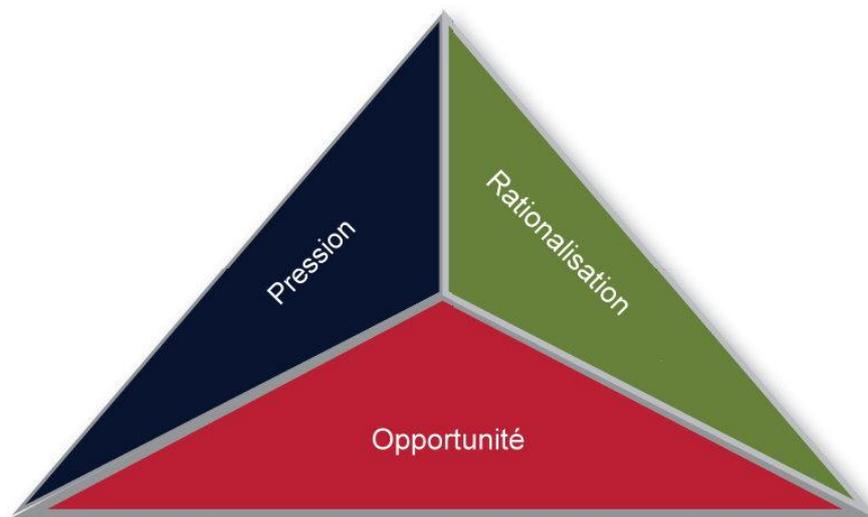
- **L'opportunité**

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 rationalisation**

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

Schéma 8.8-1



Par exemple, un propriétaire-dirigeant d'une entreprise de construction peut se permettre de réaliser une extension importante d'une maison d'un ami, sans la déclarer, d'autant plus que la transaction se ferait en liquide sans aucune trace écrite. Il y a lieu d'examiner à ce niveau les trois conditions suivantes :

- **La pression** pour le propriétaire-dirigeant pourrait consister à réduire l'impôt qui serait autrement payable dans ce cas ;
- **L'opportunité** pour le propriétaire-dirigeant est le fait de pouvoir outrepasser les contrôles internes relatifs à la constatation des revenus et de ne pas enregistrer le produit de la vente ;
- **La rationalisation** pour le propriétaire-dirigeant serait qu'il paie déjà beaucoup trop d'impôts.

**Remarque :** Si l'une quelconque des trois conditions n'est pas remplie, il est peu probable que la vente au comptant, source de la fraude, ait lieu.

Il y a lieu de considérer les trois sources de risques de fraude énoncées ci-dessous.

Tableau 8.8-2

<b>Sources des risques de fraude</b>	
<b>Incitations et pressions</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• L'équilibre de la situation financière ou la rentabilité sont menacés par la situation économique, ou bien par les conditions du secteur d'activité et d'exploitation de l'entité.</li> <li>• Une pression excessive est exercée sur la direction pour répondre aux exigences ou aux attentes de tiers ou des personnes constituant le gouvernement d'entreprise (tels que des objectifs de rentabilité ou de respect de réglementations environnementales coûteuses, etc.)</li> <li>• Des obligations financières personnelles peuvent créer une pression sur la direction ou sur les employés ayant accès aux liquidités ou à d'autres actifs susceptibles de faire l'objet de vol ou de détournements.</li> <li>• Relations détériorées entre l'entité et les employés ayant accès aux liquidités ou à d'autres actifs. Par exemple : <ul style="list-style-type: none"> <li>- Les licenciements futurs d'employés qui sont connus ou anticipés ;</li> <li>- Les changements récents ou anticipés des indemnités ou du régime de prestations en faveur des employés ;</li> <li>- Les promotions, les indemnités ou les autres récompenses non conformes aux attentes.</li> </ul> </li> <li>• La situation financière personnelle des membres de la direction ou des personnes constituant le gouvernement d'entreprise peut être menacée par la performance financière de l'entité (par exemple, les intérêts financiers directs, les indemnités, les garanties, etc.).</li> </ul>
<b>Attitudes et Rationalisations</b>	<p><b>Rationalisations</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• La direction a intérêt à employer des moyens inappropriés pour : <ul style="list-style-type: none"> <li>- Minimiser le bénéfice à déclarer pour des raisons fiscales ;</li> <li>- Augmenter le bénéfice déclaré pour éviter la violation des engagements financiers vis-à-vis de la banque, pour accroître le prix de vente de l'entité ou pour atteindre des objectifs fixés par des tierces parties.</li> </ul> </li> <li>• Le comportement des employés dévoile un mécontentement ou une insatisfaction vis-à-vis de l'entité.</li> <li>• L'existence d'un mauvais comportement moral de la part des hauts dirigeants.</li> <li>• La direction tolère certains vols des employés. Par exemple, aucune mesure disciplinaire n'est prise lorsqu'un employé est surpris en train de voler.</li> <li>• La direction n'a pas mis en application les valeurs de l'entité et les normes d'éthique.</li> <li>• La direction néglige la nécessité de surveiller ou de réduire les risques liés aux détournements d'actifs.</li> </ul> <p><b>Attitudes</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• La direction a un historique connu de violation des lois et règlements ou d'allégations de fraude.</li> <li>• La direction exhibe des changements de comportement ou de mode de vie qui peuvent indiquer que des actifs ont été détournés.</li> <li>• Les hauts dirigeants montrent de mauvais exemples en matière d'éthique (comme le fait de gonfler des états de dépenses, ou comme le fait de commettre des larcins).</li> <li>• La direction a outrepassé les contrôles existants.</li> <li>• La direction a échoué à prendre les mesures correctives appropriées pour remédier aux insuffisances connues du contrôle interne.</li> <li>• Le propriétaire-dirigeant ne fait aucune distinction entre les transactions personnelles et celles de l'entité.</li> <li>• Des conflits existent entre les actionnaires d'entreprises au capital fermé et ayant peu d'actionnaires.</li> <li>• La direction fait des tentatives récurrentes tendant à justifier une comptabilité non fiable ou inappropriée en se basant sur le seuil de signification.</li> <li>• La relation entre la direction et l'auditeur actuel ou bien l'auditeur précédent est tendue.</li> </ul>

## Sources des risques de fraude

### Opportunités

#### Les actifs susceptibles d'être détournés

- Les manipulations ou les conservations de sommes importantes d'argent liquide.
- Les articles en stocks de petite taille ayant une valeur importante ou bien faisant l'objet d'une forte demande.
- Des actifs facilement convertibles en argent liquide, comme les obligations au porteur, les diamants, ou bien les puces d'ordinateurs.
- Biens, installations et équipements de petite taille, facilement commercialisable et dont l'identification de propriété n'est pas observable.

#### Contrôles internes inadéquats

- La surveillance inadéquate par les personnes constituant le gouvernement d'entreprise du processus d'identification et de réponse afférent aux risques de fraude.
- La séparation inadéquate des tâches ou des contrôles.
- La surveillance inadéquate des dépenses des hauts dirigeants.
- La surveillance inadéquate par la direction des employés responsables de la sauvegarde des actifs de l'entité.
- Le manque de procédures pour l'examen minutieux des demandes d'emploi pour les postes où les salariés ont accès aux actifs de l'entité.
- La tenue inadéquate des dossiers concernant les actifs de l'entité.
- Les procédures d'autorisation et d'approbation des transactions qui sont inadéquates.
- Les moyens de protection inadéquats de la caisse, des placements, des stocks ou des autres biens, des installations et des équipements.
- Le manque de rapprochement exhaustif et en temps opportun des actifs détenus par l'entité par rapport à ceux enregistrés sur les livres comptables.
- L'absence de pièces justificatives complètes et à temps des transactions (par exemple, celles relatives aux avoirs pour retours de marchandises).
- L'absence de congés obligatoires pour les employés assumant des fonctions vitales de contrôle.
- La compréhension inadéquate par la direction des technologies de l'information qui permet aux employés chargés de l'informatique de commettre des détournements d'actifs.
- Les contrôles d'accès inadéquats, afférents aux fichiers informatiques, y compris les contrôles des états informatiques d'anomalies et leur revue.

#### Domaines spécifiques susceptibles de faire l'objet de fraude

- Les estimations de la direction, la constatation des revenus, l'utilisation d'écritures comptables, les transactions avec les parties liées, etc.

## Point à prendre en considération

La fraude est toujours intentionnelle. Elle implique la dissimulation d'informations à l'auditeur, ou le fait de lui fournir délibérément une information fautive ou trompeuse. Par conséquent, sa détection est souvent effectuée lors de l'examen d'échantillons, en décelant des invraisemblances et en constatant des exceptions dans des opérations impliquant des montants qui pourraient être considérés très faibles.

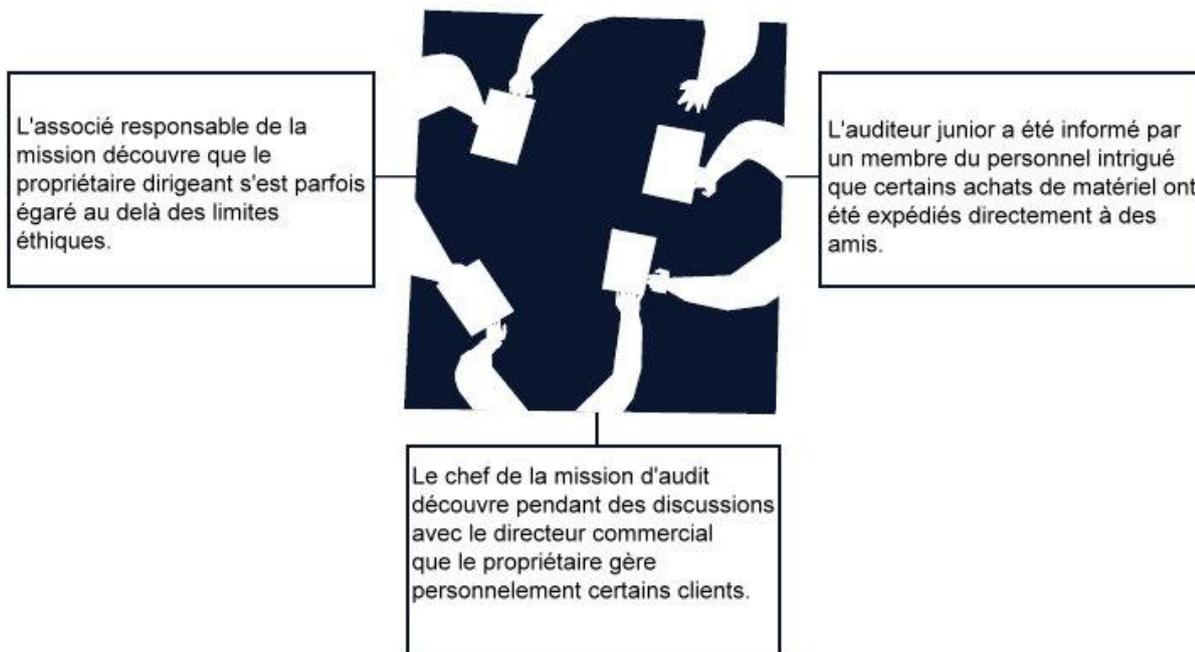
Il est peu probable que la fraude soit détectée seulement par des contrôles de substance. Par exemple, un auditeur ne va pas probablement identifier qu'une transaction est manquante ou déterminer qu'une transaction n'est pas valide, sauf que dans le cas où il dispose d'une certaine "connaissance de l'entité" supplémentaire qui peut être utilisée comme cadre de référence.

Les auditeurs, en fonction de leur rôle et leur position au sein de l'équipe d'audit, peuvent identifier un facteur de risque de fraude qui se rapporte à un ou plusieurs 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 se concerter tout au long de la mission au sujet de leurs conclusions.

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

Schéma 8.8-3



En l'absence de communication, il serait difficile pour chaque membre de l'équipe d'audit ci-dessus d'apercevoir l'image globale. Les discussions continues au sein de l'équipe d'audit permettraient à ses membres de relier les différentes parties des informations, afin qu'une image globale des différentes constatations puisse apparaître clairement.

## 8.9 Scepticisme professionnel

Il est de la responsabilité des auditeurs de maintenir une attitude de scepticisme professionnel durant toute la durée de la mission. Une attitude de scepticisme professionnel implique les questions présentées dans le tableau ci-dessous.

Tableau 8.9-1

Le scepticisme professionnel implique ce qui suit :	
<b>Etre conscient que la direction peut toujours commettre des fraudes</b>	La direction est toujours en mesure d'outrepasser un bon contrôle interne. Les membres de l'équipe de la mission sont tenus de mettre de côté l'idée préconçue que la direction et les personnes constituant le gouvernement d'entreprise sont honnêtes et intègres nonobstant l'expérience acquise dans le passé par l'auditeur quant à leur honnêteté et leur intégrité.
<b>Avoir un esprit critique</b>	Faire une évaluation rigoureuse de la validité des éléments probants obtenus.
<b>Etre attentif</b>	Les éléments probants obtenus contredisent-ils ou mettent-ils en doute la fiabilité : <ul style="list-style-type: none"><li>• Des documents et des réponses aux demandes d'informations obtenues ?</li><li>• Des autres informations obtenues de la part de la direction et des personnes constituant le gouvernement d'entreprise ?</li></ul>
<b>Faire preuve de prudence</b>	Eviter : <ul style="list-style-type: none"><li>• De négliger les circonstances inhabituelles ;</li><li>• De trop généraliser, lors de l'élaboration des conclusions provenant des observations d'audit ;</li><li>• D'utiliser des hypothèses erronées lors de la détermination de la nature, du calendrier et de l'étendue des procédures d'audit, ainsi que lors de l'évaluation de leurs résultats ;</li><li>• 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 ;</li><li>• D'accepter les déclarations de la direction en tant que substitut à l'obtention d'éléments probants suffisants et appropriés.</li></ul>

### **Point à prendre en considération**

L'application de l'esprit critique à un audit d'un client que l'on connaît et à qui on a fait confiance peut être difficile. Il y a une tendance naturelle et humaine de faire confiance aux personnes connues pour leur honnêteté en cas de non-survenance d'éléments nouveaux mettant en question les préjugés favorables qu'on a à leur rencontre.

Par conséquent, les associés responsables de la mission et le personnel doivent être rappelés de manière régulière qu'il y a lieu d'appliquer l'esprit critique. Pour l'application de ce concept, il y a lieu de mettre en pratique les suggestions suivantes :

- Créer un personnage de fiction (avec un nom) de quelqu'un qui a une mauvaise attitude à l'égard du contrôle et un mauvais comportement éthique. Lors des discussions à propos d'éventuels scénarios de fraudes et sur les possibilités qu'elles impactent les états financiers, imaginer cette personne virtuelle (et non pas votre vrai client) comme étant le client ou le haut dirigeant en question.
- Inviter quelqu'un (idéalement qui a une expérience de juricomptable) qui ne connaît pas l'entité afin de participer à des discussions de planification des travaux d'audit relatifs à la fraude.

### **8.10 Comment identifier les facteurs de risques inhérents**

La manière la plus efficace pour éviter d'oublier un facteur pertinent de risque est de faire en sorte que l'identification des risques soit une partie intégrante de la connaissance de l'entité. Plus l'auditeur dispose de maximum d'informations sur les six domaines de connaissance de l'entité, plus il est très probable qu'il sera en mesure d'identifier les facteurs de risque. La connaissance de l'entité est aussi utile lors de l'identification et aussi plus tard lorsqu'il s'agira de répondre aux scénarios possibles de fraude. Il y a lieu de se rappeler que les dépassements de la part de la direction sont toujours possibles et la fraude est toujours cachée aussi (en particulier à l'auditeur).

Lorsque l'information est recueillie (ou mise à jour) sur chacun des domaines requis de la connaissance de l'entité, l'existence des risques liés à l'activité et des risques de fraude pertinents seront pris en compte. Pour la plupart des risques identifiés liés à l'activité, il peut exister aussi un risque de fraude à prendre en considération. Pour cette raison, il est recommandé que, dans la mesure du possible, les risques de fraude soient classés d'une manière distincte des risques liés à l'activité et évalués séparément. Par exemple, si les perspectives de ventes pour les produits de l'entité sont mauvaises (une source externe de risque), il y a lieu d'examiner ce que cela peut engendrer comme mauvaises répercussions dans les états financiers. Les mauvaises performances de ventes pourraient entraîner des stocks excédentaires qui peuvent nécessiter d'être dépréciés, mais elles pourraient aussi provoquer un risque de fraude si elles fournissent une incitation à un vendeur pour gonfler son chiffre d'affaires afin d'atteindre un seuil de bonus.

### **Point à prendre en considération**

Les risques liés à l'activité et les risques de fraudes (risques inhérents) sont identifiés avant d'examiner tous les contrôles internes qui pourraient atténuer ces risques. Le contrôle interne mis en place pour réduire les risques est traité dans les chapitres 11 et 12, Tome 2. Il est important aussi d'identifier tous les risques significatifs qui pourraient exister (se référer au chapitre 10, Tome 2).

L'effet de certains facteurs de risques identifiés peut porter sur un poste spécifique dans les états financiers ; cependant, d'autres facteurs de risque peuvent être diffus et affecter de nombreux postes des états financiers à la fois. Par exemple, si le chef comptable est incompetent, les erreurs ne seront pas limitées probablement à un seul poste des états financiers. En plus, si quelqu'un a profité de cette situation pour commettre des fraudes, des anomalies peuvent survenir dans n'importe quel montant de soldes de comptes d'actif ou de passif et pourraient être couvertes par des anomalies supplémentaires au niveau des transactions relatives aux revenus et aux dépenses.

Les risques diffus 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 nécessiter une réponse globale de la part de l'auditeur (par exemple : plus de travaux d'audit et l'affectation de plus de personnel expérimenté, etc.).

Au fur et à mesure de l'avancement de l'audit, de nouveaux facteurs de 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 quant à leur impact sur la stratégie et le plan d'audit tel que la nature et l'étendue des procédures d'audit complémentaires à mettre en place. Cela permettra de garantir que, lorsque la planification sera effectuée pour la prochaine période, l'identification des risques et leur évaluation seront parachevées.

Un processus d'identification des risques en trois étapes est présenté ci-dessous.

Tableau 8.10-1

<b>Identification des risques</b>	
<b>Etape 1 Recueillir des informations de base sur l'entité</b>	<p>Le point de départ est l'obtention d'une connaissance de base ou d'un cadre de référence pour la conception des procédures d'évaluation des risques qui doivent être exécutées. Sans cette connaissance, il serait difficile, voire impossible, d'identifier quelles sont les erreurs et les fraudes qui pourraient survenir dans les états financiers.</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Obtenir (ou mettre à jour) les informations de base pertinentes sur l'entité, les objectifs, la culture, les opérations, le personnel clé, ainsi que sur l'organisation et le contrôle interne.</li> </ul>
<b>Etape 2 Concevoir, exécuter et documenter les procédures d'évaluation des risques</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Il est nécessaire que les procédures/activités d'évaluation des risques (voir chapitre 8, Tome 1) soient réalisées de telle sorte que : <ul style="list-style-type: none"> <li>- Les sources des risques d'anomalies significatives soient identifiées,</li> <li>- Une connaissance appropriée de l'entité soit obtenue,</li> <li>- Les éléments probants d'appui de cette connaissance soient obtenus.</li> </ul> </li> <li>• En utilisant la connaissance de base de l'entité obtenue à l'étape 1 ci-dessus, il y a lieu de concevoir et exécuter les procédures d'évaluation des risques et les activités qui s'y rapportent.</li> <li>• Organiser des discussions au sein de l'équipe d'audit concernant la possibilité que les états financiers contiennent des anomalies significatives provenant de fraudes ou résultant d'erreurs (voir chapitre 7, Tome 2).</li> <li>• Demander des informations auprès de la direction quant à la manière dont elle identifie et gère les facteurs de risques (en particulier la fraude) et quels sont les facteurs de risque qui ont été identifiés et gérés réellement. Il y a lieu de demander aussi à la direction si des erreurs ou des fraudes sont survenues réellement.</li> <li>• Documenter tous les facteurs de risque identifiés.</li> </ul>

## Identification des risques

### Étape 3 Lier les risques identifiés aux postes importants des états financiers

Pour chaque facteur de risque (cause des risques) identifié, il y a lieu de déterminer l'effet (anomalies spécifiques telles qu'une fraude ou erreur) qui pourrait en résulter et survenir dans les états financiers. Il y a lieu de noter qu'à partir d'un seul facteur de risque, il peut résulter un certain nombre de types différents d'anomalies qui peuvent affecter plus d'un poste des états financiers. (Voir le point examiné ci-dessous à titre d'exemple.)

- Identifier les soldes de comptes, les flux d'opérations et les informations à fournir dans les états financiers qui sont importants.
- Lier ou retracer les risques identifiés quant aux postes spécifiques des états financiers, aux divulgations et aux assertions qui sont affectées. Si le risque identifié est diffus, il y aurait alors lieu de le lier avec les états financiers dans leur ensemble. L'identification de l'effet des risques sur les postes des états financiers contribue à l'évaluation des risques au niveau de l'assertion. L'identification de l'impact des risques diffus contribue à évaluer les risques au niveau des états financiers.

### Point à prendre en considération

L'utilisation des états financiers comme un point de départ pour l'identification des risques est une tendance naturelle chez les auditeurs. Par exemple, les stocks peuvent être considérés comme représentant des risques élevés en raison des erreurs relevées dans les périodes précédentes. Toutefois, cela équivaut à l'identification de l'impact d'un risque et non pas sa cause sous-jacente. Le fait de savoir que le stock comporte un risque élevé est important, mais il serait encore mieux de connaître la cause de ce risque. Si la cause d'un risque n'est pas identifiée, il est possible que quelques facteurs de risques passent tous inaperçus.

A ce niveau, il y a lieu de prendre en compte ce qui suit :

#### Les omissions de soldes ou d'opérations

Les états financiers ne font que résumer les résultats des décisions économiques et des transactions s'y rapportant qui sont enregistrées. Si les opérations n'ont pas été enregistrées, ou si les actifs ont été détournés ou si les contingences ne sont pas divulguées, il est fort possible que les facteurs de risques associés à ces montants ou aux divulgations omises ne soient ni identifiés ni évalués.

#### Les faits recueillis quant à l'identification des risques

Le processus de la connaissance de l'entité peut facilement être focalisé sur la collecte de faits se rapportant à l'entité plutôt que sur l'identification des sources de risques. Lorsque cela se produit, les nouveaux facteurs de risque, les événements, les transactions et les risques de fraude peuvent être complètement omis simultanément.

#### Cause et effet des anomalies

L'importance de certaines sources de risques peut passer inaperçue si l'attention est portée principalement sur l'effet ou les conséquences du facteur de risque (comme le fait de mettre l'accent sur les erreurs quant au solde des stocks plutôt que sur les raisons de leurs survenances en premier lieu). La source du risque est l'événement qui entraînerait la survenance des erreurs en premier lieu. La source d'erreurs dans le solde des stocks pourrait être une formation inadéquate ou mauvaise du personnel, un système désuet de contrôle interne, une mauvaise application des méthodes comptables telles que celles relatives à la constatation des revenus, le manque de sécurité et de moyens de sauvegarde des stocks ou encore la fraude intentionnée commise par les employés, etc.

## Point à prendre en considération (Suite)

### Cause engendrant des anomalies multiples

Une seule source de risque peut souvent affecter de nombreux soldes des états financiers. Par exemple, un ralentissement de l'économie peut affecter la valorisation des stocks, le recouvrement des créances, le respect des engagements bancaires ; il peut entraîner aussi la manipulation des opérations de vente pour atteindre des seuils de bonus et peut même poser des problèmes quant à la continuité d'exploitation.

### Les risques diffus

En se focalisant sur un poste des états financiers à un moment donné, certains risques diffus et risques de fraudes peuvent ne pas être identifiés. Par exemple, l'introduction d'un nouveau système comptable pourrait entraîner des erreurs dans de nombreux soldes au niveau des états financiers. En plus, il y a un risque qu'une personne puisse profiter de l'incertitude créée par le nouveau système pour commettre une fraude.

## 8.11 La documentation du processus d'identification des risques

L'auditeur doit utiliser son jugement professionnel en ce qui concerne la manière avec laquelle ces questions seront documentées. Par exemple, la documentation du processus d'identification des risques suivra les trois étapes décrites ci-dessus et serait composée :

- de la collecte des informations sur l'entité ;
- de la réalisation des procédures d'évaluation des risques ;
- de l'identification des risques relatifs à l'existence d'éventuelles erreurs et fraudes dans les états financiers.

Tableau 8.11-1

Documenter	Description
<b>Les informations relatives à l'entité</b>	Documenter les Informations obtenues relatives aux domaines appropriés de la connaissance de l'entité, tels que ses objectifs, les facteurs externes, la nature de l'entité, etc. La documentation peut être soit très simple, soit complexe, et ce, en fonction de la taille de l'entité. Elle peut inclure : <ul style="list-style-type: none"><li>• L'information préparée par le client (tels les plans d'affaires et les études) ;</li><li>• Les données externes (rapports relatifs au secteur d'activité, les communications internes du personnel, les règles et procédures documentées) ;</li><li>• Les correspondances pertinentes (correspondances juridiques, celles afférentes aux organismes gouvernementaux, etc.), les courriers électroniques, les rapports des consultants, les mémorandums ;</li><li>• Les listes de contrôle du cabinet.</li></ul>

Documenter	Description
<b>Les procédures d'évaluation des risques</b>	<p>Documenter les détails des procédures d'évaluation des risques exécutées. Cela va comprendre :</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Les discussions au sein de l'équipe d'audit sur la possibilité que les états financiers contiennent des anomalies significatives provenant de fraudes ou résultant d'erreurs, ainsi que sur leurs conséquences ;</li> <li>• Les éléments clés obtenus relatifs à la connaissance de l'entité et comprenant : <ul style="list-style-type: none"> <li>– Chaque aspect de l'entité et de son environnement décrits ci-dessus ;</li> <li>– Chacun des cinq composants du contrôle interne, comme cela est présenté dans le chapitre 5, Tome 1 ;</li> <li>– Les sources d'informations à partir desquelles la connaissance de l'entité a été acquise ;</li> </ul> </li> <li>• Les risques d'anomalies significatives identifiés et évalués au niveau des états financiers et au niveau des assertions.</li> </ul>
<b>Associer les risques identifiés d'erreurs et de fraudes à d'éventuelles erreurs et fraudes dans les états financiers</b>	<p>Documenter les soldes de comptes, les flux d'opérations et les informations fournies dans les états financiers qui sont importants, et pour chaque source de risque identifié, il y a lieu d'indiquer s'il est :</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• diffus dans les états financiers dans leur ensemble, ou bien,</li> <li>• circonscrit à des postes des états financiers, de divulgations et d'assertions spécifiques.</li> </ul>

Les risques identifiés peuvent être documentés de plusieurs manières. L'une d'elles est décrite ci-dessous. Le tableau montre la source de risque par domaine de connaissance (facteurs externes, nature de l'entité, etc.), l'impact ou la conséquence éventuelle du risque ainsi que les postes des états financiers qui sont affectés.

Tableau 8.11-2

Source du risque	Impact du risque sur les états financiers (erreurs ou fraudes)	Risque diffus ou postes des états financiers affectés
<b>Objectifs de l'entité</b>		
<b>Introduction d'un nouveau produit au cours de l'année</b>	Erreurs d'imputation des coûts et de valorisation des stocks.	<i>Valorisation des stocks</i>
	Les méthodes/systèmes de détermination des coûts et des prix des nouveaux produits pourraient créer des opportunités de survenance de fraudes.	Exactitude des stocks
	Le nouveau financement qui serait nécessaire occasionnerait des difficultés pour l'entité à se conformer aux engagements bancaires existants. Au cas où l'entité serait en violation des engagements relatifs à l'emprunt bancaire, celui-ci pourrait devenir effectivement exigible sur simple demande de la banque.	Note sur les divulgations relatives aux engagements de financement et d'endettement et à la classification des emprunts
	La direction peut être tentée de manipuler les états financiers pour assurer la conformité avec les engagements qu'elle a pris vis-à-vis de la banque.	risque diffus
<b>Le chef comptable n'est pas bien formé</b>	Erreurs dans les états financiers	risque diffus
	Opportunité de fraude	risque diffus

## **Point à prendre en considération**

### **Prévoir un endroit unique pour les documents traitant les risques**

Il est recommandé de procéder à l'enregistrement de tous les facteurs de risques identifiés sur un document unique, dans un seul endroit, et avec un numéro de référence commun dans le dossier des papiers de travail. Cela procure un certain nombre d'avantages :

- Facilité de la revue des dossiers. Tous les facteurs de risques identifiés sont enregistrés dans un seul endroit.
- Evaluation cohérente. Lorsque les risques sont examinés ensemble, un risque particulier qui aurait été évalué différemment par rapport aux autres risques sera plus manifeste.
- Les risques peuvent être triés (à l'aide d'un tableur électronique) permettant aux plus significatifs d'entre eux d'être enregistrés en haut de la page. De cette manière, une personne chargée de la revue des dossiers peut les vérifier pour s'assurer que tous les risques majeurs identifiés ont été traités avec des réponses d'audit appropriées.

### **Préparer des listes séparées pour les facteurs de risque lié à l'activité et pour les facteurs de risque de fraudes**

Il y a lieu de classer et d'évaluer, sur des listes séparées, les facteurs de risque liés à l'activité et les facteurs de risque de fraudes. De nombreux risques liés à l'activité créent aussi une opportunité ou une incitation de survenance de fraudes. Si la fraude n'est pas examinée séparément, certains facteurs de risque de fraudes peuvent être omis. Par exemple, un nouveau système comptable peut créer des possibilités d'erreurs (risque lié à l'activité) mais il peut aussi fournir une opportunité à une personne de manipuler les résultats financiers ou de détourner des actifs (risque de fraude). Une autre raison de tenir séparément les deux listes sus-indiquées, est que la réponse d'audit à un risque de fraude (identification de tous les indices, exceptions, invraisemblances qui pourraient exister) peut être très différente de la réponse à un risque lié à l'activité y afférent.

### **Ne pas procéder à l'évaluation des risques sur-le-champ**

Il y a lieu d'éviter la tentation de ne classer seulement que les facteurs de risques qui présentent de fortes probabilités d'être significatifs ou importants. Un élément clé de l'identification des risques ou des événements consiste à mettre au point, dans la mesure du possible, la liste la plus complète des facteurs de risques. En effet, les facteurs de risques sans importance peuvent toujours être écartés ultérieurement, après que chaque risque a été évalué de manière appropriée. Cela contribuera à garantir que tous les risques significatifs ont effectivement été bien identifiés.

### **Réutiliser la documentation disponible dans la mesure du possible**

Eviter le besoin de documenter à nouveau les facteurs de risque identifiés et la connaissance de l'entité obtenus lors de chaque période. Si les informations sur les procédures d'évaluation des risques appréhendés et sur les risques identifiés sont saisies d'une manière structurée (voir " Un endroit unique pour les documents traitant les risques " ci-dessus), elles pourraient être plus faciles à mettre à jour à chaque période. Cela peut nécessiter plus de temps au départ (à la première période) pour leur préparation, mais fera gagner du temps lors des périodes subséquentes. Toutefois, il y a lieu de s'assurer que des procédures appropriées d'évaluation des risques sont menées et documentées pour chaque période et que toutes les modifications effectuées peuvent être identifiées. Il y a lieu également de veiller à ce que chaque document enregistre le fait que l'information a été mise à jour.

## Point à prendre en considération (suite)

### Impact des risques

Le plus important, mais aussi le plus difficile à remplir, dans les colonnes du formulaire ci-dessus, est de compléter : "Impact du risque sur les états financiers " (voir le tableau ci-dessus).

C'est dans cette colonne que l'auditeur établit les conséquences du risque identifié. La baisse des ventes est un facteur de risques, mais si elle est enregistrée avec précision par l'entité, elle ne présente plus de risques d'anomalies significatives. Toutefois, une baisse des ventes pourrait engendrer l'existence de 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.

**Remarque :** Les sources de risques identifiés dans cet exemple ont de multiples impacts et chaque source a été examinée séparément. Si les différents impacts des sources de risques ne sont pas décomposés en éléments spécifiques, non seulement le processus d'évaluation des risques serait plus difficile, mais l'auditeur pourrait facilement passer à côté des implications de certains risques dans leur ensemble (comme la fraude par exemple).

### 8.12 Etude de cas – Risques inhérents – identification

Pour plus de détails, il y a lieu de se référer au chapitre 2, Tome 2 — Introduction aux études de cas.

L'identification des risques implique :

- L'exécution des procédures d'évaluation des risques pour comprendre l'entité et pour identifier les sources possibles (les causes) de risques d'activité ou de risques de fraude. Cela inclut l'exécution des procédures spécifiques d'évaluation des risques décrits dans les normes ISA, telles que la norme ISA 240 relative aux fraudes, la norme ISA 540 relative aux estimations, la norme ISA 550 relative aux parties liées et la norme ISA 570 relative à la continuité de l'exploitation ;
- La documentation des risques identifiés. Une forme commune de documentation à utiliser est « un registre des risques » où tous les risques sont classés et évalués au même lieu ;
- La considération, pour chacune des sources de risques identifiées, des types des anomalies (erreur et fraude) qui peuvent se produire (« l'effet » de chaque risque) dans les états financiers et résultants des dites anomalies.

La documentation requise est :

- **La prise de connaissance de l'entité**

Cette prise de connaissance peut être documentée par une note semblable à celle du chapitre 2, Tome 2, qui décrit les détails de ces deux études de cas.

- **Les facteurs de risques impliqués**

Une des façons de documenter les causes et les effets des risques identifiés (risques liés à l'activité et risques de fraudes) est de les classer dans un format structuré, tel que le formulaire d'évaluation des risques décrits ci-dessous. Cela permettra de s'assurer que tous les risques sont enregistrés dans un seul endroit et que l'évaluation des risques sera cohérente. L'autre approche consiste à classer les risques identifiés dans une note de présentation. Evitez la tentation de combiner les risques liés à l'activité et les risques de fraude dans un seul formulaire. L'évaluation et la réponse à un risque lié à l'activité, par rapport à un risque de fraude, peuvent être très différentes.

## Etude de cas A – Dephta Furniture, Inc.

---

Procédures planifiées d'évaluation des risques :

1. Documenter les facteurs de risques potentiels identifiés à partir :
  - a) des procédures d'acceptation et de maintien de la relation client ;
  - b) de toutes les autres missions réalisées pour l'entité ;
  - c) des missions d'audit précédentes ;
2. Examiner la plus récente balance générale des comptes pour :
  - a) voir les tendances des évolutions des revenus et des charges ;
  - b) voir les changements intervenus au niveau des actifs et des passifs ;

Enquêter à propos de tous les changements et toutes les tendances identifiés significatifs ;

3. Identifier les facteurs de risques potentiels à partir de la lecture et l'examen des documents importants de l'entité, tels que le plan d'affaires, les budgets, les procès-verbaux et les états de résultats financiers les plus récents ;
4. Demander des renseignements auprès de la direction et auprès personnel financier clés à propos :
  - a) Des objectifs d'affaires, des tendances du secteur d'activité, de l'évaluation effectuée par la direction des facteurs de risques actuels et potentiels et des réponses planifiées envers ces risques.
  - b) Des changements ou des événements importants intervenus durant la période.
  - c) De tous les cas de fraude suspectée, présumée, ou réelle.
  - d) De tous les plans d'incitation à la performance et de bonus.
  - e) De l'identité des parties liées, ainsi que de la nature et des montants des transactions effectuées avec les dites parties liées durant la période auditée ;
  - f) De tous les événements ou conditions préoccupants ;
  - g) Des transactions, événements ou conditions qui donnent lieu à des estimations comptables .
  - h) De la nature, étendue et état des litiges/réclamations concernant l'entité ou le personnel clé.
5. Demander des renseignements auprès du conseil d'administration à propos :
  - a) De la composition, du mandat et des réunions du conseil d'administration.
  - b) De toute connaissance d'un dépassement effectué par la direction et de fraude suspectée ou réelle.
  - c) De leur opinion sur :
    - L'efficacité de la surveillance de la direction ;
    - L'environnement de contrôle (culture, compétence, attitudes, etc.).
  - d) Des postes des états financiers qui sont susceptibles de fraude.
6. Identifier les autres personnes au sein de l'entité (le cas échéant) qui peuvent fournir des informations sur les facteurs de risques potentiels et sur les changements intervenus depuis la précédente période.

Un format structuré pour la documentation des résultats relatifs à l'évaluation des procédures de Dephta Furniture, Inc. est présenté ci-dessous.

Risques liés aux activités		
Evènement/source du risque	Incidence du facteur de risque	Assertions
	Quels sont les postes des états financiers qui peuvent être erronés et de quelle manière ?	PCAEV
Récession économique	Les créances clients peuvent devenir difficilement recouvrables	V
Récession économique	Une dépréciation des stocks peut être nécessaire	V
On sait que le magasinier commet des erreurs	Les soldes des stocks peuvent-être surestimés ou sous-estimés et impact éventuel sur la valorisation des stocks.	CAEV
Augmentation continue des stocks (malgré la crise) et un mauvais contrôle des stocks.	Violation des engagements bancaires	P
Les contrôles généraux sur les systèmes informatiques sont faibles dans plusieurs domaines	L'intégrité des données peut être compromise et des données peuvent même être perdues	P
Recherches de nouveaux marchés dans d'autres pays	Risques de change pour les créances en devises	A

Légendes :

- P = diffus (dans toutes les assertions)
- C = Exhaustivité
- A = Exactitude
- E = Existence
- V = Valorisation

<b>Risques de fraude</b>		
<b>Evènement/source du risque</b>	<b>Incidence du facteur de risque</b>	<b>Assertions</b>
	Quels sont les postes des états financiers qui pourraient être erronés et dans quelle mesure ?	PCAEV
<b>Pressions</b>		
Minimiser la charge fiscale	Biais dans les estimations de la direction (telles que la valorisation des stocks) pour réduire le bénéfice	CAV
Minimiser la charge fiscale	Ecritures comptables non autorisées ou manipulation des états financiers	P
Croissance rapide exerçant une pression pour l'obtention des ressources de financement.	Manipulation des états financiers afin d'éviter que l'on s'aperçoive de la violation des engagements vis-à-vis de la banque.	P
Primes aux vendeurs lorsque les ventes dépassent certains seuils	Ventes gonflées pour atteindre les seuils	E
Payer des pots-de-vin pour obtenir des contrats	Atteintes à la réputation, surestimation des dépenses, amendes encourues et non échues	CAE
<b>Opportunités</b>		
Articles en stocks de grande valeur et facilement transportables	Vol des articles en stocks	E
Fortes fréquences des ventes au comptant	Marchandises volées / argent volé	E
Transactions réalisées avec les parties liées	Ventes/achats pouvant ne pas être exhaustifs, valorisés et divulgués correctement dans les états financiers	P
Une augmentation importante des transactions réalisées avec les parties liées	Les ventes / achats pourraient être sous-évalués/surévalués.  Les soldes des créances des parties liées peuvent être non recouvrables. La manipulation des états financiers pourrait être réalisée par le transfert des soldes de créances « risqués » à une partie liée. Cela se traduit par le fait de replacer un solde de créance risqué dans le solde des comptes des parties liées.	V
<b>Rationalisation</b>		
Faible moralité des employés temporaires	Marchandises ou argent volés	E

Légendes :

P = diffus (affectant toutes les assertions)

C = Exhaustivité

A = Exactitude

E = Existence

V = Valorisation

### Procédures planifiées d'évaluation des risques :

1. Demander des renseignements sur l'état du secteur d'activité et mettre à jour nos connaissances de l'entité (W/P x.x) et la note relative à l'évaluation des risques. Cela implique ce qui suit :
  - a) Discuter avec Raj et Ruby (la comptable) à propos des changements intervenus cette année. Traiter spécialement les changements dans l'organisation et du personnel, les transactions réalisées avec les parties liées, les estimations effectuées par la direction, les incertitudes relatives à la continuité de l'exploitation et la conformité de la direction avec la loi et la réglementation s'y rapportant ;
  - b) Demander des renseignements sur les changements intervenus dans les opérations durant l'année, les nouvelles lois et réglementations, ainsi que tous les changements planifiés pour le futur ;
  - c) Demander des renseignements sur l'impact et les risques engendrés du fait que Raj ne dépense pas assez de temps pour l'entreprise. Demander si Raj va reprendre ses fonctions régulièrement l'année prochaine ou si ses problèmes familiaux vont continuer à consommer tout son temps.
  - d) Voir les résultats des estimations effectuées l'année dernière par la direction.
  - e) Prendre connaissance de toute fraude survenue durant l'année et de tous les domaines susceptibles de fraude ;
  - f) Connaître tout changement intervenu dans la nature et le type des transactions effectuées avec Dephta ;
  - g) Documenter la source et l'effet de tous les nouveaux risques identifiés et indiquer s'ils ont été atténués par de nouveaux contrôles internes ;
2. Examiner la plus récente balance générale des comptes pour :
  - a) voir les tendances des évolutions des revenus et des charges ;
  - b) voir les changements intervenus au niveau des actifs et des passifs.

Enquêter à propos de tous les changements ou toutes les tendances significatifs identifiés ;

### **Note au dossier** - Kumar & Co.

#### Identification des risques inhérents

À la suite de l'exécution des procédures d'évaluation des risques, décrites sur le papier de travail X.X, incluant les sources potentielles de risques qui découlent des six domaines requis de la prise de connaissance de l'entité, nous avons identifié les facteurs de risque suivants :

#### **Risques liés à l'activité**

##### **L'absence de Raj de la gestion des opérations courantes de l'entité - un risque diffus**

- La qualité et l'exactitude des écritures comptables pourraient être compromises en raison de la concentration de Raj sur ses problèmes personnels et familiaux. Les états financiers pourraient contenir des anomalies significatives.

**Évaluation des risques** : (A traiter dans le chapitre 9, Tome 2)

**Réponses aux risques** : (A traiter dans le chapitre 16, Tome 2)

- Raj a l'habitude de contrôler la qualité des marchandises avant son expédition. La qualité des produits vendus pourrait être compromise conduisant à de nombreux retours de marchandises et/ou à un stock invendable (Valorisation).

**Évaluation des risques** : (A traiter dans le chapitre 9, Tome 2)

**Réponses aux risques** : (A traiter dans le chapitre 16, Tome 2)

### **Economie en déclin et dépendance économique**

- Kumar & Co. est dépendant de son principal client, Dephta Furniture, Inc. qui représente plus de 90% de ses ventes. En cette période de récession économique, Dephta pourrait annuler des commandes. Pour Kumar, l'impact pourrait être le non-respect de ses engagements bancaires et une surévaluation de ses actifs.
- La baisse des ventes ainsi que les pressions sur la trésorerie peuvent conduire à la manipulation des états financiers afin de dissimuler le non-respect des engagements bancaires.
- Si la banque demande le remboursement anticipé de son prêt, l'entreprise peut ne pas être capable de maintenir la continuité de l'exploitation. Il pourrait en résulter une incertitude significative qui devrait être divulguée dans les états financiers, ainsi qu'une évaluation de l'hypothèse de base (à savoir, l'hypothèse de continuité de l'exploitation) sur laquelle les états financiers sont préparés. Cela affecterait toutes les assertions.

**Évaluation des risques** : (A traiter dans le chapitre 9, Tome 2)

**Réponses aux risques** : (A traiter dans le chapitre 16, Tome 2)

### **Risque de fraude**

#### **Réduction des impôts**

- Il peut y avoir un biais effectué par la direction pour réduire la charge fiscale. Il peut y avoir un biais dans les estimations de la direction, ou bien des écritures comptables non autorisées peuvent être utilisées. (Exhaustivité, Exactitude)

**Évaluation des risques** : (A traiter dans le chapitre 9, Tome 2)

**Réponses aux risques** : (A traiter dans le chapitre 16, Tome 2)

#### **L'absence de Raj de la gestion des opérations courantes - un risque diffus**

- Les conséquences de l'absence de Raj se traduisent par une surveillance relâchée du travail de Ruby. En outre, Ruby semble avoir une moralité faible (rationalisation potentielle) et des problèmes financiers personnels (incitation éventuelle). En conséquence, Ruby (qui travaille sous une surveillance relâchée) se trouve dans une situation où la pression, l'opportunité et la rationalisation sont réunies pour que de l'argent/marchandises soient détournés (Existence). Cela doit être traité en tant que risque de fraude.

**Évaluation des risques** : (A traiter dans le chapitre 9, Tome 2)

**Réponses aux risques** : (A traiter dans le chapitre 16, Tome 2)

#### **Les parties liées**

- Les transactions avec les parties liées peuvent être manipulées, menant à des ventes surévaluées (valorisation). Une attention devrait également être accordée à l'existence possible d'autres parties liées et à la valorisation/exactitude des soldes avec les parties liées en fin de période.

**Évaluation des risques** : (A traiter dans le chapitre 9, Tome 2)

**Réponses aux risques** : (A traiter dans le chapitre 16, Tome 2)

**Préparé par** : FJ **Date** : 8 Décembre 20X2

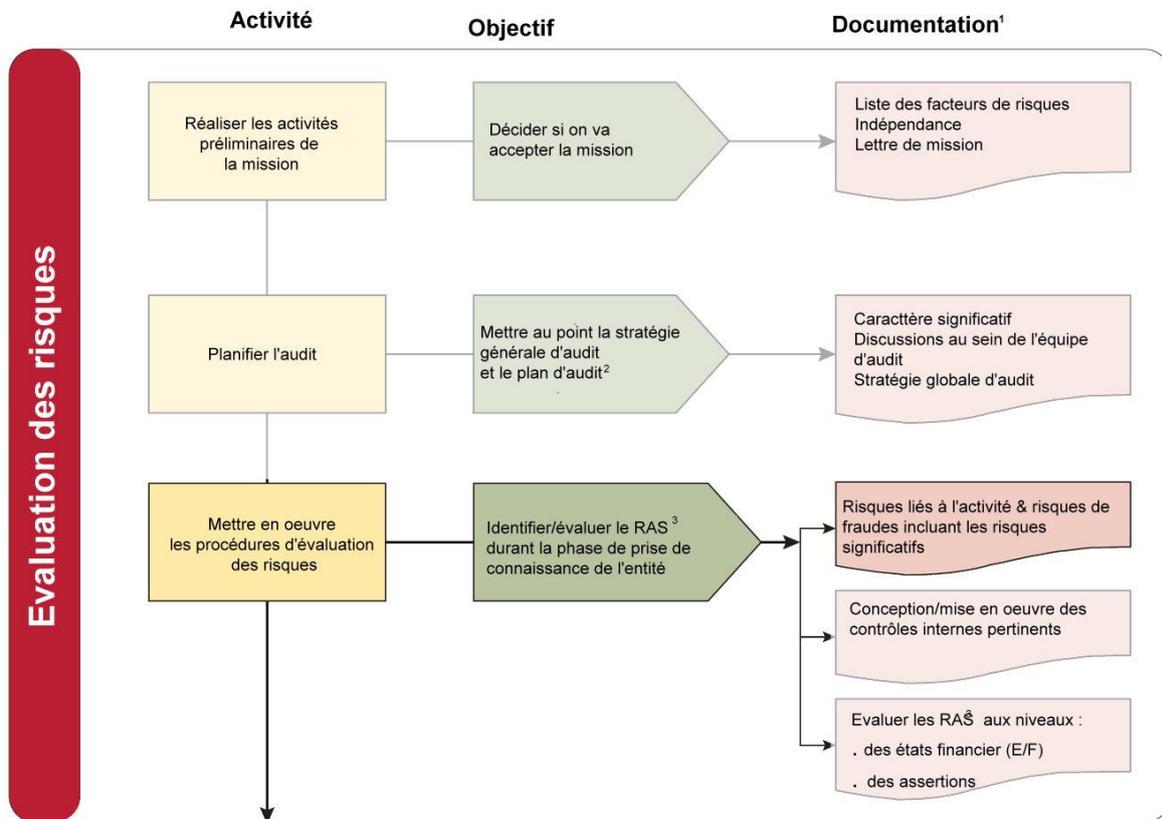
**Revue par** : LF **Date** : 5 Janvier 20X3

# Chapitre 9

## LES RISQUES INHERENTS - EVALUATION

Contenu du chapitre	Normes ISA pertinentes
Comment évaluer les risques identifiés d'anomalies significatives au niveau des états financiers.	240, 315

**Schéma 9.0-1**



Notes :

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

Paragraphe	Extraits pertinents des normes ISA
240.25	En application de la Norme ISA 315, l'auditeur doit identifier et évaluer les risques d'anomalies significatives provenant de fraudes tant au niveau des états financiers qu'au niveau des assertions retenues pour les flux d'opérations, les soldes de comptes et les informations fournies dans les états financiers.
240.26	Lors de l'identification et l'évaluation des risques d'anomalies significatives provenant de fraudes, l'auditeur doit, en se fondant sur la présomption qu'il existe des risques de fraudes dans la comptabilisation des produits, évaluer quelle nature de produits, opérations ou assertions relatives aux produits peuvent être à l'origine de tels risques. Le paragraphe 47 précise la documentation exigée lorsque l'auditeur conclut que cette présomption n'est pas fondée dans les circonstances de la mission et, qu'en conséquence, il n'a pas identifié la comptabilisation des produits comme étant un domaine de risques d'anomalies significatives provenant de fraudes (Voir par. A28-A30).
240.27	L'auditeur doit considérer les risques évalués d'anomalies significatives provenant de fraudes comme des risques importants et, par voie de conséquence, doit acquérir, si cela n'a pas déjà été fait, une connaissance des contrôles y afférents mis en place par l'entité, y compris des mesures de contrôles, pour faire face à de tels risques (Voir par. A31-A32)
315.25	L'auditeur doit identifier et évaluer les risques d'anomalies significatives : (a) au niveau des états financiers ; (Voir Par. A105-A108) et (b) au niveau des assertions retenues pour les flux d'opérations, les soldes de comptes et les informations fournies dans les états financiers ; (Voir Par. A109-A113) afin de lui fournir une base pour définir et réaliser des procédures d'audit complémentaires.
315.26	A cette fin, l'auditeur doit : (a) identifier les risques dans le cadre de sa démarche pour acquérir la connaissance de l'entité et de son environnement, y compris des contrôles pertinents en relation avec les risques, en prenant en considération les flux d'opérations, les soldes de comptes et les informations fournies dans les états financiers ; (Voir Par. A114-A115) (b) évaluer les risques identifiés et évaluer si ces derniers affectent de manière diffuse les états financiers pris dans leur ensemble et affectent potentiellement plusieurs assertions ; (c) confronter les risques identifiés avec les problèmes auxquels ils peuvent conduire au niveau des assertions, prenant en compte les contrôles pertinents qu'il a l'intention de vérifier ; (Voir Par. A116-A118) et (d) considérer la possibilité d'anomalie, y compris la possibilité de multiples anomalies, et si l'anomalie potentielle est d'une importance telle qu'elle peut résulter d'une anomalies significative.

## 9.1 Vue d'ensemble

L'identification des risques, qui a été traitée dans le chapitre précédent, implique :

- La réalisation des procédures d'évaluation des risques pour identifier les sources (causes) des risques grâce à la connaissance de l'entité ;
- La détermination des effets éventuels des sources de risques identifiées (les anomalies potentielles dans les états financiers), y compris la possibilité de fraude ;
- La correspondance des impacts des risques sur les postes des états financiers et sur les assertions affectées ou bien l'affirmation que les risques sont diffus dans les états financiers pris dans leur ensemble et qu'ils affectent potentiellement de nombreuses assertions.

L'étape suivante consiste à évaluer les risques identifiés et à déterminer leur importance pour l'audit des états financiers. Encore une fois, il est préférable d'évaluer les risques inhérents avant d'examiner le contrôle interne qui pourrait atténuer ces risques.

L'évaluation des risques implique l'examen de deux attributs relatifs au risque et de déterminer :

- Quelle est la probabilité de survenance d'une anomalie résultant du risque ?
- Quelle serait l'ampleur (impact financier) de la survenance du risque au cas où il se produit ?

#### *Probabilité de la survenance du risque*

Quelle est la probabilité de la survenance du risque ? 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. Un score numérique fournit une évaluation légèrement plus précise. Plus le score est élevé, plus la probabilité de survenance du risque est élevée.

#### *Ampleur (Impact financier) de la survenance du risque*

Si le risque survient, quelle en serait l'incidence financière ? Ce jugement doit être formé et évalué par rapport à un montant prédéterminé, tel que le seuil de signification pour la réalisation des travaux. Sinon, d'autres personnes (ayant à l'esprit une estimation différente du montant du seuil de signification) peuvent aboutir à des conclusions totalement différentes. Pour atteindre les objectifs d'audit, le montant prédéterminé serait associé à ce qui constitue une anomalie significative dans les états financiers. Cela peut aussi être évalué simplement comme étant élevé, moyen ou faible ou par l'attribution d'un score numérique, allant, par exemple, de 1 à 5. Plus le score est élevé, plus l'ampleur du risque est élevée.

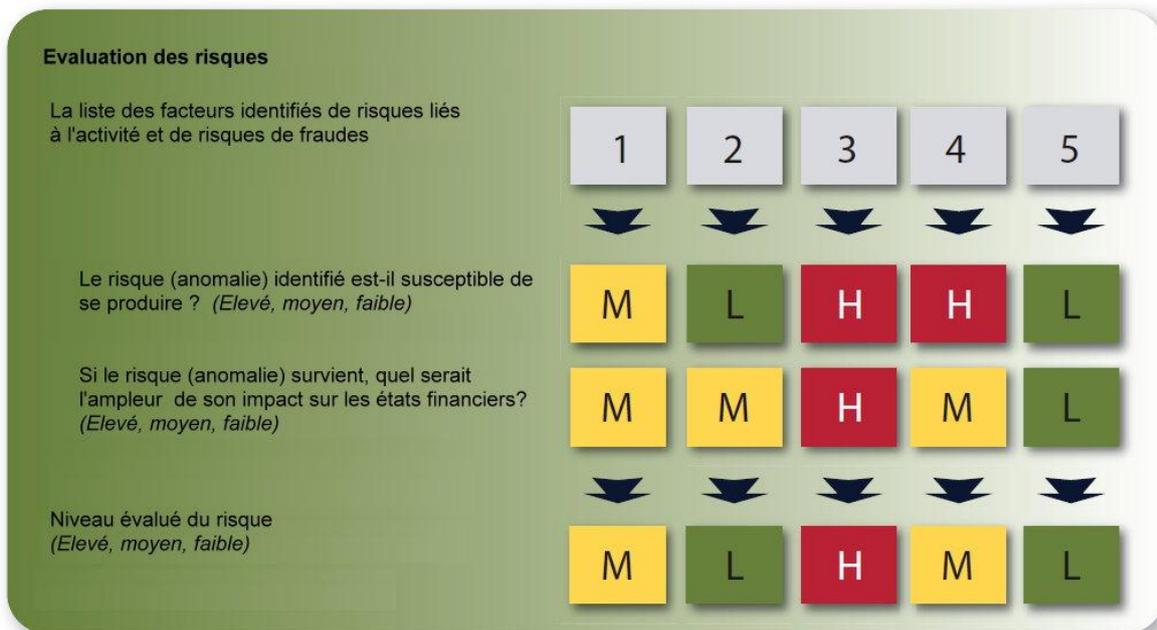
#### **Point à prendre en considération**

Si des scores numériques sont utilisés pour évaluer la probabilité et l'ampleur des risques, leurs chiffres peuvent être multipliés pour fournir un score d'évaluation des risques combinés ou du risque global. Ce calcul peut être utile dans la réalisation d'un examen pour savoir si des risques significatifs existent. En outre, si une feuille de calcul électronique est utilisée, la liste des risques peut être classée et triée de telle sorte que les risques identifiés comme étant les plus significatifs soient toujours en haut de la liste. Cela peut être utile lors de la revue du dossier, et pour s'assurer qu'une réponse appropriée a été établie pour les risques évalués.

Dans les petites entités où le nombre de facteurs de risque est petit et où la réponse d'audit aurait déjà été établie, les deux évaluations (probabilité et ampleur) peuvent être réexaminées séparément, mais elles devraient être documentées comme ayant fait l'objet d'une évaluation combinée.

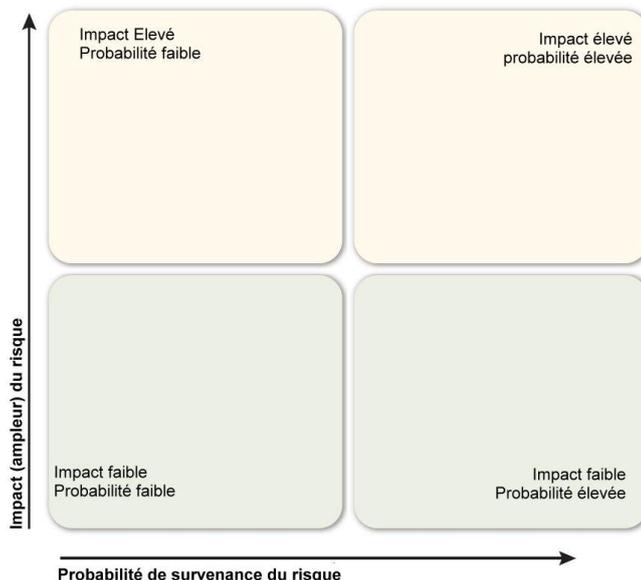
Les étapes relatives à l'évaluation des risques (en utilisant les critères d'évaluation suivants : élevé « H », moyen « M » ou faible « L ») sont illustrées ci-dessous :

Schéma 9.1-1



Les résultats du processus d'évaluation des risques peuvent aussi, être énoncés dans un graphique, comme cela est illustré ci-dessous. Certains logiciels commercialisés fournissent les modèles graphiques nécessaires.

Schéma 9.1-2



Les risques qui se situent dans la zone "impact (ampleur) élevé" exigent, de toute évidence, des actions de la part de la direction afin de les atténuer. En plus, ces risques seront probablement qualifiés comme étant des risques significatifs qui requièrent une démarche d'audit particulière (se référer au chapitre 10, Tome 2).

## **Point à prendre en considération**

### **Discussions avec la direction**

Lorsque les facteurs de risques sont décrits, documentés et évalués par l'auditeur, il est important que les conclusions soient discutées avec la direction de l'entité. Cette discussion serait utile pour faire en sorte qu'aucun facteur de risque ne soit oublié et que l'évaluation des risques par l'auditeur (probabilité et impact) soit raisonnable. Toutefois, il est toujours important d'utiliser l'esprit critique lors de l'évaluation des apports de la direction et de ses réponses.

## **9.2 Evaluation des risques effectuée par l'entité**

L'évaluation des risques fait partie des cinq composants du contrôle interne qui devraient être traités par la direction de l'entité (voir le chapitre 5, Tome 1).

Dans les petites entités, le processus d'évaluation des risques est susceptible d'être informel et non structuré. Les risques dans ces entités sont souvent reconnus implicitement plutôt qu'explicitement. La direction peut être consciente des risques liés aux informations financières par le biais de son implication personnelle et directe avec les employés et les parties externes. En conséquence, l'auditeur demande des informations, pour être au fait de la manière dont la direction identifie et gère les risques, et pour savoir aussi quels sont ceux qu'elle a identifiés et gérés réellement. L'auditeur devra en documenter les résultats.

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 :

- des contrôles mis en place, relatifs aux processus de la direction ;
- de l'exhaustivité des risques liés à l'activité et des risques de fraude identifiés. Cela est souvent enregistré sur ce qui est communément appelé le « registre des risques » ;
- des estimations effectuées par la direction de l'ampleur des risques et la probabilité de leur survenance ;
- des réponses de la direction visant à traiter les risques évalués.

Si la direction n'a pas réussi à cerner des risques importants, on devrait examiner s'il y a une lacune importante dans le processus d'évaluation des risques mis en place par l'entité.

## **9.3 Documenter les risques évalués**

Le jugement professionnel doit être utilisé en ce qui concerne la manière dont les facteurs de risque sont évalués.

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

- au niveau des états financiers ;
- au niveau des assertions pour les flux d'opérations, les soldes de compte et les informations fournies dans les états financiers.

La documentation peut être sous la forme de mémorandum ou d'une liste de risques (pour la fraude) tel que cela est décrit au tableau 9.3-1. Il y a lieu de noter les points suivants :

- Les deux premières colonnes dans le tableau ci-dessous seraient complétées dans le cadre de l'identification des risques, tel que cela est présenté dans le chapitre 8, Tome 2.
- La colonne relative aux assertions est une évaluation :
  - des assertions spécifiques qui se rapportent aux postes des états financiers ou aux divulgations touchés par le risque. Cela va aider pour l'évaluation des risques au niveau des assertions ;
  - des risques diffus qui affectent plusieurs assertions et vont avoir un impact sur l'évaluation du risque au niveau des états financiers.
- Les risques évalués sont les risques inhérents. Le risque lié au contrôle est traité dans les chapitres 11 et 12, Tome 2.
- Les évaluations de la probabilité et de l'ampleur (impact) ont été effectuées en utilisant une échelle numérique allant de 1 = faible probabilité/ampleur, jusqu'à 5 = forte probabilité/ampleur. Ces scores peuvent être multipliés pour fournir une combinaison du score global. Toutefois, ces risques pourraient tout simplement être évalués comme étant élevés, moyens ou faibles.

Tableau 9.3-1

Date de fin de période : 31 décembre 20X2. Seuil de signification 50 000 €					
Evènement/source du risque	Incidence du facteur de risque	Assertions PCAEV	Evaluation des risques inhérents		
			Probabilité de survenance	Impact €	Score combiné
La rémunération des vendeurs est basée sur les commissions de ventes	Les ventes peuvent être fictives, enregistrées dans la fausse période, surestimées, ou effectuées à des conditions non conformes aux conditions standard dans le but d'atteindre un seuil de bonus.	EA	4	4	16
Le défaut du respect des engagements bancaires est dissimulé pour éviter les demandes d'informations de la banque	Ecritures comptables non autorisées pour reporter les dépenses, biais dans les estimations effectuées par la direction, etc.	P	2	5	10
Fournisseurs fictifs introduits par les employés	« Acme » : Payer des dépenses à des prix gonflés ou payer des dépenses pour lesquelles aucun bien ou service n'a été livré ou rendu à l'entité.	EA	2	4	8
Opérations réalisées avec des parties liées et non identifiées. Les actionnaires qui ne sont pas impliqués dans les activités de l'entreprise pourraient être défavorisés	Revenus et dépenses non comptabilisés à la « JVM » (Juste Valeur du Marché).	P	3	5	15
Les recettes des ventes au comptant de produits et services peuvent n'être ni enregistrées, ni déposées à la caisse de l'entité	Les revenus et les actifs sont sous-estimés.	CAE	4	1	4

### Point à prendre en considération

Lors de la documentation des facteurs de risque, il y a lieu de considérer la manière avec laquelle ils seront mis à jour et utilisés au cours des périodes subséquentes.

L'enregistrement de ces informations dans un seul endroit et dans un format structuré (comme ci-dessus) peut prendre un peu plus de temps pour être préparé au départ, mais il sera beaucoup plus facile de les mettre à jour ultérieurement. Un format structuré contribue également d'assurer ce qui suit :

- Les risques ne seront pas traités plus d'une fois (ce qui peut survenir s'ils sont dispersés en plusieurs endroits dans le dossier d'audit) ;
- Une évaluation cohérente de chaque risque ;
- Les risques significatifs vont être identifiés ;
- La facilité de la revue. L'utilisation d'une feuille de calcul électronique permet aux risques (qui ont un score numérique) d'être triés en fonction de leur score combiné, par probabilité et par impact ;
- La liste des risques peut être partagée avec le client (pour obtenir sa contribution) ou pour demander que le client prépare la liste des facteurs de risque pour qu'elle soit examinée par l'auditeur.

## 9.4 Etude de cas - Risques inhérents - Evaluation

Pour plus de détails, il y a lieu de se référer au chapitre 2, Tome 2 - Introduction relative aux études de cas.

Lorsqu'un format structuré est utilisé pour documenter l'évaluation, il peut être rempli en utilisant le même formulaire que celui initié au chapitre 8, Tome 2. La colonne des réponses d'audit peut être utilisée pour assurer des références croisées entre les facteurs de risques et les procédures d'audit, ou les programmes d'audit spécifiques qui traitent les risques identifiés.

Si une note est utilisée, l'évaluation des risques et la réponse aux risques pourraient être ajoutées à la note initiée au chapitre 8, Tome 2.

### Etude de cas A – Dephta Furniture, Inc.

Risques liés à l'activité						
Evènement/sourcé du risque	Incidence du facteur de risque	Assertions	Evaluation du risque inhérent			Risque significatif ? Oui/Non
			Probabilité de se produire	Impact €	Score combiné	
	Quels sont les postes des états financiers qui pourraient être erronés et de quelle manière ?	PCAEV				
Croissance continue (malgré la crise) et faible contrôle des stocks	Violation des engagements bancaires	P	4	5	20	Oui
On sait que le magasinier fait souvent des erreurs	La valeur des stocks peut être surévaluée/sous-évaluée et cela peut toucher la valorisation	CAEV	5	3	15	Non
Les contrôles généraux sur les systèmes informatiques sont faibles dans un certain nombre de domaines	L'intégrité des données peut être compromise et des données peuvent même être perdues	P	3	5	15	Non
Récession économique	Une dépréciation des stocks peut s'avérer nécessaire	V	3	3	9	Non
De nouveaux marchés vont être recherchés dans d'autres pays	Risques de change pour les créances en devises	A	2	2	4	Non
Récession économique	Les créances risquent d'être difficilement recouvrables (c'est-à-dire, surévaluées)	V	1	3	3	Non

Légendes :

Évaluer la probabilité de survenance  
Sur une échelle de 1 à 5

Évaluer l'ampleur (Impact financier)  
par rapport au seuil de  
Sur une échelle de 1 à 5

P = Diffuses (toutes les assertions)  
C = Exhaustivité  
A = Exactitude  
E = Existence  
V = Valorisation

1 = Très peu probable  
2 = Peu probable  
3 = Probable  
4 = Très probable  
5 = Presque certain

1 = Non significatif  
2 = Mineur  
3 = Moyen  
4 = Majeur  
5 = Significatif

(En tant que critère, il y a lieu de retenir les facteurs de risques qui ont une évaluation combinée de risques « Probabilité x Impact » atteignant le score de 20 ou plus, comme étant des risques de fraude « significatifs »).

**Remarque :** La violation éventuelle des engagements bancaires atteint un score de risque combiné égal à 20. Elle est donc considérée comme étant un risque significatif. Les risques significatifs requièrent une démarche d'audit particulière établie par l'auditeur, incluant l'obtention de la connaissance du contrôle pertinent de l'entité relatif à ces risques.

<b>Risque de fraude</b>						
<b>Evènement/source de risque</b>	<b>Incidence du facteur de risque</b>	<b>Assertions</b>	<b>Evaluation des risques inhérents</b>			<b>Risque significatif ? Oui/Non</b>
	Quels sont les postes des états financiers qui pourraient être erronés et de quelle manière ?	PCAEV	Probabilité de se produire	Impact €	Score combiné	
<b>Pressions</b>						
Minimiser la charge fiscale	Ecritures comptables non autorisées/ manipulation des états financiers	P	4	5	20	oui
Forte croissance des ventes qui exerce une pression sur les ressources de financement	Manipulation des états financiers pour dissimuler les violations des engagements bancaires.	P	4	5	20	Oui
Minimiser la charge fiscale	Biais dans les estimations effectuées par la direction pour réduire le bénéfice	CAV	4	4	16	Oui
Les primes des vendeurs basées sur les ventes est au-dessus de certains seuils de bonus	Ventes gonflées afin d'atteindre les seuils de bonus. Toutefois, le montant des primes est peu élevé.	E	3	2	6	Non
Payer des pots-de-vin pour obtenir des marchés	Atteinte à la réputation, surestimation des dépenses, amendes encourues.	CAE	2	2	4	Non
<b>Opportunités</b>						
Constatation des revenus	Application incohérente des méthodes comptables	CAE	3	4	12	Oui
Augmentation significative des transactions réalisées avec des parties liées.	Ventes/achats pourraient être sous-évalués/surévalués	V	4	5	20	Oui
Article en stock de grande valeur et facilement transportable	Vols de marchandises entreposées dans les stocks	E	4	3	12	Non
Forte fréquence des ventes au comptant	Marchandises volées / argent volé	E	4	3	12	Non
Transactions réalisées avec les parties liées	Les ventes/achats peuvent ne pas être exhaustifs, ou bien correctement évalués et divulgués dans les états financiers	P	3	4	12	Non
<b>Rationalisation</b>						
Baisse du moral chez les travailleurs temporaires	Marchandises ou argent volés	E	3	2	6	Non

Légendes :

Évaluer la probabilité de survenance sur une échelle de 1 à 5

Évaluer l'ampleur (Impact financier) par rapport au seuil de signification sur une échelle de 1 à 5

P = Diffuses (toutes les assertions)

1 = Très peu probable

1 = Non significatif

C = Exhaustivité

2 = Peu probable

2 = Mineur

A = Exactitude

3 = Probable

3 = Moyen

E = Existence

4 = Très probable

4 = Majeur

V = Valorisation

5 = Presque certain

5 = Significatif

(En tant que critère, il y a lieu de retenir les facteurs de risques qui ont une évaluation combinée de risques « Probabilité x Impact » atteignant le score de 20 ou plus, comme étant des risques de fraude « significatifs »).

**Remarque :** Les biais dans les estimations éventuellement effectués par la direction, les écritures comptables non autorisées, les pressions pour financer la rapide croissance et les transactions avec des parties liées ont été évalués comme étant des risques significatifs (là où le score combiné a dépassé 20). Les risques significatifs nécessitent que des mesures spéciales d'audit soient prises par l'auditeur, comprenant l'obtention d'une connaissance des contrôles pertinents de l'entité relatifs à ces risques. Si de tels contrôles sont inexistant, il est probable qu'il y a une déficience significative. Il y a lieu de noter que la constatation des revenus a un score combiné de moins de 16, mais qu'elle est présumée être un risque significatif. (Se référer à la norme ISA 240, paragraphe 26).

**Note incluse dans le dossier - Kumar & Co.**

### **Identification des risques inhérents**

Seuil de signification : 3000 €

En conclusion de l'exécution des procédures d'évaluation des risques, décrites sur les papiers de travail X.X, qui incluent les sources de risques potentiels provenant des six domaines requis de la connaissance de l'entité, nous avons identifié les facteurs de risques suivants :

### **Risques liés à l'activité**

#### **Absence de Raj de la gestion courante des opérations - un risque diffus**

- La qualité et l'exactitude des écritures comptables pourraient être compromises en raison de la concentration de Raj sur ses problèmes personnels et familiaux. Les états financiers peuvent comporter des anomalies significatives.

**Evaluation des risques** : Probabilité élevée de survenance/Ampleur élevée (par rapport au seuil de signification) = C'est donc un risque élevé et un risque significatif aussi. Voir WP # X.X.

**Réponses aux risques** : (A traiter dans le chapitre 16, Tome 2).

- Raj avait l'habitude de contrôler la qualité des marchandises avant leur expédition. La qualité des produits vendus pourrait être mauvaise, conduisant à une augmentation des retours de marchandises et/ou à un stock invendable. (Valorisation).

**Evaluation des risques** : Risque faible / Ampleur faible = Risque faible.

**Réponses aux risques** : (A traiter dans le chapitre 16, Tome 2).

#### **Récession dans l'économie et la dépendance économique- Risque diffus**

- Kumar & Co. est dépendant de son principal client, Dephta Furniture, Inc. qui représente plus de 90% de ses ventes. En cette période de récession économique, Dephta pourrait annuler des commandes. Cela peut avoir comme impact d'amener Kumar & Co. à des violations de ces engagements bancaires et à détenir des actifs surévalués. Si la banque demande le remboursement de son prêt, l'entreprise peut ne pas être capable de continuer à le faire. (Valorisation)

**Evaluation des risques** : Probabilité moyenne / Ampleur moyenne = Risque moyen

**Réponses aux risques** : (A traiter dans le chapitre 16, Tome 2).

### **Risques de fraude**

#### **La constatation des revenus**

- Possibilité d'une application incohérente des méthodes comptables.

**Evaluation des risques** : Probabilité moyenne / ampleur moyenne = Risque moyen, mais il est présumé être un risque significatif, par la norme ISA 240, paragraphe 26, et il sera donc traité comme tel.

**Réponses aux risques** : (A traiter dans le chapitre 16, Tome 2).

#### **Réduction des impôts - Risque diffus**

- Il peut y avoir un biais effectué par la direction pour réduire la charge fiscale. Cela peut se traduire par un biais dans les estimations de la direction ou par des écritures comptables non autorisées. (Exhaustivité, Exactitude).

**Évaluation des risques :** Probabilité élevée / Ampleur moyenne = risque moyen à élever et doit être considéré comme un risque significatif

**Réponse au risque:** (Elle serait traitée au chapitre 16, Tome 2).

#### **Récession dans l'économie et dépendance économique - Risque diffus**

- La baisse des ventes et la pression sur les liquidités peuvent conduire à la manipulation des états financiers pour éviter que l'incapacité de l'entité à faire face aux engagements bancaires ne soit décelée. (Toutes les assertions).

**Évaluation des risques :** Probabilité moyenne / Ampleur moyenne = Risque moyen à élever et doit être considéré comme étant un risque significatif.

**Réponse au risque:** (Elle serait traitée au chapitre 16, Tome 2).

#### **Absence de Raj de la gestion courante des opérations - un risque diffus**

- Les résultats de l'absence de Raj se traduisent par une surveillance limitée du travail de Ruby. En outre, Ruby semble avoir une moralité douteuse et des pressions financières personnelles. Cela crée à la fois l'incitation, l'opportunité et la rationalisation pour des vols d'argent/marchandises (Existence) et / ou la manipulation des états financiers.

**Évaluation des risques :** Probabilité moyenne / Ampleur moyenne = Risque moyen

**Réponse au risque:** (Elle serait traitée au chapitre 16, Tome 2).

#### **Parties liées**

- Les transactions réalisées avec les parties liées peuvent être manipulées conduisant à des ventes surévaluées. (Valorisation).

**Évaluation des risques :** Probabilité moyenne / Ampleur moyenne = Risque moyen et devrait être considéré comme étant un risque significatif.

**Réponse au risque :** (Elle serait traitée au chapitre 16, Tome 2).

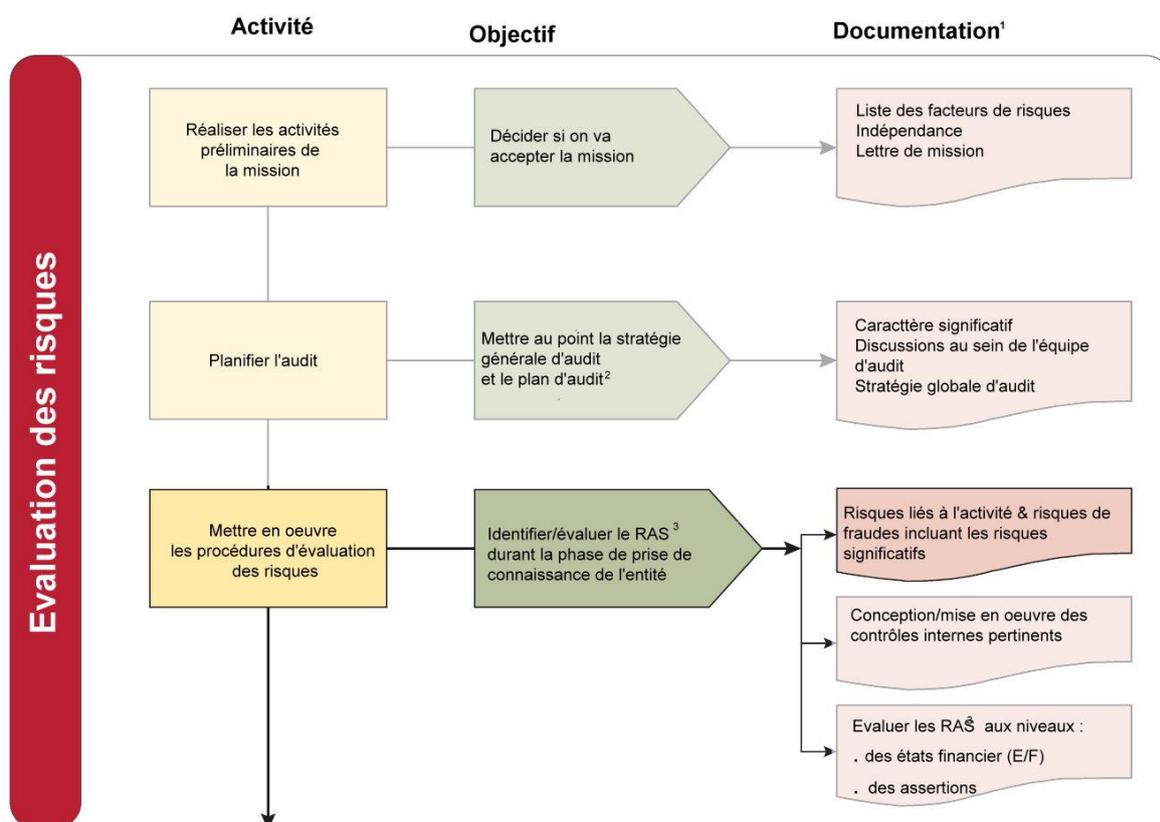
**Remarque :** Les risques significatifs nécessitent que des mesures spéciales d'audit soient prises par l'auditeur, y compris l'obtention d'une connaissance du contrôle pertinent de l'entité relatif à ces risques. Si un tel contrôle est inexistant, il est fort probable qu'il y a une déficience significative.

# Chapitre 10

## LES RISQUES SIGNIFICATIFS

Contenu du chapitre	Normes ISA pertinentes
Directives sur la nature et sur la détermination des risques significatifs, ainsi que la présentation de leurs conséquences sur l'audit.	240, 315, 330

Schéma 10.0-1



Notes :

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

Paragraphe	Extraits pertinents des normes ISA
240.26	Lors de l'identification et l'évaluation des risques d'anomalies significatives provenant de fraudes, l'auditeur doit, en se fondant sur la présomption qu'il existe des risques de fraudes dans la comptabilisation des produits, évaluer quelle nature de produits, opérations ou assertions relatives aux produits peuvent être à l'origine de tels risques. Le paragraphe 47 précise la documentation exigée lorsque l'auditeur conclut que cette présomption n'est pas fondée dans les circonstances de la mission et, qu'en conséquence, il n'a pas identifié la comptabilisation des produits comme étant un domaine de risques d'anomalies significatives provenant de fraudes (Voir par. A28-A30).
315.4	Pour les besoins des Normes ISA, les termes ci-après ont la signification suivante : (e) risque important : risque identifié et évalué d'anomalies significatives qui, selon le jugement de l'auditeur, requiert une attention particulière au cours de l'audit.
315.25	L'auditeur doit identifier et évaluer les risques d'anomalies significatives : (a) au niveau des états financiers ; (Voir Par. A105-A108) (b) au niveau des assertions retenues pour les flux d'opérations, les soldes de comptes et les informations fournies dans les états financiers ; (Voir Par. A109-A113) afin de disposer d'une base pour définir et réaliser des procédures d'audit complémentaires.
315.27	Dans le cadre de l'évaluation des risques décrite au Par. 25, l'auditeur doit déterminer si n'importe lequel des risques identifiés constitue, à son avis, un risque important. En exerçant son jugement, l'auditeur doit exclure les effets des contrôles identifiés en rapport avec ce risque.
315.28	En exerçant son jugement portant sur le fait de savoir quels sont les risques qui sont importants, l'auditeur doit prendre en compte, au minimum, les aspects suivants : (a) si le risque est un risque de fraude ; (b) si le risque est lié à des développements nouveaux de nature économique, comptable ou autre et requiert, en conséquence, une attention particulière ; (c) la complexité des opérations ; (d) si le risque découle des transactions importantes avec des parties liées ; (e) le degré de subjectivité attaché à l'appréciation des informations financières en relation avec le risque, plus particulièrement pour celles de ces informations qui comportent un large éventail de degrés d'incertitudes ; (f) si le risque concerne des transactions importantes sortant du cadre normal des opérations de l'entité, ou qui paraissent par ailleurs inhabituelles. (Voir Par. A119-A123)
315.29	Si l'auditeur a déterminé qu'un risque important existe, il doit acquérir la connaissance des contrôles exercés par l'entité, y compris des mesures de contrôle, relatifs à ce risque (Voir Par. A124-A126).
330.21	Si l'auditeur a estimé qu'un risque évalué d'anomalies significatives au niveau d'une assertion était important, il doit procéder à des contrôles de substance qui répondent spécifiquement à ce risque. Lorsque la démarche d'audit concernant un risque important consiste uniquement en des contrôles de substance, les procédures doivent inclure également des vérifications de détail. (Voir par. A53)
550.18	Pour satisfaire à la diligence de la Norme ISA 315 requérant de l'auditeur d'identifier et d'évaluer les risques d'anomalies significatives, celui-ci doit identifier et évaluer les risques d'anomalies significatives associés aux relations et aux opérations avec les parties liées et déterminer si l'un de ces risques est important. En y procédant, l'auditeur doit considérer les opérations importantes identifiées avec les parties liées conclues en dehors du cadre normal des activités de l'entité comme générant des risques importants.
550.19	Si l'auditeur identifie des facteurs de risque de fraude (y compris des circonstances associées à l'existence d'une partie ayant une influence dominante) lors de la réalisation des procédures d'évaluation des risques et des autres procédures liées concernant les parties liées, il doit tenir compte de ces informations lorsqu'il identifie et évalue les risques d'anomalies significatives provenant de fraudes conformément à la Norme ISA 240 (Voir Par. A6 et A29-A30)

## 10.1 Vue d'ensemble

Une fois que les risques liés à l'activité et les risques de fraude auront été identifiés et évalués, il y a lieu de considérer l'existence des risques significatifs. Un risque significatif se présente lorsque, selon le jugement de l'auditeur, le risque évalué d'anomalie significative est tellement élevé qu'il nécessite des mesures spéciales d'audit.

Les risques significatifs sont évalués avant de prendre en considération tous les contrôles d'atténuation existants. Un risque significatif est basé sur le risque inhérent (avant même de prendre en considération le contrôle interne s'y rapportant) et non pas sur le risque combiné (en considérant conjointement les risques inhérents et les risques liés au contrôle interne). 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 installations. 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".

### Point à prendre en considération

Lorsque l'on considère l'existence de risques significatifs, il peut être difficile d'ignorer l'effet d'atténuation de ces risques au moyen des contrôles internes pertinents. Cela est particulièrement vrai lorsque les personnes responsables de la mise en œuvre du contrôle sont bien connues de l'auditeur comme étant très compétentes dans leur travail.

Ce qui est requis, dans ce cas, est de séparer le risque inhérent des contrôles qui sont mis en place. Par exemple, un adulte qui traverse une rue animée ne considère probablement pas que cela soit très risqué. C'est parce qu'il s'attend à ce que les adultes utilisent leurs yeux, leurs oreilles et leurs expériences pour traverser la rue en toute sécurité. Mais une telle évaluation du risque combine les risques inhérents de traverser la rue avec un certain nombre d'activités de contrôle (l'usage des yeux, des oreilles et de l'expérience acquise). Pour juger si le passage d'une rue est un risque significatif (c'est-à-dire, avant tout contrôle), la personne devra avoir les yeux bandés, des oreilles bouchées et qu'elle s'aventure à traverser la rue dans une telle situation.

## 10.2 Exemples

Les exemples de risques significatifs sont énoncés dans le tableau ci-dessous

Tableau 10.2-1

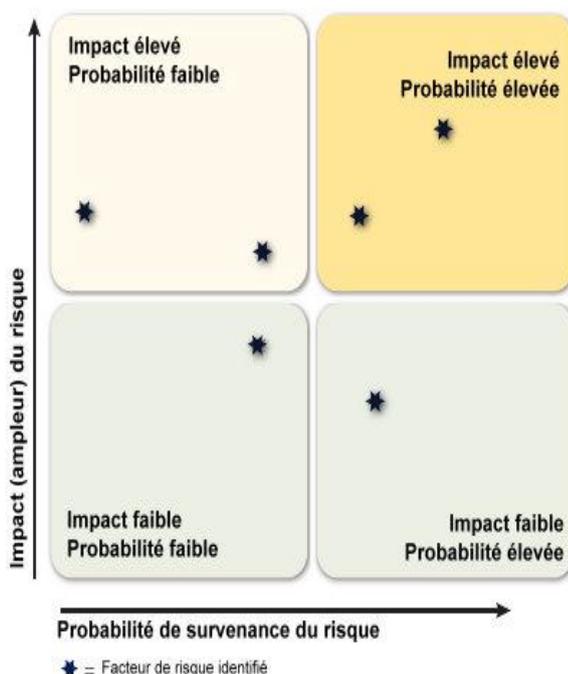
Sources	Exemples
Activités à risque élevé	Cela comprend les activités ou bien les cas où une anomalie significative pourrait facilement survenir. Par exemple, un stock des diamants de grande valeur ou des lingots d'or détenus par un bijoutier, ou bien un système comptable nouveau/complexé en train d'être mis en place.

Sources	Exemples
<b>Importantes transactions non courantes (par leur valeur ou par leur nature)</b>	<p>Les transactions significatives avec les parties liées identifiées, en dehors des affaires courantes normales de l'entité, doivent être traitées comme donnant lieu à des risques significatifs. Cela comprend les transactions rares et importantes. Par exemple :</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Volume inhabituel de transactions courantes avec une partie liée ;</li> <li>• Les ventes ou les contrats d'approvisionnements importants ;</li> <li>• L'achat ou la vente d'importants actifs ou secteurs d'activité ;</li> <li>• Vente de fonds de commerce à une tierce partie.</li> </ul> <p>Il est moins probable que les transactions courantes non complexes, qui sont soumises à un traitement systématique, donnent lieu à des risques significatifs.</p>
<b>Problèmes nécessitant le jugement ou l'intervention de la direction</b>	<p>Cela inclut, par exemple :</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Les hypothèses et les calculs utilisés par la direction dans la mise au point des principales estimations ;</li> <li>• Les calculs complexes ou les principes comptables ;</li> <li>• La constatation des revenus (qui représenterait un risque significatif) et qui serait sujette à des interprétations différentes ;</li> <li>• La collecte et le traitement manuel de données considérables ;</li> <li>• Lorsque l'intervention de la direction est requise pour préciser le traitement comptable à utiliser.</li> </ul>
<b>Possibilité de fraude</b>	<p>Le risque de ne pas détecter une anomalie significative provenant de fraudes (qui sont intentionnelles et délibérément dissimulées) est plus élevé que le risque de ne pas détecter une anomalie résultant d'erreurs.</p> <p>En évaluant si des risques significatifs peuvent résulter des facteurs de risques de fraude identifiés, ainsi que les différents scénarios et plans éventuels identifiés lors des discussions entre les membres de l'équipe d'audit (voir le chapitre 7, Tome 2), il y a lieu de prendre en considération les points suivants :</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• L'habileté de l'auteur potentiel de la fraude ;</li> <li>• La taille respective des montants individuels manipulés ;</li> <li>• Le niveau d'autorité de la direction ou de l'employé en cause pour : <ul style="list-style-type: none"> <li>- manipuler directement ou indirectement les livres comptables ;</li> <li>- Outrepasser les procédures de contrôle ;</li> </ul> </li> <li>• La fréquence et l'étendue de la manipulation impliquée ;</li> <li>• Le degré éventuel de collusion des différentes parties en cause ;</li> <li>• Les fausses déclarations intentionnelles qui sont faites à l'auditeur ;</li> <li>• Une expérience d'audit précédente ou des préoccupations exprimées par d'autres personnes.</li> </ul> <p>Les risques significatifs de fraude peuvent être identifiés à n'importe quelle étape d'audit suite à de nouvelles informations qui auraient été obtenues.</p>

### 10.3 Identification des risques significatifs

Si les risques d'anomalies significatives ont déjà été bien identifiés et évalués, tout ce qui reste à faire est de revoir les résultats et de sélectionner ensuite les risques qui sont vraiment significatifs (en se basant sur l'utilisation du jugement professionnel). Par exemple, si l'évaluation des risques a été cartographiée comme cela est illustré ci-dessous (les étoiles représentent les risques évalués), les deux risques relevant de la zone ombrée (risques avec ampleur et probabilité élevées) seront les risques qui devraient être considérés, en premier lieu, comme étant des risques significatifs.

Schéma 10.3-1



Lors de l'examen de savoir si des risques significatifs existent, l'auditeur devrait considérer les points présentés ci-dessous.

Points à prendre en considération	
Facteurs pouvant Indiquer d'éventuels "risques significatifs"	Risque de fraude.
	Risques liés à des faits récents et importants d'ordre économique, comptable, ou à d'autres développements et qui vont requérir par conséquent une attention spécifique.
	La complexité des transactions.
	Les transactions significatives réalisées avec des parties liées.
	Le degré de subjectivité en ce qui concerne la détermination des informations financières liées au risque, notamment celui impliquant un large éventail d'incertitude de mesure.
	Les opérations importantes qui sont en dehors des affaires courantes normales de l'entité, ou qui semblent être inhabituelles.

Dans les petites entités, des risques significatifs peuvent se rapporter souvent aux questions énoncées dans le tableau ci-dessous.

Tableau 10.3-2

Objet / Informations	Caractéristiques
<b>Transactions non courantes significatives</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Un risque inhérent élevé (probabilité et impact).</li> <li>• Les transactions qui surviennent rarement et ne sont pas soumises à un traitement systématique.</li> <li>• Transactions inhabituelles, en raison de leur valeur ou de leur nature (par exemple, l'acquisition d'une autre entité).</li> <li>• Transactions exigeant l'intervention de la direction :               <ul style="list-style-type: none"> <li>- pour préciser le traitement comptable ;</li> <li>- pour la collecte et le traitement des données.</li> </ul> </li> <li>• Transactions impliquant des calculs ou des méthodes comptables complexes.</li> <li>• La nature des transactions rendant difficile, pour l'entité, la mise en œuvre d'un contrôle interne efficace contre les risques.</li> </ul>
<b>Problèmes significatifs de jugement</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Un risque inhérent élevé.</li> <li>• Problèmes impliquant des incertitudes de mesure significatives (par exemple : la mise au point d'estimations comptables).</li> <li>• Les règles comptables impliquées peuvent être soumises à des interprétations différentes (par exemple, la préparation d'estimations comptables ou l'application de règles de constatation des revenus).</li> <li>• Le jugement de la direction qui est requis peut être subjectif, complexe, ou exiger des hypothèses quant à des effets ou des événements futurs (par exemple : les jugements sur la juste valeur, la valorisation des stocks qui sont sujets à une obsolescence rapide, etc.).</li> </ul>
<b>Risque lié aux transactions significatives</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Il peut y avoir un petit nombre de risques transactionnels liés aux processus d'affaires importants (tels que les biens qui sont expédiés, mais non facturés dans un processus lié aux ventes) qui se traduirait par une anomalie significative dans les états financiers s'il n'est pas atténué. Lorsque ces risques exigent des considérations spéciales d'audit, ils sont considérés comme étant des risques significatifs. S'il n'y a pas de contrôle interne mis en place pour atténuer ces risques, ils seront également communiqués à la direction comme étant une cause de déficience significative.</li> </ul>
<b>Fraude</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Les constatations de revenus. Il s'agit d'un risque significatif présumé.</li> <li>• Les dépassements de la part de la direction ou des biais dans les estimations, etc.</li> <li>• Les transactions importantes avec les parties liées, utilisées pour augmenter le montant des ventes ou des achats.</li> <li>• Les collusions avec des fournisseurs ou avec des clients, telles que la manipulation des prix ou la falsification des offres.</li> <li>• Les transactions non enregistrées ou celles qui sont fictives.</li> </ul>

## 10.4 Les réponses aux risques significatifs

Lorsqu'un risque est considéré "significatif", l'auditeur devrait y répondre comme suit :

Tableau 10.4-1

Étapes d'audit	Description
<p><b>Évaluer la conception et la mise en œuvre du contrôle interne pour chaque risque significatif</b></p>	<p>La direction a-t-elle conçu et mis en œuvre un contrôle interne qui atténue le risque significatif ? Il y a lieu de prendre en considération l'existence de contrôles directs tels que les mesures de contrôle ainsi que les contrôles indirects (diffus) qui peuvent être inclus dans l'environnement de contrôle, l'évaluation des risques, les systèmes d'information ainsi que dans les moyens de surveillance mis en place. Cette information va être utile pour l'élaboration d'une réponse d'audit efficace envers les risques identifiés.</p> <p>Quand des questions importantes non courantes ou des jugements de valeur ne sont pas soumis au contrôle interne courant (par exemple : un événement unique ou annuel), l'auditeur devrait évaluer le degré de sensibilisation de la direction par rapport à ces risques et juger 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 :</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• le recours à un évaluateur indépendant pour les actifs acquis ;</li> <li>• l'application de méthodes comptables appropriées ;</li> <li>• la divulgation correcte de la transaction dans les états financiers.</li> </ul> <p>Lorsque l'auditeur juge que la direction n'a pas convenablement répondu (en mettant en œuvre un contrôle interne approprié envers les risques significatifs), une déficience significative existe dans le contrôle interne de l'entité et elle devrait être communiquée (aussitôt que possible) aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise.</p>
<p><b>Conception d'une réponse d'audit envers les risques significatifs identifiés</b></p>	<p>Les procédures d'audit complémentaires planifiées traitent-elles spécifiquement les risques significatifs ? Ces procédures devraient être conçues pour recueillir des éléments probants d'une grande fiabilité et elles pourraient inclure des tests de procédures et des contrôles de substance.</p> <p>Dans de nombreux cas, les procédures d'audit pour les risques significatifs seront une extension des procédures qui sont normalement exécutées dans tous les autres 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 étendus vont inclure :</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• l'évaluation de la validité des hypothèses utilisées ;</li> <li>• l'identification des sources et l'examen de la fiabilité des informations utilisées (tant externes qu'internes) ;</li> <li>• l'examen de l'existence de tous les biais relevés dans les estimations de l'année précédente par comparaison aux réalisations réelles ;</li> <li>• la revue des méthodes utilisées dans le calcul des estimations (y compris les formules utilisées dans les tableurs électroniques).</li> </ul>
<p><b>Aucune confiance ne peut être placée dans les éléments probants obtenus lors des périodes précédentes</b></p>	<p>Lorsqu'un test d'efficacité de fonctionnement est planifié pour un contrôle qui atténue un risque significatif, l'auditeur ne peut pas s'appuyer sur les éléments probants de l'efficacité de fonctionnement du contrôle interne qui ont été obtenus au cours des audits précédents.</p>

Etapas d'audit	Description
<b>Les procédures analytiques de substance, à elles seules, ne sont pas suffisantes</b>	L'utilisation de procédures analytiques de substance n'est pas considérée, à elle seule, comme étant une réponse appropriée pour traiter un risque significatif. Lorsque l'approche retenue pour le risque significatif consiste à réaliser seulement des contrôles de substance, les procédures d'audit doivent consister en : <ul style="list-style-type: none"> <li>• Des vérifications de détail seulement ;</li> <li>• Une combinaison de vérifications de détail et de procédures analytiques de substance.</li> </ul>

### **10.5 Documenter les risques significatifs**

L'identification des risques significatifs et la réponse d'audit proposée devraient être documentées. Si tous les risques sont documentés dans un seul endroit, la documentation des risques significatifs peut être simplement une extension des informations déjà documentées.

**Remarque:** Si l'auditeur conclut que la constatation des revenus n'est pas un risque significatif d'anomalies significatives provenant de la fraude, les raisons de cette conclusion sont à inclure dans la documentation d'audit.

### **10.6 Etude de cas – Les risques significatifs**

Pour plus de détails, concernant les études de cas, il y a lieu de se référer au chapitre 2, Tome 2 - Introduction aux études de cas.

Les risques significatifs peuvent être identifiés à partir de la liste des facteurs de risques et de leur évaluation. Voir les formulaires contenus dans la présentation des études de cas aux chapitres 8 et 9, Tome 2. Ce formulaire peut également être utilisé pour des références croisées entre chaque risque significatif et le plan d'audit détaillé qui s'y rapporte.

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.

## Etude de cas A - Dephta Furniture, Inc.

(Extrait)

Risque significatif	Réponse de la direction	Réponse d'audit	Réf. W/P
Y a-t-il eu des dépassements des limites autorisées des financements bancaires ?	Préparation et suivi des prévisions de flux de trésorerie.  Renégociation du montant et des conditions de financement.	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 valorisations des créances et des stocks (garanties du prêt) sont raisonnables. Examiner la proposition de refinancement présentée par l'entreprise à la banque. Examiner toute réponse/correspondance provenant de la banque.	(Non inclus)
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.	Aucune. La direction ne voit pas du tout cela comme étant un risque.	Examiner attentivement les hypothèses utilisées pour les prévisions de trésorerie et la base sur laquelle les rapports relatifs aux flux de trésoreries réelles sont établis. S'assurer également que les bases utilisées pour la valorisation des créances et des stocks sont valables et correctes. Tester minutieusement l'existence et l'exactitude des ventes étant donné qu'il existe une pression pour maintenir et augmenter le niveau des ventes malgré la conjoncture économique défavorable (récession économique).	
Incohérence au niveau de la constatation des revenus (un risque de fraude présumé).	Les contrats dont la valeur dépasse 500 € sont revus par le directeur commercial.	Examiner les contrats importants (et un échantillon de contrats de petits montants) et discuter avec le directeur commercial pour s'assurer que les ventes sont bien constatées dans la période appropriée.	
Écritures comptables non autorisées.	La direction a convenu de mettre en place des règles exigeant l'approbation de toutes les écritures comptables ; toutefois, les règles en question n'ont pas encore été mises en œuvre.	Identifier et examiner toutes les écritures comptables de plus de 1500 €, ainsi que toutes les écritures du mois qui précède et du mois qui suit la fin de la période.	
Augmentation significative des transactions avec des parties liées.	La règle stipule 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.	Examiner le degré de connaissance des règles par les employés au moyen à la fois de demandes d'informations et d'inspections.  Chercher à s'assurer que toutes les transactions avec les parties liées ont été identifiées et que les conditions de vente, la nature des transactions, ainsi que leurs dates sont tout à fait appropriées.	

Préparé par : FJ  
Revu par : LF

Date : 9 Décembre 20X2  
Date : 5 Janvier 20X3

### **Note au dossier : Kumar & Co.**

#### **Identification des risques significatifs**

Les zones suivantes de risques significatifs, y compris la réponse de la direction et la réponse d'audit, sont identifiées ci-dessous.

#### **Récession économique**

La société n'a pas trop mal souffert de la récession économique. Toutefois, Raj devrait revoir périodiquement les calculs relatifs aux engagements vis-à-vis de la banque, mais il n'y a pas été très attentif au cours de la période audité. Nous allons recalculer tous les ratios pour examiner la situation des engagements. Nous effectuerons également plus des procédures d'audit pour les zones d'audit qui sont impliquées par ces calculs. Le risque est élevé étant donné que la société est proche de la situation de violation de ses engagements, en raison de la possibilité de manipulation des états financiers.

#### **Réduction de l'impôt**

Il n'y a pas de contrôles de la part de la direction qui traitent spécifiquement cette question. La réponse à ce risque sera de revoir attentivement les estimations de la direction et les écritures comptables (voir ci-dessous).

#### **Écritures comptables non autorisées**

Raj doit autoriser toutes les écritures comptables, mais cela n'a pas été fait de manière cohérente. Nous allons identifier et revoir toutes les écritures comptables de plus de 500 € et toutes les écritures dans les deux mois avant et après la fin de la période.

#### **Les transactions réalisées avec les parties liées**

La politique adoptée par la société est que toutes les transactions avec les parties liées soient identifiées comme telles et réalisées à des conditions normales de vente. Nous allons vérifier avec Raj et Ruby leur compréhension de cette politique par des demandes d'informations et des vérifications. Nous veillerons, en ce qui concerne toutes les transactions réalisées avec les parties liées, à ce que les conditions de vente, la nature des transactions et les dates soient tout à fait appropriées. Nous allons aussi rester vigilants, tout au long de l'audit, quant aux affaires réalisées en dehors du cadre des opérations courantes, et nous assurer que toutes les transactions réalisées avec les parties liées ont été réellement identifiées.

#### **Constatation des revenus**

Les règles de constatation des ventes sont assez simples et la majorité des ventes réalisées par Kumar l'ont été avec Dephta Furniture, Inc. Les travaux d'audit exécutés en ce qui concerne la séparation des périodes, ainsi que les transactions réalisées avec les parties liées, traitent toutes les possibilités de fraude effectuées au moyen de règles de constatations de revenus inappropriées.

**Préparé par :** FJ

**Date :** 9 Décembre 20X2

**Revu par :** LF

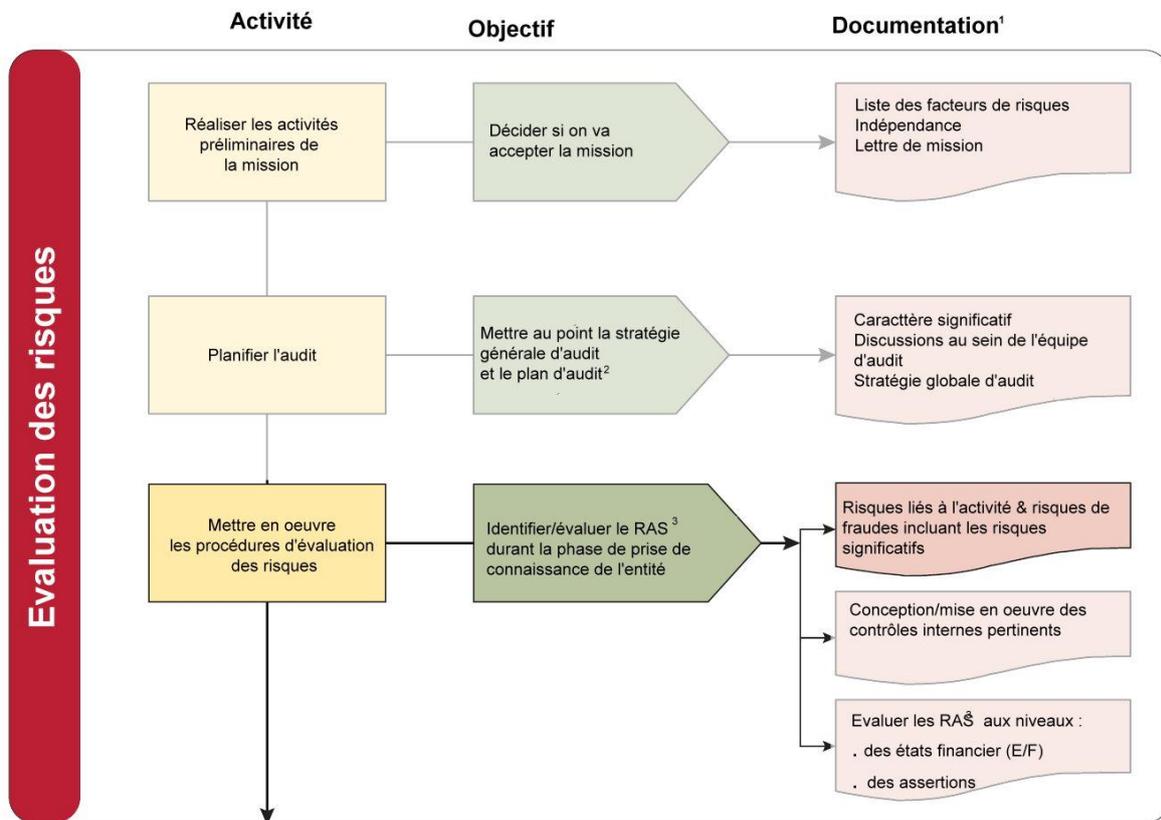
**Date :** 5 Janvier, 20X3

# Chapitre 11

## LA PRISE DE CONNAISSANCE DU CONTROLE INTERNE

Contenu du chapitre	Norme ISA pertinente
Directives sur les étapes impliquées lors de la prise de connaissance du contrôle interne pertinent pour l'audit : <ul style="list-style-type: none"> <li>• L'évaluation de la conception et la mise en œuvre du contrôle ;</li> <li>• La documentation qui s'y rapporte, avec utilisation de deux approches possibles.</li> </ul>	315

Schéma 11.0-1



Notes :

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

Paragraphe	Extraits pertinents des normes ISA
315.4	<p>Pour les besoins des Normes ISA, les termes ci-après ont la signification suivante :</p> <p>(a) assertions : déclarations de la direction, explicites ou autre, sous-tendant les états financiers, utilisées par l'auditeur pour considérer les différents types d'anomalies qui peuvent survenir ;</p> <p>(b) risque lié à l'activité : risque résultant des conditions, événements, circonstances, décisions ou absence de décisions importantes, qui pourraient compromettre la capacité de l'entité à atteindre ses objectifs et mettre en œuvre ses stratégies, ou d'arrêter des objectifs et des stratégies inappropriés ;</p> <p>(c) contrôle interne : processus conçu, mis en place et supervisé par les personnes constituant le gouvernement d'entreprise, la direction et autre personnel, pour fournir une assurance raisonnable quant à la réalisation des objectifs d'une entité en ce qui concerne la fiabilité de l'information financière, l'efficacité et l'efficience des opérations, ainsi que leur conformité avec les textes législatifs et réglementaires applicables. Le terme "contrôle(s)" se réfère à un quelconque aspect d'une ou de plusieurs composantes du contrôle interne ;</p>
315.12	<p>L'auditeur doit acquérir la connaissance du contrôle interne pertinent pour l'audit. Bien que la plupart des contrôles qui intéressent l'audit concernent généralement le processus d'élaboration de l'information financière, tous ces contrôles ne sont pas nécessairement pertinents pour l'audit. Il relève du jugement professionnel de l'auditeur de déterminer si un contrôle exécuté individuellement ou en association avec d'autres est pertinent pour l'audit (Voir Par. A42-A65).</p>
315.14	<p>L'auditeur doit acquérir la connaissance de l'environnement de contrôle. Dans ce cadre, l'auditeur doit évaluer si :</p> <p>(a) la direction, sous le contrôle des personnes constituant le gouvernement d'entreprise, a développé et entretient une culture d'honnêteté et de comportement éthique ; et</p> <p>(b) les points forts des éléments constituant l'environnement de contrôle donnent une base solide pour les autres composantes du contrôle interne, et si ces autres composantes ne sont pas amoindries par des déficiences dans l'environnement de contrôle (Voir Par. A69-A78).</p>
315.15	<p>L'auditeur doit acquérir une connaissance visant à déterminer si l'entité a mis en place un processus pour :</p> <p>(a) identifier les risques liés à l'activité au regard des objectifs d'élaboration de l'information financière ;</p> <p>(b) évaluer l'importance des risques ;</p> <p>(c) évaluer la possibilité de leur survenance ; et</p> <p>(d) décider des mesures à prendre pour répondre à ces risques. (Voir Par. A79)</p>
315.18	<p>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, comprenant les domaines suivants :</p> <p>(a) les flux d'opérations qui, dans les activités de l'entité, sont importants au regard des états financiers ;</p> <p>(b) les procédures, à l'intérieur du système informatique et des systèmes manuels, par lesquelles les opérations sont initiées, enregistrées, traitées, corrigées si nécessaire, reportées au grand livre et présentées dans les états financiers ;</p> <p>(c) les enregistrements comptables concernés, les informations les supportant et les postes spécifiques des états financiers qui sont utilisés pour initier, enregistrer, traiter et présenter les opérations ; ceci inclut la correction des informations incorrectes et la façon dont l'information est reportée au grand livre. La comptabilisation peut être faite soit sous forme manuelle, soit sous forme électronique ;</p> <p>(d) la façon dont le système d'information saisit des événements et des circonstances, autres que des flux d'opérations, qui sont importants au regard des états financiers ;</p> <p>(e) le processus d'élaboration de l'information financière appliqué pour préparer les états financiers de l'entité, y compris les estimations comptables et les informations fournies dans les états financiers importantes ;</p> <p>(f) les contrôles exercés sur les écritures de journal, y compris les écritures non standard utilisées pour comptabiliser des transactions non récurrentes ou inhabituelles, ou des ajustements (Voir Par. A81-A85).</p>

Paragraphe	Extraits pertinents des normes ISA
315.19	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 et les éléments importants y afférents, visant (Voir Par. A86-A87) : (a) la communication entre la direction et les personnes constituant le gouvernement d'entreprise; et (b) la communication externe, telle que celle avec les autorités de contrôle.
315.20	L'auditeur doit acquérir la connaissance des mesures de contrôle pertinentes pour l'audit, c'est-à-dire celles qu'il juge nécessaire pour appréhender, afin de l'évaluer, les risques d'anomalies significatives au niveau des assertions et pour concevoir des procédures d'audit complémentaires répondant aux risques évalués. Un audit n'exige pas de l'auditeur la connaissance de toutes les mesures de contrôle relatives à chaque flux d'opérations, solde de compte et informations fournies dans les états financiers, dès lors qu'ils sont importants, ou de chaque assertion les sous-tendant (Voir Par. A88-A94).
315.21	Lorsqu'il appréhende les mesures de contrôle de l'entité, l'auditeur doit acquérir la connaissance de la façon dont l'entité a répondu aux risques provenant du système informatique (Voir Par. A95-A97).
315.22	L'auditeur doit acquérir la connaissance des principales mesures que l'entité utilise pour assurer le suivi du contrôle interne relatif à l'élaboration de l'information financière, y compris celles relatives aux mesures de contrôle pertinentes pour l'audit, ainsi que la compréhension de la manière dont l'entité entreprend des actions correctrices résultant des déficiences de ses propres contrôles. (Voir Par. A98-A100)

### **11.1 Vue d'ensemble**

Ce chapitre traite de l'étendue des travaux nécessaires permettant la prise de connaissance du contrôle interne qui est pertinent pour l'audit. Le chapitre 5, Tome 1, traite de la nature du contrôle interne et fournit une description détaillée des cinq composantes du contrôle interne. Le chapitre 12, Tome 2, décrit une approche en quatre étapes pour son évaluation.

Le contrôle interne se réfère à des processus, des règles et des procédures conçues par la direction pour assurer la fiabilité des informations financières et la préparation des états financiers, conformément au référentiel comptable applicable. Le contrôle interne traite des questions comme celle relative à l'attitude de la direction à l'égard des contrôles, la compétence des personnes clés, l'évaluation des risques, la comptabilité et les autres systèmes d'information financiers qui sont utilisés, ainsi que les mesures traditionnelles de contrôle.

L'auditeur se doit d'obtenir une connaissance du contrôle interne pour toutes les missions d'audit. Cela s'applique à toutes les entités, y compris celles où les auditeurs décident qu'une approche entièrement substantive va être la réponse appropriée aux risques d'anomalies significatives.

L'obtention d'une connaissance suffisante du contrôle interne (pertinent pour l'audit) implique l'exécution des procédures d'évaluation des risques pour identifier les contrôles qui atténueront, directement ou indirectement, les anomalies significatives. Les informations obtenues aident l'auditeur à :

- Évaluer le risque résiduel (risque inhérent et risque lié au contrôle interne) d'anomalies significatives au niveau des états financiers et au niveau des assertions ;
- Concevoir des procédures d'audit complémentaires qui répondent aux risques évalués.

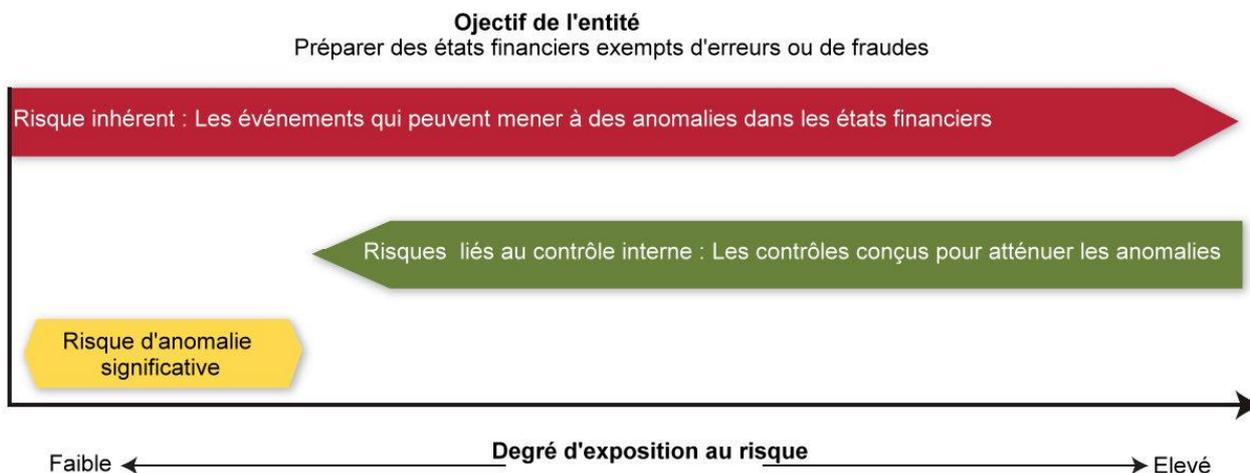
Toutefois, les mesures de contrôle ne sont pas toutes pertinentes pour l'audit, et par conséquent, ne nécessitent pas d'être connues exhaustivement. L'auditeur est seulement concerné par l'évaluation des contrôles qui permettent d'atténuer les risques d'anomalies significatives dans les états financiers (générés par les fraudes ou les erreurs). Les mesures de contrôle qui ne sont pas pertinentes peuvent être exclues entièrement du champ de l'audit.

## 11.2 Risque et contrôle

La relation entre le risque et le contrôle peut être illustrée comme suit :

Schéma 11.2-1

La barre de risque inhérent correspond aux facteurs de risques liés à l'activité et de risques de fraudes qui pourraient engendrer des anomalies significatives dans les états financiers (avant la prise en considération du contrôle interne). La barre du risque lié au contrôle interne reflète les procédures de contrôle mises en œuvre par la direction pour atténuer les risques inhérents. L'étendue de la barre du risque lié au contrôle interne qui n'atténue pas complètement les risques inhérents est appelée souvent « le risque résiduel » de la direction.



Les risques liés à l'activité et les risques de fraude inhérents sont identifiés au cours de la phase d'identification et d'évaluation des risques. La direction atténue ces risques par la conception et la mise en œuvre de contrôles internes et de procédures qui réduiront ces risques à un niveau faible acceptable. L'importance du risque restant, après que les contrôles internes ont été conçus et mis en œuvre, est le risque d'anomalies significatives (parfois appelé aussi "risque résiduel").

Idéalement, la direction conçoit des contrôles suffisants pour s'assurer que le risque résiduel est réduit à un niveau faible acceptable aussi bien pour les objectifs internes propres de la direction et pour ceux de l'audit externe. Dans la pratique, certains gestionnaires ont tendance à avoir une tolérance élevée au risque (par exemple, on met en place moins de contrôle, ce qui donne lieu à un risque résiduel élevé), tandis que certains autres gestionnaires (souvent dans le secteur public) ont tendance à être plus conservateurs et conçoivent des contrôles de manière à réduire les risques presque à zéro.

### Point à prendre en considération

L'objectif principal d'un contrôle est d'atténuer les risques. Un contrôle sans risque à atténuer est tout naturellement redondant. Donc, un risque doit exister avant qu'il ne puisse être atténué par un contrôle mis en place par la direction. Toutefois, certains auditeurs ignorent ce fait. Ils commencent leur évaluation du contrôle interne par la documentation du système et des contrôles mis en place, avant de prendre le temps d'identifier quels sont les risques qui nécessitent réellement d'être atténués. Cette approche peut générer une masse de travail inutile de processus de documentation et de contrôles qui peuvent s'avérer, plus tard, totalement non pertinents pour les objectifs d'audit.

## 11.3 Les contrôles internes diffus et spécifiques

Les contrôles internes peuvent être généralement classés, soit comme étant des contrôles diffus (« contrôles à l'échelle de l'entité ») qui traitent des risques diffus, soit comme étant des contrôles spécifiques (transactionnels) qui traitent des risques spécifiques. Les différences entre ces deux types de contrôles sont illustrées ci-dessous.

Schéma 11.3 -1

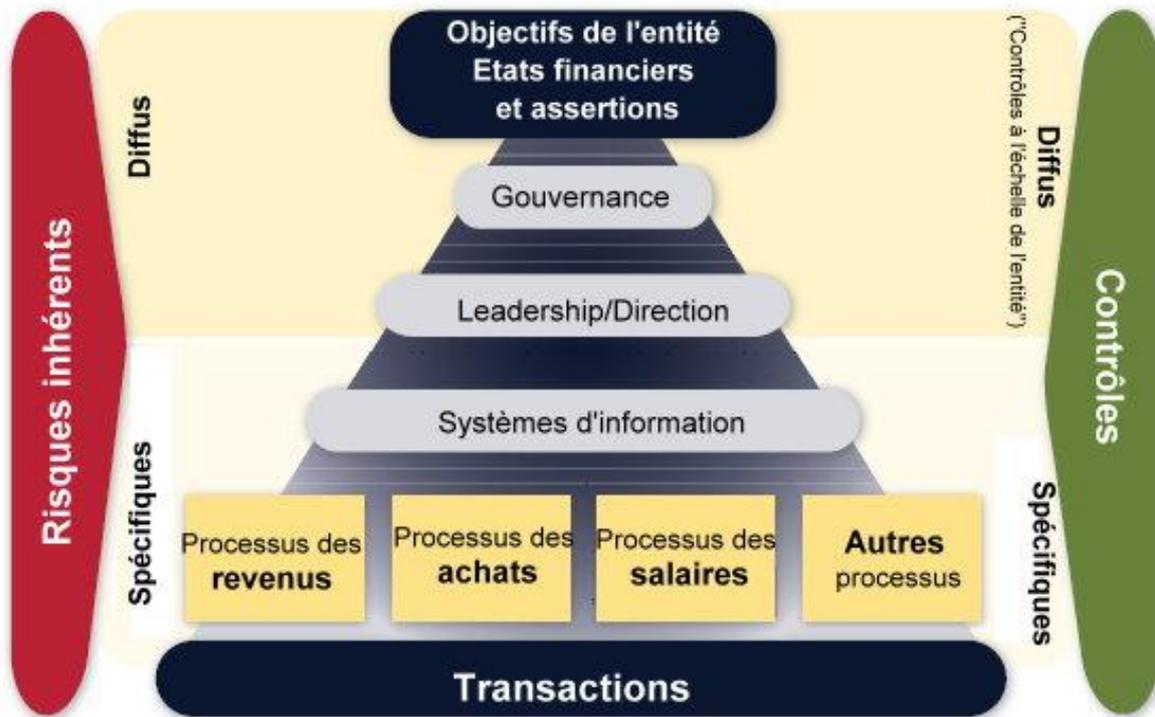


Tableau 11.3-2

Description	
<b>Contrôles diffus (contrôles à l'échelle de l'entité)</b>	<p>Les contrôles diffus (contrôles à l'échelle de l'entité) traitent de la gouvernance et de la gestion générale et ils servent à établir l'environnement de contrôle général ainsi que le "ton donné par la direction". Le processus de contrôle typique comprend les ressources humaines, la fraude, l'évaluation des risques (les dépassements de la part de la direction), la gestion générale de l'informatique, la préparation de l'information financière (y compris les états financiers et les estimations sous-jacentes, etc.), ainsi que la surveillance continue des opérations. Dans les petites entités, ces contrôles portent essentiellement sur l'attitude de la direction à l'égard de l'intégrité et à l'égard du contrôle.</p> <p>Une connaissance solide des éléments diffus de contrôle interne fournit une base importante pour l'évaluation des contrôles pertinents de l'information financière au niveau des transactions (processus opérationnels). Par exemple, s'il y a un faible contrôle de l'intégrité des données à l'échelle de l'entité, cela aura un impact sur la fiabilité de toutes les informations produites par les différents systèmes, tels que les ventes, les achats, et les salaires.</p>

Description	
<b>Contrôles spécifiques (contrôles transactionnels)</b>	<p>Les contrôles transactionnels (processus opérationnels) sont des processus/contrôles spécifiques qui sont conçus pour veiller à ce que :</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• les transactions soient enregistrées correctement, pour la préparation des états financiers ;</li> <li>• les registres comptables soient tenus d'une manière raisonnablement détaillée afin de refléter sincèrement et précisément toutes les transactions et les cessions d'actifs ;</li> <li>• les recettes et les dépenses ne soient effectuées que s'ils sont en conformité avec les autorisations de la direction ;</li> <li>• toute acquisition non autorisée, ainsi que toute utilisation ou cession d'actifs, puissent être prévenues ou détectées en temps opportun.</li> </ul> <p>Le processus de contrôle transactionnel comprend les transactions courantes (telles que les revenus, les achats et les salaires), ainsi que les transactions non courantes (telles que l'acquisition d'équipement, ou les coûts engagés pour le démarrage d'une nouvelle gamme d'activité).</p>

### 11.4 Les cinq composants du contrôle interne

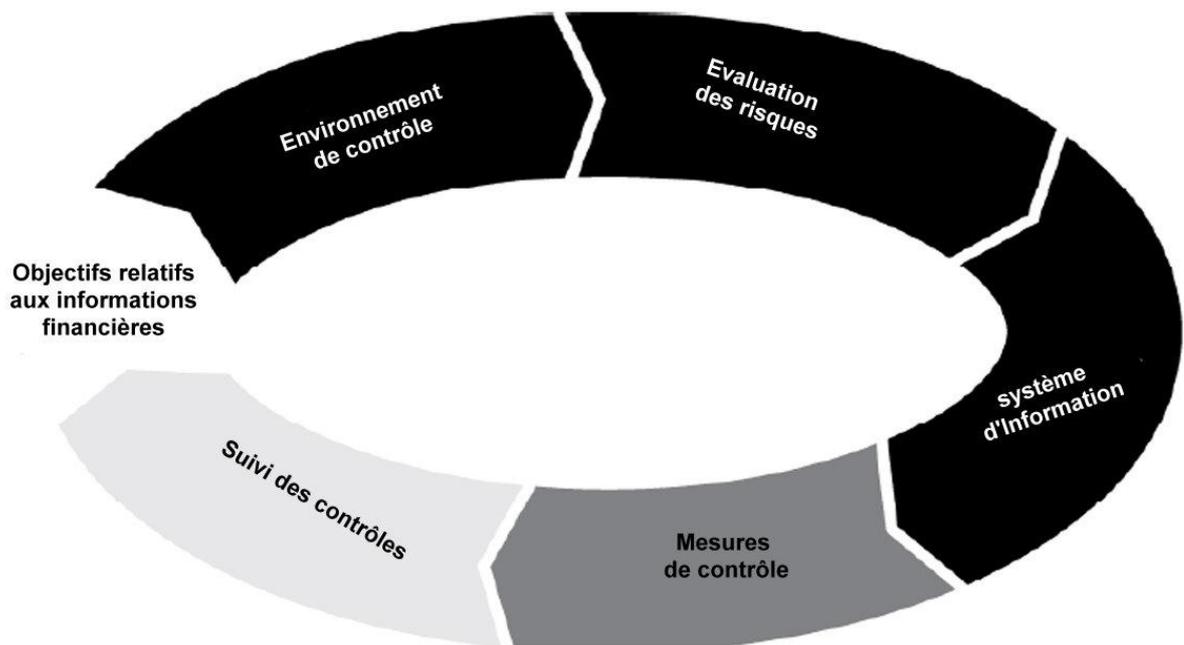
Les différents types de contrôle interne existant au sein d'une entité ont été divisés en cinq composants clés, comme il est illustré ci-dessous.

Chacun de ces cinq composants doit être traité par l'auditeur en tant que :

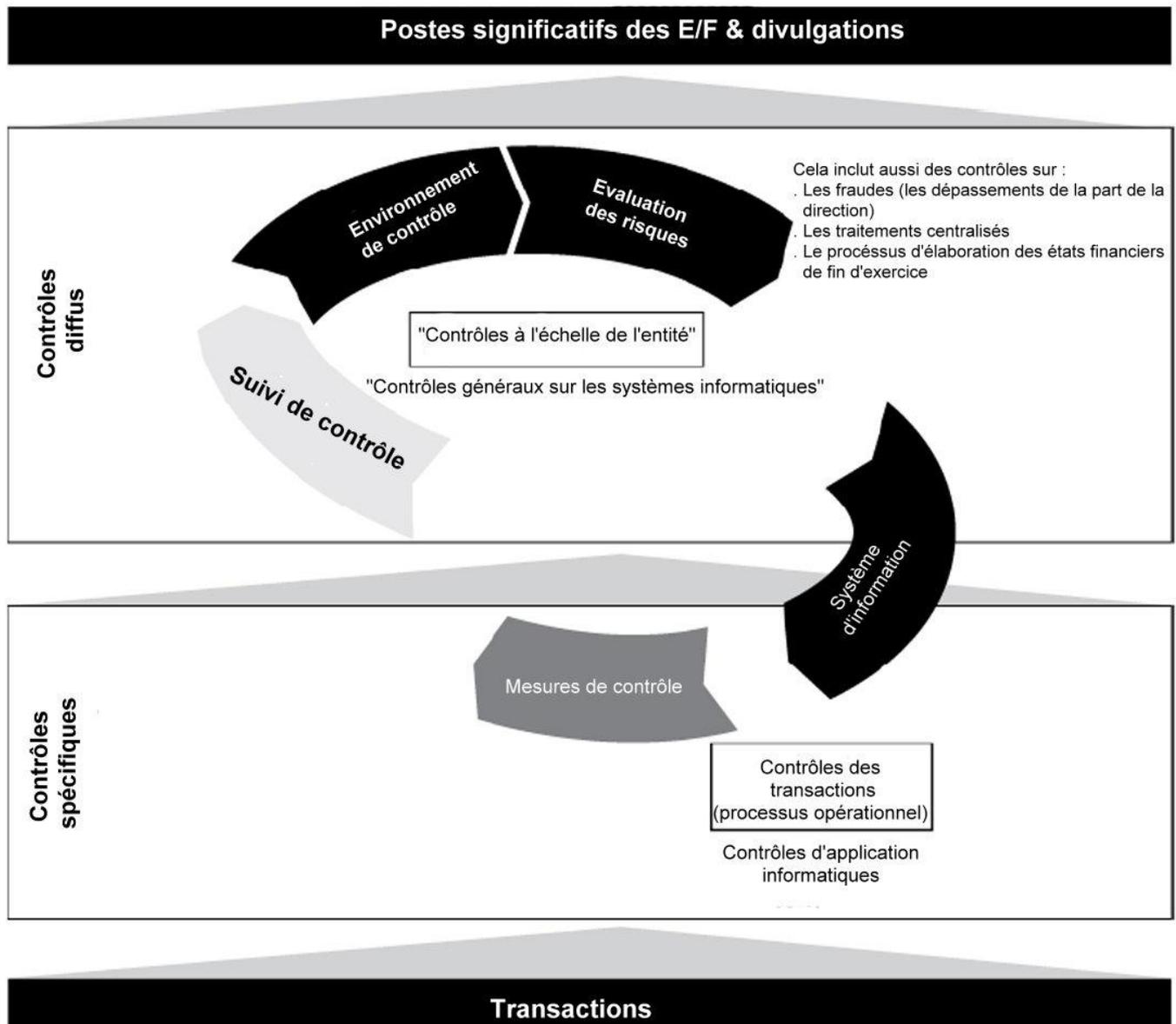
- Élément de la connaissance du contrôle interne (afférent à l'information financière) ;
- Information à prendre en considération pour apprécier la manière avec laquelle les différents aspects du contrôle interne pourraient affecter l'audit.

Le schéma 11.4-1, ci-dessous, présente les cinq composants du contrôle interne qui peuvent être utilisés par la direction pour réduire les risques d'anomalies significatives dans les états financiers. Le cercle indique la nature des différents composants dans la réalisation des objectifs relatifs à l'élaboration des informations financières de l'entité.

Schéma 11.4-1



Les interrelations des cinq composants entre les contrôles diffus (contrôles à l'échelle de l'entité) et les contrôles transactionnels spécifiques (processus opérationnels) sont illustrées ci-dessous.



Les contrôles diffus et les « contrôles à l'échelle de l'entité » fournissent, conjointement, la base appropriée pour tous les autres composants du contrôle interne, étant donné que de faibles « contrôles à l'échelle de l'entité » peuvent rendre inefficace même le meilleur processus opérationnel de contrôle. Par exemple, une entité peut avoir un système d'achats efficace, mais si l'aide-comptable/comptable est incompetent (c'est un cas d'un mauvais environnement de contrôle), des erreurs de différentes natures pourraient survenir, dont certaines pourraient probablement engendrer des anomalies significatives dans les états financiers. Les dépassements de la part de la direction et le faible « ton donné par la direction » (qui surviennent essentiellement à l'échelle de l'entité) sont des particularités communes de mauvaises conduites d'entreprises.

#### Point à prendre en considération

La manière dont l'entité conçoit et met en œuvre son contrôle interne varie selon sa taille et sa complexité. Dans les petites entités, le propriétaire-dirigeant peut exercer des fonctions qui traitent plusieurs composants de contrôle interne.

### 11.5 Le contrôle interne dans les petites entités

Dans les petites entités, il y a souvent un petit nombre d'employés, ce qui peut limiter l'étendue de :

- la possibilité de mise en place d'une séparation de tâches adéquate ;
- la disponibilité d'une documentation écrite appropriée.

Le contrôle interne dans de telles entités découle souvent de l'environnement de contrôle (l'engagement de la direction envers les valeurs éthiques, la compétence, son attitude à l'égard du contrôle et ses activités quotidiennes) par opposition aux contrôles spécifiques sur les transactions. L'évaluation de l'environnement de contrôle est très différente de l'évaluation des activités traditionnelles de contrôle parce que cela implique l'évaluation du comportement, des attitudes, de la compétence et des activités de la direction. De telles évaluations sont souvent consignées dans une note ou dans un questionnaire.

La présence d'un propriétaire-dirigeant fortement impliqué peut être à la fois une force et une faiblesse du contrôle interne. La force du contrôle est que cette personne (forte de sa compétence) sera bien informée sur tous les aspects des opérations et qu'il sera, de ce fait, très peu probable que des erreurs significatives ne soient pas détectées. La faiblesse du contrôle est due au fait que cette personne est aussi dans une bonne position pour outrepasser le contrôle dans son propre intérêt.

#### Point à prendre en considération

##### Identifier les contrôles diffus (contrôles à l'échelle de l'entité)

Lors de l'audit de petites entités, on est souvent tenté de supposer que le contrôle interne est inexistant, et par conséquent, que cela ne vaut pas la peine de le comprendre.

Cependant, n'importe quelle entité qui veut continuer à fonctionner utilisera une certaine forme de contrôle interne. Par exemple, qui est le gestionnaire de l'entreprise qui ne voudrait pas vérifier que toutes les recettes sont déposées à la banque ou que toutes les marchandises expédiées ont été facturées ?

##### Examiner comment les contrôles diffus («contrôles à l'échelle de l'entité») pourraient être matérialisés

Dans les cas où le propriétaire-dirigeant, ou le décideur équivalent approuvent les opérations et revoient attentivement les résultats financiers, le contrôle peut avoir pour effet de prévenir ou de détecter les anomalies pouvant survenir au niveau des assertions. Si le recours à un tel contrôle permet de réduire le besoin des autres contrôles de substance, il y a lieu d'examiner si de tels contrôles peuvent être matérialisés par écrit, par exemple par une signature sur un rapport ou sur un état de rapprochement, indiquant de cette manière qu'un examen ou une approbation a eu lieu. Ces éléments pourraient ensuite être utilisés pour tester l'efficacité du fonctionnement du contrôle.

### 11.6 Absence de contrôle interne

Quelle que soit la taille de l'entité, il y a toujours une certaine forme de contrôle interne, tel que la compétence du propriétaire-dirigeant (environnement de contrôle). Il peut être informel et peu sophistiqué, mais c'est toujours un contrôle interne. Une entité qui n'atténue pas tous les risques majeurs auxquels elle est exposée (grâce à des composants de contrôle tels que l'environnement de contrôle, l'évaluation des risques, le système d'information, les activités de contrôle ou de surveillance) ne peut pas continuer à opérer longtemps.

Là où il n'y a pas de nombreuses mesures de contrôle qui peuvent être identifiées, l'auditeur devrait examiner :

- s'il est possible de répondre aux assertions pertinentes en effectuant des procédures d'audit complémentaires qui sont principalement des contrôles de substance ;
- si l'absence des mesures de contrôle ou d'autres composants de contrôle (dans des cas très rares), rend impossible l'obtention des éléments probants suffisants et appropriés qui sont nécessaires.

Les autres points qui soulèvent des questions, quant à savoir si l'audit doit être effectué, sont principalement :

- Les craintes au sujet de l'intégrité de la direction, de son comportement non éthique ou de sa faible attitude envers le contrôle interne. Les insuffisances dans l'environnement de contrôle ont tendance à compromettre les contrôles existant dans d'autres composants du contrôle. Cela augmente le risque de déclarations inexactes et de fraudes de la part de la direction ;

- Les craintes au sujet des conditions touchant le traitement et la fiabilité des enregistrements comptables de l'entité. Cette situation rend peu probable que des éléments probants suffisants et appropriés soient disponibles pour appuyer une opinion sans réserve.

Si de telles craintes se présentent, l'auditeur devrait considérer la nécessité de modifier le rapport d'audit ou de se retirer de la mission complètement.

Si l'auditeur choisit de se retirer de la mission, il doit considérer sa responsabilité professionnelle et légale, y compris toute exigence de communiquer à propos de cette décision avec les personnes qui lui ont confié la mission d'audit, ainsi qu'aux autorités de régulation. L'auditeur doit aussi discuter au sujet de son retrait de la mission et de ses raisons avec les responsables au niveau approprié de la direction de l'entité et avec les personnes constituant le gouvernement d'entreprise.

### ***11.7 Contrôles pour prévenir les fraudes (contrôles antifraudes)***

Les dépassements de la part de la direction peuvent souvent être atténués ou freinés dans les petites entités en établissant et en documentant les règles et les procédures clés. Par exemple, une règle écrite qui énonce que toutes les écritures comptables non courantes nécessitent une approbation, permettrait au comptable de demander au gestionnaire d'approuver les écritures comptables proposées. Cette règle n'empêcherait pas la survenance de dépassements de la part de la direction, mais elle agirait comme un moyen de dissuasion. S'il n'y a pas de règles et de procédures fonctionnant dans ce sens, le risque de dépassements de la part de la direction devra être traité par l'auditeur au moyen de la réalisation d'autres procédures d'audit.

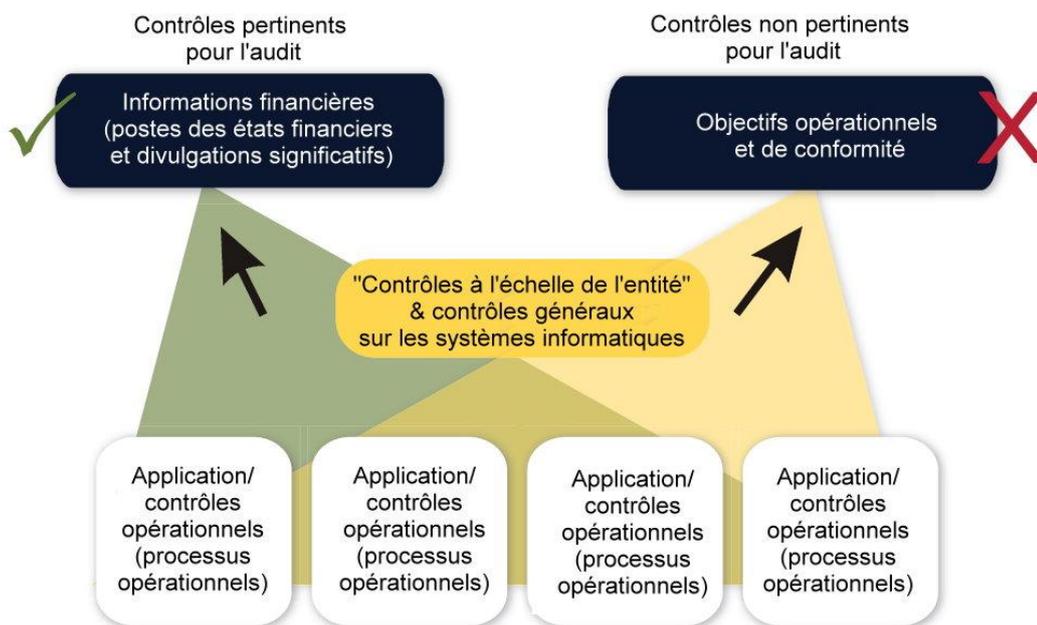
**Remarque :** Les contrôles relatifs au traitement de la conformité avec les règlements qui ne sont pas pertinents pour l'audit (là où la non-conformité n'entraînerait pas une anomalie significative dans les états financiers) n'ont pas besoin d'être traités dans l'audit.

### ***11.8 Contrôles internes pertinents pour l'audit (étendue de leur connaissance par l'auditeur)***

Les contrôles existant dans l'entité ne sont pas tous pertinents pour l'audit. L'auditeur n'est concerné que par la connaissance et l'évaluation des contrôles qui permettraient d'atténuer le risque de survenance d'une anomalie significative dans les états financiers (provenant de fraudes ou résultant d'erreurs). Cela signifie que certains types de contrôles peuvent être, tous ensemble, éliminés du champ de l'audit, comme l'illustre le tableau suivant. Ce sont des contrôles qui :

- ne conduisent pas à l'information financière (tels les contrôles opérationnels et les contrôles qui traitent la conformité avec les réglementations) ;

- même au cas où lesdits contrôles n'existent pas, il serait peu probable qu'une anomalie significative puisse survenir dans les états financiers.



Dans certains cas, il peut y avoir un certain chevauchement entre des contrôles financiers et des contrôles afférents à 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 telles que :

- Les données requises pour les procédures analytiques (par exemple les statistiques de production) ;
- Les contrôles qui détectent le non-respect des lois et des règlements ;
- La sauvegarde de la qualité des contrôles se rapportant aux informations financières ;
- Les contrôles sur l'exhaustivité et l'exactitude des informations produites pouvant former la base de calcul des mesures de performances clés.

Les contrôles qui sont toujours pertinents pour l'audit incluent ceux permettant d'atténuer les risques suivants.

Tableau 11.8-2

Description	
<b>Risques significatifs</b>	Les risques significatifs ne sont identifiés et évalués comme étant des risques d'anomalies significatives que lorsque l'auditeur juge qu'ils requièrent des mesures d'audit spéciales.
<b>Risques ne pouvant pas être facilement traités au moyen des contrôles de substance</b>	Ceux-ci sont identifiés et évalués comme étant des risques d'anomalies significatives dès lors que l'utilisation des contrôles de substance, uniquement, ne fournit pas des éléments probants suffisants et appropriés.
<b>Autres risques d'anomalies significatives</b>	Ces autres risques sont identifiés et évalués par l'auditeur comme étant des risques d'anomalies significatives dès qu'il juge qu'ils pourraient entraîner éventuellement la survenance d'anomalies significatives.

Le jugement de l'auditeur quant à savoir si un contrôle particulier est pertinent pour l'audit est influencé par :

- la connaissance de la présence/absence de contrôles identifiés dans les autres composants du contrôle interne. Si un risque particulier a déjà été bien traité (par l'environnement de contrôle, le système d'information, etc.), il n'est pas nécessaire d'identifier d'autres contrôles supplémentaires pouvant exister ;
- la présence de plusieurs mesures de contrôles visant le même objectif. Dans ce cas, il n'est pas nécessaire d'obtenir une connaissance de chaque mesure de contrôle afférente à cet objectif ;

- le besoin de tester l'efficacité du fonctionnement de certains contrôles clés. Par exemple, si on n'a pas un moyen pratique pour tester l'exhaustivité des ventes (par l'exécution de tests de substance, par exemple), un test de l'efficacité du fonctionnement des contrôles deviendra nécessaire ;
- l'impact que les tests de l'efficacité du fonctionnement des contrôles vont avoir sur l'étendue (c'est-à-dire la réduction) des contrôles de substance nécessaires.

Le jugement professionnel est nécessaire pour déterminer si un contrôle interne, à lui seul ou combiné avec d'autres contrôles, est en fait pertinent.

### Point à prendre en considération

#### Approche «descendante» et approche d'audit par les risques

L'approche de l'auditeur quant à la connaissance du contrôle interne devrait être une approche «descendante». La première étape consiste à identifier les risques afférents aux «contrôles à l'échelle de l'entité» et ceux relatifs aux risques opérationnels, et de déterminer, ensuite, si la réponse de la direction est appropriée.

Une connaissance solide des "contrôles à l'échelle de l'entité" fournit une base importante pour évaluer les contrôles qui concernent les informations financières au niveau des transactions (processus d'affaires). Par exemple, s'il y a de faibles contrôles sur l'intégrité des données au niveau de l'entité, cela aura un impact sur la fiabilité de toutes les informations produites par des systèmes comme celui des ventes, des achats et des salaires.

#### Exemple

L'approche "descendante" et l'approche d'audit par les risques pour connaître le contrôle interne nécessitent :

- l'identification des processus opérationnels impliqués (incluant la comptabilité) pour chaque solde de compte significatif ;
- la détermination, pour chaque processus identifié, si une anomalie significative dans les états financiers peut éventuellement survenir ou si d'autres facteurs existants vont le rendre pertinent ;
- exclusion du champ de l'audit des processus ainsi que des contrôles qui ne sont pas pertinents.

Par exemple, une société de production de biscuit peut avoir les processus suivants, qui forment son chiffre d'affaires :

- Le circuit principal des commandes clients assure la saisie du détail de chaque commande reçue par téléphone, ainsi que le suivi de son exécution. 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 2% des ventes.
- Des ventes par Internet où les commandes sont placées en ligne et payées par des cartes de crédit. Cela représente 28% des ventes.
- Le système comptable saisit les informations relatives à toutes les natures de ventes.

Dans cette situation, les "ventes de guichet" ne vont probablement pas engendrer une anomalie significative dans les états financiers et peuvent donc être exclues du champ d'audit. Cependant, avant que cette décision ne soit prise, il serait toujours prudent de réaliser ce qui suit :

- s'informer 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 de casse délibérée de biscuits pour les vendre ensuite à des prix réduits à des parties liées.
- Effectuer une revue analytique de la répartition des ventes pour s'assurer que les « ventes de guichet » n'ont pas varié par rapport au taux prévu de 2% des ventes.

### **11.9 Études de cas - Identifier les contrôles pertinents**

Pour plus de détails sur les études de cas, il y a lieu de se référer au volume 2, chapitre 2-Introduction aux études de cas.

Par ailleurs, il y a lieu de noter aussi que l'étape suivante est souvent effectuée dans le cadre du processus de planification.

Les processus opérationnels et les contrôles n'étant pas tous pertinents pour l'audit, il est important de comprendre quels sont les postes des états financiers et les contrôles qui peuvent avoir un impact significatif sur les états financiers.

Le fait de déterminer si des postes des états financiers, et les processus opérationnels y afférents, vont être dans le champ de l'audit implique l'utilisation du seuil de signification global en tant que guide afin d'identifier :

- quels postes des états financiers sont, ou peuvent être significatifs ;
- quels sont les « contrôles à l'échelle de l'entité » et les processus opérationnels qui sont pertinents.

Les soldes, les transactions, les processus opérationnels et les contrôles non significatifs, dont aucune anomalie significative n'est susceptible de survenir, peuvent être mis en dehors de toute considération complémentaire d'audit. Toutefois, avant de les exclure du champ d'audit, il y a lieu de prendre en considération :

- l'accumulation éventuelle d'anomalies non significatives jusqu'à aboutir, globalement, à une anomalie significative.
- si un poste des états financiers est sous-estimé à cause de fraudes ou d'erreurs.

## Etudes de cas A – Dephta furniture, Inc.

<b>Identifier tous les processus qui réduisent les risques</b>	
<b>Risques diffus</b>	Cycle de planification annuelle des activités, les réunions mensuelles de la direction/propriétaire, qui inclut l'examen des informations financières, le code de conduite du personnel, les budgets informatiques, l'implication quotidienne de la direction dans les opérations courantes, les règles de gestion des ressources humaines et les contrôles généraux sur les systèmes informatiques.
<b>Liquidités et équivalents liquidités</b>	Comptes clients, processus des recettes, placements à court terme (30 à 60 jours) et dépôts en banque, rapprochements bancaires et gestion de la trésorerie.
<b>Ventes et autres comptes clients</b>	Revenus, comptes clients, processus des recettes, valorisation des créances impayées et cessions d'actifs.
<b>Stocks</b>	Achats, dettes, processus des règlements, gestion des stocks, prise d'inventaire des stocks, valorisation des stocks obsolètes.
<b>Biens immobiliers, matériels et équipements</b>	Achats, dettes, processus des règlements, calcul des amortissements, capitalisation d'actifs, cessions d'actifs.
<b>Endettement bancaire</b>	Comptes clients, processus des recettes, rapprochement bancaire et gestion de la trésorerie.
<b>Approvisionnements et autres dettes</b>	Achats, dettes, salaires, processus des règlements, capitalisation d'actifs.
<b>Dettes relatives aux impôts sur les bénéfices</b>	Préparation de la provision pour impôts sur les bénéfices.
<b>Crédits portant intérêts</b>	Charges financières, processus d'établissement des rapprochements bancaires.
<b>Capital et réserves</b>	Augmentation de capital /remboursement de capital, distributions de dividendes.
<b>Ventes</b>	Revenus, comptes clients, processus des recettes (y compris les petites ventes en espèces, les ventes par Internet, les ventes sur catalogue et les commandes clients).
<b>Coût des marchandises vendues</b>	Achats, dettes, salaires, processus des règlements, ajustements des stocks.
<b>Les coûts de distribution</b>	Achats, dettes, salaires et règlements.
<b>Coûts administratifs</b>	Achats, dettes, salaires et règlements.
<b>Amortissements et dépréciations</b>	Calculs des amortissements et des dépréciations.
<b>Coûts financiers</b>	Charges financières, processus d'établissement des rapprochements bancaires.
<b>Impôts sur les bénéfices</b>	Préparation de la provision pour impôts sur les bénéfices.

Préparé par : FJ      Date : 18 Février 20X3  
 Revu par : LF      Date : 5 Mars 20X3

## Etudes de cas B – Kumar & Co.

### Note au dossier: Détermination de l'étendue des postes significatifs des états financiers et des processus

#### Contrôles à l'échelle de l'entité et contrôles généraux sur les systèmes informatiques

- Raj prépare un budget annuel de chaque période pour la banque.
- Raj communique avec le directeur de la banque trimestriellement lorsque les états financiers sont envoyés à la banque.
- Raj examine généralement ces états avec Suraj et Jawad depuis que Dephta est devenu actionnaire, mais aussi parce que Raj reconnaît leurs apports, ainsi que les connaissances de Jawad en matière de comptabilité et de finance.

Il n'y a pas de structure ou de processus informatiques officiels. Raj décide quel est le logiciel et le matériel informatique qu'il y a lieu de remplacer en fonction des besoins. Bien que Raj assure que Ruby sauvegarde les données de comptabilité de façon hebdomadaire, il n'y a pas de plan de récupération des données en cas de sinistre, ni de processus informatiques documentés.

#### Postes significatifs des états financiers

À l'exception des liquidités et équivalents de liquidités, qui semblent fluctuants d'une période à l'autre, tous les postes des états financiers sont significatifs et inclus dans l'étendue de l'audit. Par conséquent, les processus opérationnels suivants doivent être examinés dans le cadre de notre mission d'audit.

Processus opérationnel	Postes significatifs affectés des états financiers
Créances / recettes	Revenus, créances commerciales et autres, liquidités et équivalents de liquidités
Valorisation des créances impayées	Créances commerciales et créances irrécouvrables
Processus des ventes (ventes au comptant, ventes à crédit)	Revenus
Achats, comptes fournisseurs, règlements	Règlements de dettes commerciales, biens immobiliers, matériels et équipements, stocks, état des résultats et catégories des dépenses
Salaires	Charges du personnel
Impôts dus et règlements	Revenus, salaires et taxes sur ventes
Valorisation et gestion des stocks	Achats et stocks
Rapprochements des comptes bancaires	Liquidités et équivalents de liquidités, prêts productifs d'intérêts, charges d'intérêts
Calcul des dépréciations et des amortissements	Biens immobiliers, matériels et équipements, et dépréciation/charge d'amortissement

Préparé par : FL Date : 18 Février 20X3

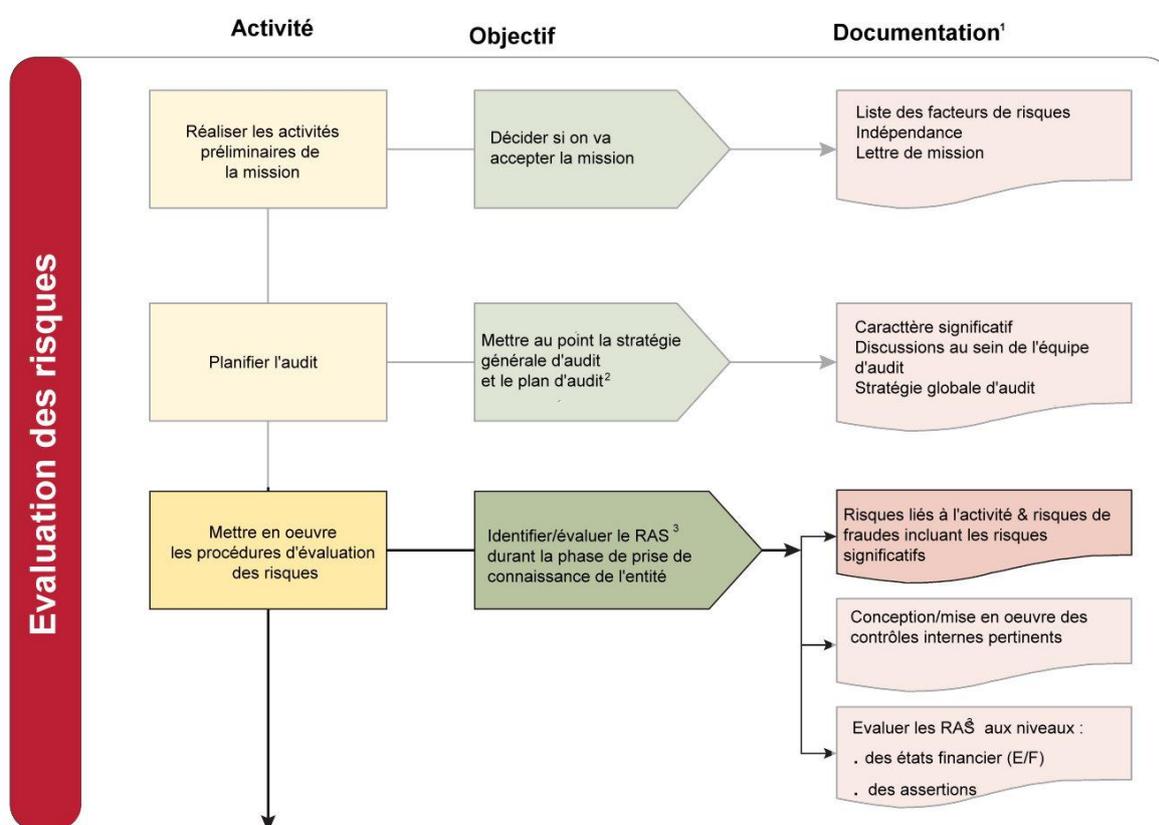
Revu par : FJ Date : 5 Mars 20X3

# Chapitre 12

## L'ÉVALUATION DU CONTROLE INTERNE

Contenu du chapitre	Norme ISA pertinente
Directives sur les quatre étapes clés impliquées dans l'évaluation de la conception et de la mise en œuvre du contrôle, ainsi que sur la documentation des conclusions qui en résultent.	315

Schéma 12.0-1



Notes :

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

Paragraphe	Extraits pertinents des normes ISA
315.13	Lors de sa prise de connaissance des contrôles pertinents pour l'audit, l'auditeur doit évaluer la conception de ces contrôles et déterminer s'ils ont été mis en application en réalisant des procédures en plus des demandes d'informations auprès du personnel de l'entité (Voir Par. A66-A68).
315.29	Si l'auditeur a déterminé qu'un risque important existe, il doit acquérir la connaissance des contrôles exercés par l'entité, y compris des mesures de contrôle, relatifs à ce risque (Voir Par. A124-A126).
315.32	L'auditeur doit inclure dans la documentation d'audit : (a) la discussion entre les membres de l'équipe affectée à la mission tel que le requiert le paragraphe 10, ainsi que les décisions importantes en résultant ; (b) les éléments-clés de la connaissance acquise relative à chacun des aspects de l'entité et de son environnement, spécifié au paragraphe 11, et à chacune des composantes du contrôle interne identifiées aux paragraphes 14-24; la source des informations recueillies lors de cette prise de connaissance et les procédures d'évaluation des risques réalisées ; (c) les risques identifiés et évalués d'anomalies significatives au niveau des états financiers et des assertions, tel que le requiert le paragraphe 25 ; et (d) les risques identifiés et les contrôles y afférents dont l'auditeur a acquis la connaissance conformément aux paragraphes 27-30 (Voir Par. A131-A134).

## 12.1 Vue d'ensemble

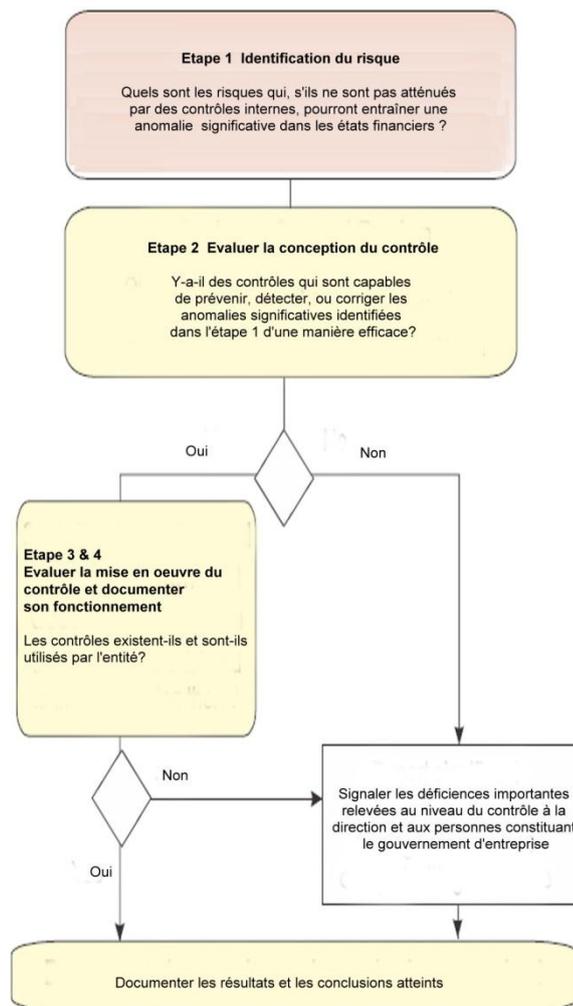
Sans tenir compte du fait de savoir si les tests de procédures seront finalement réalisés ou non dans le but de recueillir les éléments probants, il est toujours nécessaire pour l'auditeur d'évaluer la conception et la mise en œuvre du contrôle lors de chaque mission. Ce qui implique un processus en quatre étapes pouvant être résumées comme suit :

Tableau 12.1-1

Description	
<b>Etape 1</b> <b>Quels sont les risques qui nécessitent d'être atténués ?</b>	Identifier les risques inhérents d'anomalies significatives (risques liés à l'activité et risques de fraudes), et ce, qu'il s'agisse de risques diffus qui affectent toutes les assertions, ou bien de risques spécifiques qui affectent des postes des états financiers et des assertions particuliers.
<b>Etape 2</b> <b>Les contrôles conçus par la direction atténuent-ils les risques?</b>	Identifier quels sont les processus opérationnels mis en place (le cas échéant). <ul style="list-style-type: none"> <li>• Interviewer le personnel de l'entité pour identifier quels sont les contrôles qui atténuent les risques identifiés à l'<b>étape 1</b> ci-dessus.</li> <li>• Examiner les résultats et évaluer si les contrôles atténuent réellement les risques.</li> <li>• Communiquer à la direction et aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise toutes les insuffisances significatives identifiées dans le contrôle interne de l'entité.</li> </ul> Dans les grandes entités, cette étape peut exiger de faire référence, ou de préparer un système de documentation (voir l' <b>étape 3</b> ci-dessous) afin de présenter le contexte afférent au fonctionnement de certains contrôles.
<b>Etape 3</b> <b>Les contrôles qui atténuent les facteurs de risques sont-ils opérationnels ?</b>	Observer et examiner le fonctionnement des contrôles internes pertinents afin de s'assurer qu'ils ont été effectivement mis en œuvre. Il y a lieu de noter qu'une simple demande d'information auprès de la direction n'est pas suffisante pour évaluer si un contrôle pertinent a réellement été mis en œuvre. Cette étape peut souvent être combinée avec l' <b>étape 2</b> ci-dessus.

Description	
<b>Etape 4</b> <b>Les opérations relatives aux contrôles pertinents sont-elles documentées ?</b>	<p>Cette étape peut consister en une simple description narrative des principaux processus (préparés par la direction de l'entité ou par l'auditeur), décrivant le fonctionnement des contrôles internes pertinents identifiés.</p> <p>Cette documentation ne doit pas comprendre :</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• une description détaillée des processus opérationnels et des circuits de documents au sein de l'entité ;</li> <li>• les contrôles internes existants qui ne sont pas pertinents pour l'audit.</li> </ul>

Schéma 12.1-2



**Remarque** : Quelle que soit la manière avec laquelle un contrôle a été conçu et mis en œuvre, celui-ci ne peut fournir qu'une assurance raisonnable quant à la réalisation des objectifs d'une entité relatifs à la fiabilité de l'information financière, et ce, en raison de certaines limitations inhérentes. Ces dernières sont décrites ci-dessous.

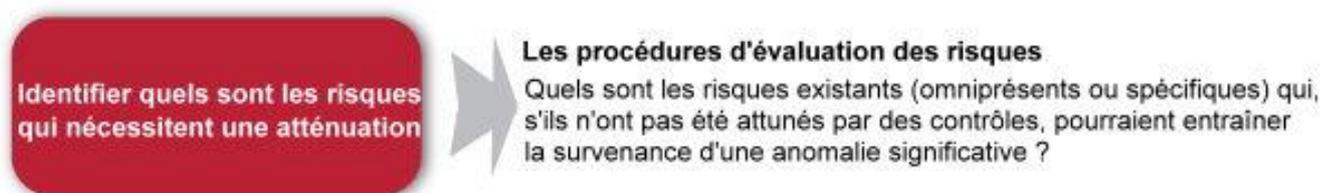
Tableau 12.1-3

Description	
<b>Limites du contrôle interne</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Les jugements humains et les simples défaillances humaines, telles que les erreurs ou les omissions.</li> <li>• La mise en échec et le contournement du contrôle interne au moyen de la connivence de deux ou plusieurs personnes.</li> <li>• Le dépassement inapproprié du contrôle interne de la part de la direction, comme la révision des termes d'un contrat de vente ou le dépassement de la limite de crédit d'un client.</li> </ul>

Le chapitre 11, Tome 2, traite la connaissance requise du contrôle interne. Le chapitre 5, Tome 1, traite la nature du contrôle interne et fournit une description détaillée des cinq composants du contrôle interne.

**12.2 - Etape 1 - Quels sont les risques nécessitant une atténuation ?**

Schéma 12.2-1



Avant que l'auditeur ne commence à documenter les contrôles existants, la première étape à réaliser serait d'identifier et ensuite d'évaluer les facteurs de risques significatifs et les autres facteurs de risques qui existent dans l'entité. Sinon, l'évaluation du contrôle interne aura lieu compte non tenu de la connaissance des risques qui requièrent d'être atténués par le contrôle interne.

L'identification des risques a été traitée dans le chapitre 8, Tome 2. Les risques nécessitant une atténuation peuvent être soit diffus, c'est-à-dire relatifs à de nombreux postes des états financiers et assertions, soit spécifiques, c'est-à-dire relatifs à des postes particuliers des états financiers et à des assertions particulières.

Le tableau suivant présente un résumé de certaines sources typiques de risques ainsi que les types de contrôle qui pourraient atténuer de tels risques.

"Qu'est-ce qui pourrait mal tourner ?"	Sources des risques	Contrôles d'atténuation des risques
Faible fiabilité des rapports financiers (risques diffus)	Facteurs externes liés au secteur d'activité Nature de l'entité Méthodes comptables Objectifs et buts Mesures de performance Fraude	"Contrôles à l'échelle de l'entité" et processus de contrôles généraux sur les systèmes informatiques Contrôles transactionnels
Anomalies provenant de la préparation des états financiers (risques diffus)	Estimations comptables Provisions Méthodes comptables Utilisation de feuilles de calcul Transactions non courantes Ecritures comptables, rapprochements Informations nécessaires pour les divulgations dans les états financiers	"Contrôles à l'échelle de l'entité" Contrôles généraux sur les systèmes informatiques Contrôles transactionnels
Transactions non traitées ou non enregistrées correctement (risques spécifiques)	Identification/enregistrement des transactions autorisées. Classification des transactions. Mesures et séparations de périodes. Sauvegarde des actifs	Contrôles transactionnels Contrôles d'application informatiques Certains contrôles spécifiques à l'échelle de l'entité

Lorsqu'une liste de facteurs de risques par processus opérationnels a été préparée, il est utile (mais ce n'est pas exigé) de réaliser ce qui suit :

- Eliminer tous les facteurs de risques qui n'aboutiraient probablement pas à une anomalie significative, même s'ils ne sont pas atténués. Les contrôles qui traitent ces risques ne sont pas pertinents pour l'audit ;
- Personnaliser la formulation des facteurs de risques pour les rendre pertinents pour l'entité concernée ;
- S'assurer que toutes les assertions qui s'y rapportent ont été traitées ;
- Examiner s'il y a d'autres risques additionnels (à l'échelle de l'entité ou au niveau transactionnel) pouvant aboutir à des anomalies significatives, dans le cas où ils n'ont pas été atténués.

### Point à prendre en considération

Certaines entités peuvent utiliser un cadre de contrôle interne (tel que celui publié par la Commission COSO "Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway") ; ce cadre fournit des listes générales d'objectifs de contrôle interne et de procédures de contrôle interne. Si un tel outil est utilisé dans l'audit, les mêmes étapes que celles décrites ci-dessus devraient être suivies :

- Eliminer les objectifs du contrôle (ou les facteurs de risques) qui n'aboutiraient pas à une anomalie significative, même s'il n'existe aucun contrôle interne pour atténuer lesdits facteurs de risques ;
- Ajouter tous les autres objectifs de contrôle (facteurs de risques) qui pourraient aboutir à une anomalie significative s'ils ne sont pas atténués ;
- Identifier les postes des états financiers et les assertions qui sont affectés par les facteurs de risques.

## 12.3 Etape 2 - Les contrôles conçus par la direction atténuent-ils les risques ?

Schéma 12.3-1



Evaluer dans quelle mesure un contrôle, qui a été bien conçu par la direction, implique une évaluation permettant de savoir si les contrôles identifiés (individuellement ou en combinaison avec d'autres contrôles) vont réellement atténuer les facteurs de risques. Il s'agit de déterminer si le contrôle (s) est capable réellement de :

- prévenir la survenance des anomalies significatives en premier lieu ;
- détecter et corriger des anomalies significatives après leurs survenances.

Il est recommandé qu'une évaluation de la conception du contrôle commence pour les contrôles diffus. Ces types de contrôles constituent la base la plus importante pour l'évaluation de la conception et du fonctionnement des contrôles spécifiques (les contrôles transactionnels).

A ce stade, certains auditeurs (en particulier lors de l'audit des grandes entités complexes) peuvent trouver utile d'obtenir certaines informations, de préférence préparées par l'entité, qui décrivent le processus opérationnel, les circuits des informations et des documents au sein de l'entité, ainsi que les contrôles existants. Toutefois, ceci n'est pas une exigence spécifique des normes ISA.

Il y a deux manières courantes de relier les contrôles internes aux facteurs de risques (ou objectifs de contrôle) qui sont conçus pour les atténuer. Pour les besoins de ce Guide, ces deux approches ont été dénommées :

- Risque relié à plusieurs contrôles ;
- Plusieurs risques reliés à plusieurs contrôles.

### **Risque relié à plusieurs contrôles**

Selon cette approche, chaque facteur de risque est examiné séparément. Tous les contrôles qui traitent ce facteur de risque en particulier sont identifiés. Cette approche est particulièrement utile pour assurer une correspondance entre les facteurs de risques diffus (« contrôle à l'échelle de l'entité ») et les contrôles internes. Cette approche est illustrée ci-dessous :

Tableau 12.3-2

Risque/ objectif de contrôle	Assertion	Contrôle d'atténuation
1. Facteur de risque	C	1. Procédure de contrôle A 2. Procédure de contrôle B 3. Procédure de contrôle C 4. Procédure de contrôle D

Risque/ objectif de contrôle	Assertion	Contrôle d'atténuation
2. Facteur de risque	EA	1. Procédure de contrôle E 2. Procédure de contrôle F 3. Procédure de contrôle G 4. Procédure de contrôle H
3. Facteur de risque	A	1. Procédure de contrôle I 2. Procédure de contrôle J 3. Procédure de contrôle K 4. Procédure de contrôle L
4. Facteur de risque	CA	1. Procédure de contrôle M 2. Procédure de contrôle N 3. Procédure de contrôle O 4. Procédure de contrôle P

Cette approche d'un seul risque relié à plusieurs contrôles a souvent été utilisée pour assurer une correspondance entre tous les types de contrôle, y compris les contrôles transactionnels. Toutefois, du fait qu'un contrôle unique transactionnel peut souvent traiter plus d'un risque (et va se répéter plusieurs fois selon cette approche), la matrice "plusieurs à plusieurs" (voir le schéma 12.3-4) est considérée généralement plus efficace en ce qui concerne les contrôles transactionnels.

L'exemple suivant illustre comment l'approche d'un risque relié à plusieurs contrôles peut fonctionner. Un des objectifs de l'environnement de contrôle est la nécessité pour la direction, avec la surveillance des personnes constituant le gouvernement d'entreprise, de créer et de maintenir une culture de l'honnêteté et du comportement éthique. Cet objectif exposé en tant que facteur de risque peut signifier que la direction n'a pas créé et maintenu une culture de l'honnêteté et de comportement éthique.

Les contrôles que la direction peut concevoir et mettre en œuvre pour traiter ce risque diffus pourraient inclure:

- La manière avec laquelle la direction démontre, de façon continue, à travers les paroles et les actions, un engagement pour des normes éthiques élevées ;
- La manière avec laquelle la direction élimine ou réduit les incitations ou les tentations qui pourraient encourager le personnel à s'engager dans des actes malhonnêtes ou non éthiques ;
- Un code de conduite existant, ou son équivalent, qui énonce les normes de comportement éthique et moral ;
- Les employés comprennent de façon claire quel est le comportement acceptable ou inacceptable et savent quoi faire en présence d'un comportement incorrect ;
- En cas de mauvais comportement, les employés vont faire l'objet de mesures disciplinaires.

L'auditeur annonce au début de la mission le risque et l'objectif du contrôle, puis il va identifier, éventuellement à partir d'une liste comme celle présentée ci-dessus, quels sont, le cas échéant, les contrôles existants pouvant atténuer le risque en question. La documentation qui en résulte pourrait prendre la forme présentée ci-après.

**Remarque :** La colonne de la conception de contrôle décrit les étapes que l'auditeur peut suivre pour évaluer la conception du contrôle.

Tableau 12.3-3

Composant du contrôle interne	Facteur de risque	Contrôle identifié	Contrôle conçu
Environnement de contrôle	L'accent n'est pas mis sur l'intégrité et sur l'éthique	Un code de conduite est signé par les employés chaque année. Ce code est appliqué au moyen de la discipline imposée au personnel	Lecture du code qui doit insister sur la primauté de l'intégrité et de l'éthique
	Des employés incompetents pourraient être engagés	Connaissances requises et qualifications spécifiques pour chaque poste d'emploi	Il a été procédé à la revue des spécifications des postes clés, y compris la comptabilité; elles semblent être acceptables.
Evaluation des Risques	La direction a été souvent surprise par des événements prévisibles	Les risques liés à l'activité sont identifiés et évalués chaque année dans le cadre de la planification annuelle des activités.	Il a été procédé à la revue du plan d'affaires et les risques ont été identifiés, mis à jour et évalués.

Une fois les contrôles identifiés, l'auditeur va pouvoir exercer son jugement professionnel pour déterminer si les contrôles conçus sont suffisants pour traiter les facteurs de risques.

Lors de la formulation d'une conclusion sur l'environnement de contrôle, l'auditeur est tenu par le paragraphe 14 de la norme ISA 315 d'évaluer si :

- La direction, avec la surveillance des personnes constituant le gouvernement d'entreprise, a créé et maintenu une culture de l'honnêteté et du comportement éthique ;
- Les points forts dans les éléments de l'environnement de contrôle fournissent ensemble une base appropriée pour les autres composants du contrôle interne et si ces derniers ne sont pas minés par les insuffisances de l'environnement de contrôle.

Cette formulation pourrait être utilisée en tant que conclusion générale par l'auditeur sur tous les « contrôles à l'échelle de l'entité ». Une telle conclusion aura également un impact important sur l'évaluation, par l'auditeur, du risque au niveau des états financiers.

#### **Plusieurs contrôles reliés à plusieurs risques**

Pour les risques spécifiques et transactionnels, l'approche la plus courante de l'évaluation de la conception des contrôles est réalisée au moyen de l'utilisation de ce qui est parfois appelé "les matrices de la conception des contrôles". 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 traitant plusieurs risques/assertions, 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

Tableau 12.3-4

Processus = Ventes						
Facteurs de risques significatifs		Risque A	Risque B	Risque C	Risque D	Contrôles clés
	Assertions	C	EA	AC	CE	
Contrôles	Composant de contrôle interne					
Procédure 1	Environnement de contrôle	D				
Procédure 2	Systèmes d'information		D			
Procédure 3	Mesures de contrôle	P	P		P	Oui
Procédure 4	Surveillance	D				
Procédure 5	Mesures de contrôle		P		P	Oui
Procédure 6	Mesures de contrôle					
Procédure 7	Systèmes d'information	D	D		D	
La conception du contrôle est-elle bonne ? Si c'est le cas, les contrôles identifiés atténuent-ils les facteurs de risques ?		Oui	Oui	Non	Oui	

Légendes :

P = Contrôle préventif

D = Contrôle de détection et de correction

**Remarque:** Les informations qui sont contenues dans cette matrice incluent :

- Les facteurs de risque qui, s'ils ne sont pas atténués, pourraient engendrer une anomalie significative dans les états financiers ;
- Les assertions traitées par les facteurs de risque ;
- L'endroit où les procédures de contrôle interne traitent (croisent) le risque sur la matrice ; il est indiqué soit comme étant une prévention d'anomalie (P), soit comme étant une détection (D) et une correction des anomalies après leurs survenances.

Une telle matrice peut également être élargie pour inclure d'autres informations comprenant :

- La périodicité de la réalisation du contrôle, par exemple, continue, hebdomadaire ou mensuelle ;
- Le fait de savoir si le contrôle est manuel ou automatisé ;
- La fiabilité attendue du contrôle interne sur une période de temps. Cela pourrait inclure, par exemple, l'évaluation des compétences (ainsi que de l'indépendance par rapport aux autres fonctions) de la personne qui effectue le contrôle, le fait de savoir si le contrôle est effectué à temps, ainsi que tout historique de survenance d'erreurs.

## Point à prendre en considération

### Procédures de contrôle multiples

Il y a lieu de noter qu'une procédure de contrôle, à elle seule, atténue rarement un facteur de risque majeur. Très souvent, seule une combinaison de mesures de contrôle, associée aux autres composants du contrôle interne (tels que l'environnement de contrôle), sera suffisante pour traiter les facteurs de risques.

### Commencer par les risques

Eviter la tentation de lister tous les contrôles connus et de les faire ensuite correspondre à des risques. Les risques doivent être établis en premier lieu et les contrôles pour les atténuer devraient être listés par la suite. Il est plus efficace de traiter tour à tour chaque risque (ou un objectif de contrôle), et d'identifier ensuite quels sont les contrôles existants qui traitent chacun des risques en question. Une fois que des contrôles suffisants auront été identifiés pour traiter le risque, il sera inutile de dépenser davantage de temps pour identifier d'autres contrôles additionnels.

Le fait de faire correspondre les contrôles avec les risques permet non seulement d'évaluer la conception du contrôle, mais également d'identifier les contrôles clés (envers les assertions pertinentes) qui pourraient éventuellement être testés. Cela aidera aussi l'auditeur à identifier les déficiences du contrôle qui peuvent nécessiter :

- la communication à la direction et aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise, à temps, les insuffisances significatives identifiées, ce qui leur permettra de prendre des mesures correctives ;
- la mise au point d'une réponse d'audit appropriée.

La matrice de la conception du contrôle (voir le tableau 12.3-4) peut être utilisée pour identifier à la fois les forces et les faiblesses du contrôle. Ce processus est décrit ci-dessous.

Tableau 12.3-5

Identifier	Description – Utilisation de la matrice de la conception du contrôle
<b>Déficiences du contrôle interne</b>	<p>Il y a lieu d'examiner la fin de chaque colonne de risque (dans la matrice de la conception du contrôle ci-dessus) pour voir quelles sont les procédures de contrôle interne existantes qui atténuent les risques. Si des contrôles suffisants existent, on conclut alors qu'il n'y a pas de déficience de contrôle.</p> <p>Dans le cas où il y a, soit peu de procédures, soit aucune procédure de contrôle interne qui atténue le risque, une déficience significative du contrôle interne peut exister. Il y a lieu de se référer au risque C dans la matrice ci-dessus, là où il apparaît qu'une insuffisance significative existe. Dans un tel cas, l'auditeur aura à :</p> <ul style="list-style-type: none"><li>• demander des informations sur toutes autres procédures de contrôle interne ou sur toutes les procédures de contrôle interne compensatoires. En cas d'absence de telles procédures, une insuffisance significative peut exister et devrait être communiquée à la direction et aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise aussitôt que possible pour que des mesures correctives puissent être prises ;</li><li>• examiner quelles sont les procédures d'audit complémentaires pouvant être nécessaires pour répondre aux risques identifiés.</li></ul> <p>Les contrôles compensatoires peuvent être des activités ayant des conséquences indirectes sur le facteur de risque. Par exemple, le risque d'expédition de marchandises aux clients sans qu'elles ne soient facturées peut être détecté par le gestionnaire des ventes à l'occasion de l'examen des résultats des ventes de chaque trimestre. Un tel contrôle ne serait pas évidemment suffisant en lui-même pour atténuer le risque en question.</p>

Identifier	Description – Utilisation de la matrice de la conception du contrôle
<b>Points forts du contrôle interne</b>	Examiner les lignes de la matrice de contrôle conçue ci-dessus pour identifier les procédures de contrôle interne susceptibles, soit d'empêcher, soit de détecter et de corriger les anomalies résultant d'un certain nombre de facteurs de risques. Il y a lieu de noter que la procédure du contrôle n° 3, dans l'exemple présenté dans la matrice ci-dessus, traite trois risques et trois assertions. Ceci est un exemple d'un type de contrôle (souvent appelé contrôle clé) qui, s'il est jugé fiable, peut être retenu pour le test de l'efficacité de son fonctionnement, en particulier lorsque ce test est utilisé pour réduire l'étendue d'autres vérifications détaillées.

#### 12.4 Comment faire pour identifier les contrôles internes pertinents

Les contrôles sont généralement identifiés au moyen de discussions (interviews) avec la personne (s) responsable de la gestion du risque ou du processus particulier. Dans les petites entités, ce sera souvent le propriétaire-dirigeant ou le haut dirigeant. Une approche typique, pour identifier les contrôles, est présentée ci-après.

Tableau 12.4-1

Action	Description
<b>Identifier les Risques inhérents</b>	Identifier les risques diffus (à l'échelle de l'entité) et les risques spécifiques (au niveau transactionnel) qui nécessitent une atténuation par le contrôle interne dans le but de prévenir ou bien de détecter et de corriger les anomalies significatives.
<b>Demander des informations sur les procédures de contrôle interne qui traitent le risque inhérent (traiter, un à un, chaque facteur de risque)</b>	<p>Demander au propriétaire-dirigeant, ou à la personne responsable, quelles sont les procédures de contrôle interne existant dans l'entité et destinées à atténuer, un à un, chaque facteur de risque particulier. Documenter les contrôles identifiés selon la formulation faite par la personne interviewée.</p> <p>Lorsque l'auditeur, en se basant sur son jugement professionnel, juge qu'il y a suffisamment de contrôles identifiés qui atténuent le risque de manière efficace, il y a lieu d'arrêter de demander des informations sur d'autres contrôles. Il n'est pas nécessaire de lister tous les contrôles pouvant exister pour atténuer le risque, sauf si cela est spécifiquement requis pour d'autres objectifs.</p>
<b>Documenter les résultats des travaux</b>	<p>Les contrôles identifiés peuvent être documentés de plusieurs façons. Ils peuvent être classés en fonction de chaque facteur de risque qu'ils traitent, ou bien classés sur une matrice de contrôle et reliés à tous les différents facteurs de risques qu'ils traitent.</p> <p>L'important est de s'assurer que les procédures de contrôle identifiées sont reliées au facteur de risque pour lequel elles ont été conçues, en vue de l'atténuer. Cela permet la réalisation d'une évaluation quant au fait de savoir si les contrôles identifiés atténuent réellement le risque en question. Si la matrice de contrôle est utilisée, il y a lieu :</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• d'enregistrer les procédures de contrôle interne identifiées directement sur la matrice et d'indiquer (là où ils croisent le risque) s'ils préviennent, ou bien s'ils détectent et corrigent les anomalies potentielles provenant des facteurs de risques ;</li> <li>• d'examiner aussi si le contrôle est également efficace pour l'atténuation d'autres facteurs de risque. Il est fort possible que certaines procédures de contrôle interne permettent de prévenir ou de détecter plusieurs facteurs de risques.</li> </ul> <p>Lorsque des contrôles pour traiter un risque bien déterminé n'ont pas été décelés, l'auditeur doit immédiatement communiquer à la direction la déficience du contrôle (probablement significative) qui peut nécessiter d'être traitée.</p>

## **Point à prendre en considération**

### **Eviter l'utilisation de contrôles communs**

Eviter la tentation d'utiliser des listes communes de mesures de contrôle interne qui sont appropriées à une entité modèle. La lecture et la compréhension des listes de contrôle "standards" ou "typiques" risquent de prendre beaucoup de temps et d'être, souvent trop complexes et non pertinentes pour les petites entités. Par contre, il y a lieu de les utiliser plutôt en tant que source de référence, le cas échéant. Ce serait plus avantageux que de documenter la nature de chaque contrôle identifié en utilisant la propre description du client.

### **Multi tâches**

L'évaluation de la conception d'un contrôle peut être combinée avec la documentation du contrôle (voir l'étape 3 ci-dessous) et avec l'inspection/observation des documents appuyant la mise en œuvre des contrôles (voir l'étape 4 ci-dessous). Par exemple, s'il y a une règle identifiée stipulant qu'aucune écriture comptable non courante ne peut être enregistrée sans autorisation, il y a lieu de demander à voir la règle courante (évaluation de la conception de contrôle) ainsi que quelques écritures comptables pour vérifier l'élément probant de leur approbation (mise en œuvre du contrôle).

### **Gestion des risques**

De nombreuses entités affectent les responsabilités de la gestion des risques par processus (tels que les ventes ou les achats) au lieu d'une affectation par risque. En conséquence, il y peut y avoir de nombreux facteurs de risques importants chevauchant entre les départements (comme les ventes, les achats et la comptabilité) et personne n'en est directement responsable. Si les risques ne sont pas spécifiquement identifiés et la responsabilité de leur atténuation n'est pas attribuée à une personne bien déterminée, il en résulte que plusieurs personnes seront suspectées d'en être responsables lorsque quelque chose tourne mal. Les membres du personnel vont se blâmer les uns les autres en disant quelque chose comme "Je pensais que le risque était géré par Mary ou Jack, ou la comptabilité, l'informatique ou le département des ventes" etc.

## ***Conclusion sur la conception du contrôle***

L'étape finale de l'évaluation de la conception du contrôle est de se prononcer sur le fait de savoir si les contrôles identifiés atténuent réellement un facteur de risque particulier. D'où la nécessité de recourir au jugement professionnel. Pour chaque assertion ou facteur de risque pertinent, il y a lieu d'examiner si la réponse de la direction est suffisante pour réduire le risque d'anomalie significative à un niveau faible acceptable. Si une approche basée sur la matrice de la conception du contrôle est utilisée, la dernière ligne de la matrice pourrait être utilisée pour documenter la conclusion qui spécifiera si les contrôles sont suffisants ou non pour atténuer chaque facteur de risque.

Un résumé de l'évaluation globale du contrôle (qui traite les cinq composants de contrôle) est énoncé dans le schéma suivant.

Schéma 12.4-2

	Processus au niveau de l'entité	Processus des ventes	Processus des achats	Processus des salaires
Les risques relatifs aux informations financières sont identifiés	Blanc	Blanc	Blanc	Blanc
Les méthodes comptables sont appliquées de manière cohérente	Blanc	Noir	Gris	Blanc
Le personnel est compétent et bien informé	Blanc	Blanc	Blanc	Blanc
Les rapports hiérarchiques et les responsabilités sont clairement définis	Blanc	Blanc	Blanc	Blanc
Les mesures de contrôle sont conçues et mises en oeuvre de manière appropriée	Blanc	Blanc	Gris	Blanc
Les contrôles anti-fraude, pour traiter les risques de fraudes, existent	Noir	Gris	Gris	Blanc
Le système d'information fournit des données fiables	Gris	Blanc	Blanc	Blanc
Les contrôles font l'objet de surveillance	Noir	Gris	Gris	Blanc

Légende :  
 Blanc = Les risques diffus ont été réduits de manière adéquate  
 Gris = Des problèmes peuvent exister  
 Noir = Déficiences potentiellement significatives

### Point à prendre en considération

Pour les petites entités, il existe un moyen encore plus simple pour évaluer les contrôles transactionnels. Il s'agit, tout d'abord, d'identifier les facteurs de risque (voir l'étape 1 ci-dessus) et l'assertion (s) affectée (s). Par la suite, au lieu de faire correspondre les contrôles identifiés avec chaque facteur de risque individuel, il y a lieu d'identifier les contrôles qui traitent les assertions affectées par le risque.

Si aucun contrôle n'est identifié pour une assertion particulière, une réponse d'audit utilisant des contrôles de substance devrait être mise au point. Si l'on prévoit que les contrôles identifiés vont fonctionner de manière fiable, la réponse d'audit pourra inclure un test des contrôles clés pertinents. Par exemple, le risque de ventes non enregistrées touche l'assertion d'exhaustivité. L'identification des contrôles pertinents pourrait être limitée, dans ce cas, aux contrôles qui traitent l'assertion d'exhaustivité en général, plutôt que le risque spécifique en question.

### 12.5 Etape 3 - Les contrôles atténuant les facteurs de risques fonctionnent-ils ?

Schéma 12.5-1



Les demandes d'informations auprès de la direction, à elles seules, ne sont pas suffisantes pour évaluer la conception des procédures de contrôle interne ou pour déterminer si elles ont été mises en œuvre. Cela est dû au fait que les gens peuvent vraiment croire ou espérer que certains contrôles existent, quand, en fait, ils n'existent pas. Une description documentée des contrôles non mis en œuvre (même s'ils sont bons), ou ne fonctionnant pas, n'a pas de valeur pour l'audit.

Les raisons principales pour l'observation du fonctionnement du contrôle interne sont :

• **Processus de changement**

Les processus de changements au fil du temps, résultant de produits ou services nouveaux/modifiés, l'efficacité du fonctionnement, les changements de personnel et la mise en place des nouvelles applications informatiques de supports ;

• **« Prendre ses désirs pour des réalités »**

Le personnel de l'entité peut expliquer à l'auditeur la manière avec laquelle un système devrait fonctionner, plutôt que la manière avec laquelle il fonctionne réellement en pratique;

• **Manque de connaissance**

Certains aspects du système peuvent avoir été oubliés par mégarde dans la phase de prise de connaissance du contrôle interne.

**Point à prendre en considération**

S'il y a le moindre doute quant à savoir si certains contrôles, identifiés à l'étape 2 ci-dessus, sont réellement mis en œuvre, il y a lieu de ne pas évaluer la conception de contrôle, ni de documenter leur fonctionnement, jusqu'à ce que des travaux soient effectués afin de déterminer si les contrôles en question existent et fonctionnent réellement. Sinon, il est inutile de perdre du temps à évaluer des contrôles qui sont peu susceptibles d'être pertinents pour l'audit, ou qui sont mal conçus.

Les procédures d'évaluation des risques, nécessaires pour l'obtention des éléments probants concernant la mise en œuvre des contrôles, comprennent les procédures listées ci-dessous.

Tableau 12.5-2

Description	
<b>Evaluation de la mise en œuvre du contrôle</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Demander les informations auprès du personnel de l'entité ;</li> <li>• Observer ou réexécuter l'application des contrôles informatiques spécifiques ;</li> <li>• Examiner les documents et les rapports ;</li> <li>• Suivre la traçabilité d'une ou de deux transactions à travers le système d'information relatif à l'information financière. Ceci est souvent appelé un test de conformité.</li> </ul>

**Remarque :** Un test de conformité n'est pas un test de l'efficacité de fonctionnement d'un contrôle.

La mise en œuvre des contrôles fournit des éléments probants quant à savoir si un contrôle a fonctionné réellement à un moment bien déterminé. Elle ne traite pas l'efficacité du fonctionnement de ce contrôle pendant toute la période à auditer. La preuve de l'efficacité du fonctionnement du contrôle (si la stratégie d'audit qui a été mise au point le prévoit) sera obtenue au moyen de test de procédures qui permet de recueillir des éléments probants sur le fonctionnement du contrôle sur un laps de temps, d'un an par exemple.

C'est seulement quand il aurait été établi que le contrôle interne pertinent pour l'audit a été correctement conçu et mis en œuvre qu'il serait utile d'examiner :

- Quels sont les tests de l'efficacité du fonctionnement des contrôles (le cas échéant) qui vont réduire la nécessité de recourir à d'autres contrôles de substance ;
- Quels sont les contrôles nécessitant de faire l'objet de tests parce qu'il n'y a pas d'autres moyens permettant d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés.

## Point à prendre en considération

Il y a lieu de veiller à ce que l'équipe d'audit ait une connaissance claire de la différence entre la conception du contrôle, la mise en œuvre du contrôle et les tests de procédures. Cela est résumé comme suit :

### La conception du contrôle

Des contrôles ont-ils été conçus pour atténuer les risques inhérents ?

### La mise en œuvre des contrôles

Les contrôles conçus fonctionnent-ils réellement ? Les procédures relatives à la mise en œuvre des contrôles devraient être contrôlées à chaque période pour pouvoir identifier tous les changements de systèmes.

### Les tests de procédures

Les contrôles ont-ils fonctionné de façon efficace au cours d'une période de temps bien déterminée ? Il n'est pas requis de tester l'efficacité du fonctionnement des contrôles à moins qu'il n'y ait pas d'autres moyens pour obtenir les éléments probants nécessaires (comme c'est le cas dans un système fortement automatisé et n'utilisant pas de papier). La décision d'évaluer l'efficacité du fonctionnement des contrôles est donc une question de jugement professionnel.

### Ne pas ignorer le lien entre la conception et la mise en œuvre du contrôle

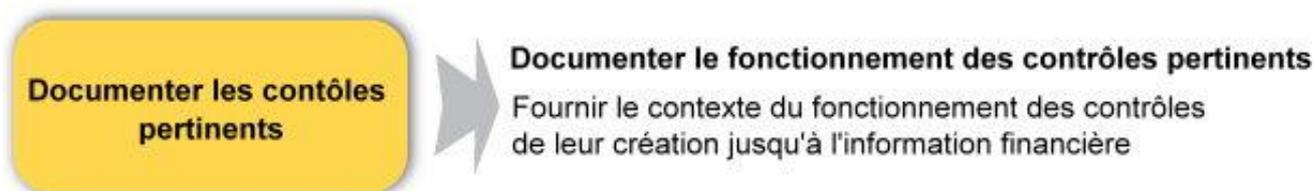
S'il y a un doute quant à savoir si certains contrôles identifiés à l'étape 2 ci-dessus ont réellement été mis en œuvre, il y a lieu de ne pas évaluer la conception du contrôle jusqu'à ce que des travaux soient effectués pour déterminer si lesdits contrôles existent et fonctionnent effectivement de manière efficace. En outre, si l'auditeur conclut que la conception du contrôle est inadéquate, il devient inutile de poursuivre l'évaluation sa mise en œuvre. Il est, en effet, très probable qu'une déficience significative existe déjà.

### Évaluer la mise en œuvre des contrôles pour chaque période

Après la mission d'audit initiale, il y a lieu d'évaluer tout d'abord la mise en œuvre du contrôle pour déterminer ce qui a changé. Pour cela, il y a lieu d'utiliser la documentation relative à la conception du contrôle déjà obtenue, lors de la période précédente, comme point de départ. Si un changement au niveau du contrôle interne est identifié, il faudra examiner si les contrôles révisés ou les nouveaux contrôles continuent d'atténuer les facteurs de risques et s'il y a de nouveaux risques apparus qui devraient être atténués.

## 12.6 Etape 4 - Le fonctionnement des contrôles pertinents a-t-il été documenté ?

Schéma 12.6-1



Le but de cette étape est de fournir des informations sur le fonctionnement des contrôles pertinents identifiés à l'étape 2 ci-dessus. L'étendue de la documentation requise est déterminée selon le jugement professionnel. La documentation qui en résulte va permettre à l'auditeur de :

- Connaître la nature, le fonctionnement (initialisation, traitement, enregistrement, etc.), ainsi que le contexte des contrôles identifiés (par exemple, qui effectue le contrôle, l'endroit où le contrôle est effectué, quelle est sa fréquence et quelle est la documentation qui en résulte) ;

- Déterminer si les contrôles sont susceptibles d'être fiables et de fonctionner efficacement. Si c'est le cas, ils pourraient être testés dans le cadre de la réponse d'audit aux risques évalués. Si une décision est prise pour tester l'efficacité du fonctionnement des contrôles, cette documentation va également aider l'auditeur dans la conception du test, comme le choix de la population pour la sélection de l'échantillon, le choix des attributs des contrôles qui vont être examinés, la détermination de la personne qui va exécuter le contrôle, ainsi que la documentation nécessaire pouvant être disponible.

### Points à prendre en considération

Il n'est pas nécessaire que la documentation des contrôles soit complexe ou détaillée. Il n'est pas nécessaire pour l'auditeur de documenter entièrement les processus opérationnels, ainsi que de décrire le fonctionnement de tous les contrôles qui ne sont pas pertinents pour l'audit.

Certaines des questions qui seront examinées lors de la documentation des contrôles internes pertinents sont identifiées dans le tableau ci-dessous.

Tableau 12.6-2

Documentation des contrôles internes pertinents
<ul style="list-style-type: none"><li>• La manière avec laquelle les transactions significatives sont initiées, autorisées, enregistrées, traitées et reportées ;</li><li>• La description des flux d'opérations d'une manière suffisamment détaillée afin d'identifier les points d'où peuvent survenir des anomalies significatives, provenant d'erreurs ou résultant de fraudes ;</li><li>• Le contrôle interne couvrant le processus d'établissement des états financiers de fin de période, y compris les estimations comptables significatives et les divulgations.</li></ul>

Les formes les plus courantes de la documentation préparée par la direction, ou par l'auditeur, sont les suivantes :

- 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 les listes de contrôle

La nature et l'étendue de la documentation requise sont une question de jugement professionnel. Les facteurs à prendre en considération comprennent :

- La nature, la taille et la complexité de l'entité et de son contrôle interne ;
- La disponibilité de l'information de l'entité ;
- La méthodologie d'audit et la technologie utilisée durant le déroulement de l'audit.

L'étendue de la documentation peut également refléter l'expérience et les capacités de l'équipe d'audit. Un audit effectué par une équipe moins expérimentée peut nécessiter des documents plus détaillés, afin de lui faciliter l'obtention d'une connaissance appropriée de l'entité, que pour une équipe composée de personnes plus expérimentées.

### 12.7 Mise à jour de la documentation de contrôle lors des périodes subséquentes

L'auditeur peut utiliser la documentation préparée ou obtenue lors de la période précédente d'audit pour la planification de l'audit de la période subséquente. Cela va impliquer la documentation ci-après.

Tableau 12.7-1

Description	
<b>Mise à jour de la documentation de contrôle préparée lors des périodes précédentes</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Comme point de départ, il y a lieu de copier les papiers de travail relatifs aux contrôles de la période précédente pour la mise à jour du dossier de l'année en cours. S'il n'y a pas eu de changements, il y a lieu d'évaluer la mise en œuvre du contrôle avant l'évaluation de sa conception. Si le contrôle a été mis en œuvre et le risque n'a pas changé, la conception sera acceptable ;</li> <li>• Mettre à jour la liste des risques qui exigent d'être atténués par le contrôle ;</li> <li>• Identifier les changements dans le contrôle interne à l'échelle de l'entité et au niveau transactionnel. Cette identification sera obtenue grâce aux procédures qui traitent de la mise en œuvre des contrôles ;</li> <li>• Lorsque des changements sont identifiés (au niveau des risques et/ou des contrôles), il y a lieu de déterminer si de nouveaux contrôles internes ont été conçus et mis en œuvre ;</li> <li>• Mettre à jour les liens entre le contrôle interne et le facteur approprié de risque ;</li> <li>• Mettre à jour les conclusions sur le risque lié au contrôle interne.</li> </ul>

S'il a été décidé, au niveau de la stratégie d'audit, que l'on pourrait se fier au fonctionnement efficace de certains contrôles (après avoir réalisé des tests de procédures, par exemple), alors que des changements de contrôle ont survenus, il sera nécessaire dans ces cas de réaliser des tests de conformité à la fois avant et après que les changements des contrôles en question aient eu lieu.

### Point à prendre en considération

#### **Changements intervenus dans les contrôles diffus (« contrôles à l'échelle de l'entité »)**

Lors de la mise à jour de la documentation relative aux contrôles, il y a lieu d'examiner soigneusement les changements intervenus dans les contrôles diffus (« contrôles à l'échelle de l'entité »). Ces changements pourraient avoir un impact significatif sur l'efficacité des autres contrôles spécifiques (contrôles transactionnels) et pourraient affecter la réponse d'audit aux risques évalués. 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 et améliorer l'efficacité des contrôles transactionnels qui pourraient avoir été annihilés auparavant. Inversement, le défaut de procéder au remplacement d'un responsable informatique incompetent de la part de la direction, ou le manque d'affectation de ressources suffisantes pour traiter les risques de sécurité informatique, peut miner d'autres procédures de contrôle interne en vigueur. Dans les deux cas, ces changements sont susceptibles de déclencher aussi un changement significatif au niveau de la réponse d'audit qui serait appropriée.

### **12.8 Les déclarations écrites de la direction afférentes au contrôle interne**

Des déclarations écrites devraient être obtenues de la part de la direction reconnaissant sa responsabilité de concevoir et de mettre en œuvre un contrôle interne permettant la préparation d'états financiers exempts d'anomalies significatives, que celles-ci proviennent de fraudes ou résultent d'erreurs.

### **12.9 Etude de cas - Evaluation du contrôle interne**

Pour plus de détails sur les études de cas, il y a lieu de se référer au chapitre 2, Tome 2 - Introduction aux études de cas.

Les extraits suivants de la documentation du contrôle interne présentent un exemple des informations qui pourraient être obtenues en utilisant le processus de quatre étapes décrit ci-dessous.

## Étude de cas A - Dephta Furniture, Inc.

### Étape 1- Identification des risques

La première et la plus importante étape dans l'évaluation du contrôle interne consiste à identifier quels sont les risques qui nécessitent d'être atténués par le contrôle interne. Cela comprend, notamment, les risques identifiés suite à la prise de connaissance de l'entité, ainsi que les autres facteurs de risque diffus et les facteurs de risque transactionnels courants liés aux processus opérationnels, tels que les ventes, les achats, les salaires, etc.

### Étape 2 –Conception du contrôle

La deuxième étape consiste à demander des informations sur les risques qui ont été identifiés à l'étape 1 ci-dessus et d'évaluer les contrôles mis en place par la direction pour les traiter.

### « Contrôles à l'échelle de l'entité »

Le format ci-dessous traite chacune des quatre étapes décrites dans ce chapitre. Il peut être utilisé pour documenter les éléments suivants:

- Les facteurs de risque à traiter par les divers éléments de contrôle interne (identification des risques - étape 1 (ci-dessus));
- Quels sont les contrôles qui existent (le cas échéant) pour atténuer les risques (conception du contrôle -étape 2 (ci-dessus));
- L'élément de preuve obtenu prouvant que les contrôles identifiés existent réellement et qu'ils sont utilisés. (Mise en œuvre du contrôle - étape 3 (ci-dessous)) ;
- Le contexte et le fonctionnement des contrôles qui ont été identifiés et mis en œuvre (documentation du contrôle - étape 4 (ci-dessous)).

Environnement de contrôle	Y a-t-il un contrôle ?	Décrire la nature de la documentation de support ou les actions de la direction	Décrire les demandes d'informations/observations visant à s'assurer que les contrôles identifiés ont été mis en œuvre
<b>1. Risque : L'accent n'est pas mis sur les notions d'intégrité et de valeurs éthiques comme étant des éléments impératifs.</b>			
Les contrôles possibles (choisir ceux qui peuvent s'appliquer):			
a) La direction démontre de façon continue, à travers les déclarations et les actions, un engagement envers des normes d'éthique élevées.	Oui	Suraj et l'équipe de la direction, au moyen de la communication quotidienne avec les employés, sont en train de renforcer constamment la nécessité d'adhérer aux normes de sécurité et d'éthique.	Interviewés, deux employés, Jon et Amad, ont confirmé ces faits.
b) La direction supprime ou réduit les incitations et les tentations qui pourraient encourager le personnel à s'engager dans des actes malhonnêtes ou contraires à l'éthique.	Oui	Suraj a accepté notre recommandation de la dernière période et a préparé un code de conduite décrivant les comportements attendus du personnel.	Les employés ont reçu une copie du code de conduite et ont assisté à une réunion le 13 mai, où les grandes lignes de ce code ont été expliquées.
c) Un code de conduite (ou son équivalent) existe énonçant les normes d'éthique et le comportement moral souhaité.	Oui	Voir la réponse à b) ci-dessus.	Examen du code de conduite.

Environnement de contrôle	Y a-t-il un contrôle ?	Décrire la nature de la documentation de support ou les actions de la direction	Décrire les demandes d'informations/observations visant à s'assurer que les contrôles identifiés ont été mis en œuvre
d) Les employés différencient clairement les comportements acceptables, de ceux qui sont inacceptables et ils savent ce qu'il faut faire quand ils rencontrent un comportement inapproprié.	Oui	Des employés ont fait l'objet de mesures disciplinaires dans le passé, à cause de comportements inappropriés.	Suraj licencié immédiatement les employés qui sont pris en flagrant délit de vol ou agissant d'une manière contraire à l'éthique. Deux cas sont survenus l'année dernière parmi les employés temporaires.
e) Les employés sont toujours sanctionnés à cause de comportements inappropriés.	Oui	Suraj ne va pas tolérer les comportements illégaux ou contraires à l'éthique des employés, des clients ou des fournisseurs	Il y a lieu de noter qu'un nouvel employé a été rapidement licencié après qu'il a été surpris en train de voler des fournitures de bureau.
f) Autres (à expliquer)	Non		
<b>2. Risque : Des employés incompetents peuvent être recrutés ou gardés dans l'entité</b>			
Les contrôles possibles (choisir ceux qui s'appliquent): a) Le personnel de la société dispose de la compétence et de la formation nécessaires aux tâches qui lui ont été affectées.	Oui	Tout le personnel a été formé pour le travail qui lui a été confié et il a été supervisé d'une manière adéquate.	Interviewés, deux employés Jon et Amad ont déclaré ce qui suit :  - Ils connaissent parfaitement leurs rôles et leurs responsabilités, même en l'absence d'une fiche de poste écrite.
b) La direction spécifie les connaissances et les compétences requises pour les postes de travail.	Oui	La direction est assez qualifiée en matière de fabrication, de commercialisation et d'administration. Ravi et Parvin donnent des conseils sur la marche des affaires, le marketing et les questions juridiques.	- ils reçoivent des instructions chaque fois qu'il y a un remplacement d'une machine ou d'un processus.
c) Les fiches de poste existent et sont utilisées de manière efficace.	Non		- ils reçoivent des félicitations lorsque les choses vont mieux que prévu et qu'ils sont avertis immédiatement quand une tâche n'a pas été bien exécutée.
d) La direction fournit au personnel l'accès à des programmes de formation sur des sujets pertinents.	Non		Deux membres du personnel administratif (Mirelle et Cliff) ont été interrogés et ils ont indiqué que le niveau du personnel a été maintenu durant la période.
e) Les niveaux du personnel sont maintenus de manière adéquate afin de lui permettre d'effectuer efficacement les tâches requises.	Oui	Il n'y a pas eu, au cours de l'année, de vacances de postes affectant les informations financières.	



Environnement de contrôle	Y a-t-il un contrôle ?	Décrire la nature de la documentation de support et les actions de la direction	Décrire les demandes d'informations/observations visant à s'assurer que les contrôles identifiés ont été mis en œuvre
d) La direction analyse les risques liés à l'activité et prend les mesures appropriées.	Il y a quelques contrôles.	Bien que la gestion des risques soit informelle, les risques liés à l'activité sont discutés lors des réunions de la direction et reflétés dans le plan d'affaires.	Lors de notre interview avec Jawad, celui-ci a indiqué que Suraj est disposé à discuter à propos des problèmes et qu'il n'a pas de motivation pour manipuler les états financiers. Selon l'expression de Suraj : « Les chiffres sont ce qu'ils sont, qu'ils soient bons ou mauvais ce mois-ci ».

**Matrice de la conception des contrôles - Comptes clients, recettes**

Entité : Depha Fourniture

Processus : Client / Encaissements

Composant de contrôle interne	Facteurs de risques : ce qui peut mal tourner										
	CAE	CAE	CAE	CAE	AV						
<p><b>Assertions</b>  <b>C</b> = Exhaustivité  <b>E</b> = Existence  <b>A</b> = Exactitude  <b>V</b> = Valorisation</p> <p><b>Composant du contrôle interne</b>  <b>CE</b> = Environnement de contrôle  <b>CA</b> = Mesures de contrôle  <b>IS</b> = Systèmes d'information  <b>MO</b> = Surveillance</p> <p><b>Type de contrôle</b>  <b>P</b> = Prévenir  <b>D</b> = Détecter et corriger</p>											
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									
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									
Les chèques reçus sont listés, totalisés et passés en revue avant leur dépôt.	CA	P									
Les comptes douteux de plus de 90 jours font l'objet d'enquêtes par Suraj et Jawad et les mesures prises sont documentées.	CA				D						
Les procédures de séparation des périodes existent pour s'assurer que les recettes sont enregistrées dans la bonne période.	CA				P						
Une liste des comptes clients classés par âge de créance, est préparée régulièrement et distribuée mensuellement à Suraj et Jawad.	IS				D						
L'examen périodique des comptes clients classés par âge de créance et suivi des comptes impayés par Suraj. Les clients en défaut de paiement sont classés en "prépaiement" (paiement avant livraison)	MO				P						
Les procédures de contrôles atténuent-elles les facteurs de risque ?			Non	Non							
Légende : Y = Risque atténué, S = Atténué en partie, N = Existence de faiblesse significative											
Faiblesse Identifiée :											
1. Etant donné que les relevés de comptes ne sont pas envoyés aux clients, il existe une faiblesse de contrôle. Celle-ci peut entraîner des erreurs d'imputations comptables des recettes											
2. Etant donné que les ventes des 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.											

**Processus opérationnels et contrôles transactionnels**

La matrice de la conception du contrôle ci-dessus traite deux étapes sur les quatre. Cette matrice fait correspondre les risques liés aux transactions avec les contrôles identifiés. Elle pourrait aussi être utilisée pour réaliser des référenciations croisées avec les travaux relatifs à la mise en œuvre des contrôles.

**Étape 3 - Mise en œuvre des contrôles**

La troisième étape consiste à déterminer si les contrôles existent et s'ils sont mis en œuvre par l'entité.

*Extrait des procédures de mise en œuvre des contrôles afférents aux revenus/crédances.*

Effectuer des demandes d'informations auprès du personnel qui traite les transactions.

Personnes interviewées :

Karla Date : 16 Février 20X3

Dameer Date : 17 Février 20X3

Maria Ho Date : 17 Février 20X3

Décrire les procédures exécutées relatives à la transaction. Traiter l'initiation, l'autorisation, la comptabilisation et la présentation dans les états financiers.	Le système fonctionne tel qu'il est décrit dans la documentation y afférente. Voir WP 530 pour les copies des documents qui prouvent que le contrôle interne fonctionne. Cependant, nous avons noté que Maria Ho est une nouvelle employée ; elle connaît peu de choses sur le système jusqu'à présent.
Décrire le processus de transfert des informations d'une personne (propriétaire du processus) à la personne suivante.	Il y a un transfert des opérations de ventes à la comptabilité. En nous basant sur un test de conformité, nous avons relevé que le transfert fonctionne bien.
Noter la fréquence et le calendrier des procédures de contrôle interne exécutées.	Noté sur la matrice de la conception du contrôle.
Identifier tous les contrôles généraux sur les systèmes informatiques requis pour protéger les dossiers relatifs aux données des transactions et s'assurer du bon fonctionnement des contrôles internes d'application.	Les contrôles généraux sur les systèmes informatiques sont minimes du fait de la petite taille de l'entité.
Documenter les procédures mises en place pour couvrir les congés maladies et les congés payés du personnel. Si un employé n'a pas pris de congé depuis plus de 12 mois, il y a lieu d'en documenter les raisons	Il y a eu un congé de quatre mois d'un vendeur avant que Maria ne soit recrutée. Cela veut dire que durant ces quatre mois, il n'y a pas eu de séparation de tâches adéquate.
Demander des informations sur la nature et l'étendue des erreurs relevées lors de la période précédente.	Plusieurs erreurs d'application de prix ont eu lieu. Ce processus est appliqué principalement de manière manuelle à l'heure actuelle.
Demander si une personne a demandé une non-application d'une procédure écrite.	Le directeur des ventes a demandé une réduction substantielle du prix d'un ensemble de chambres à coucher en faveur d'un ami. Cette demande a été rejetée.

#### **Etape 4 – Documentation du contrôle**

Extrait de la documentation des processus opérationnels avec l'utilisation d'une approche narrative.

*Dephta Furniture, Inc.*

**Processus opérationnels** –Revenus/créance /système de recettes.

Les risques clés à traiter et les procédures de contrôle pertinentes .

##### **1. Marchandises livrées/services réalisés et non facturés**

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 à être expédiée, un document d'expédition (bon de livraison) est établi, enregistré dans le système comptable 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 stipule que les expéditions ne peuvent être effectuées sans que le numéro du document d'expédition ne soit enregistré dans le système comptable. Celui-ci peut alors suivre les commandes qui ont été livrées, et celles qui sont encore en cours de préparation, par date de livraison.

##### **2. Revenus incorrectement/non comptabilisés (exemple, les ventes au comptant)**

Les commandes clients sont établies pour chaque commande reçue ; elles sont ensuite enregistrées dans le système comptable qui leur attribue automatiquement un numéro de commande séquentiel. La seule exception est le mobilier vendu directement à la boutique ou d'autres petits objets qui sont à portée de main.

##### **3. Transactions réalisées avec les parties liées et non identifiées**

A l'heure actuelle, aucun contrôle n'est mis en place pour traiter ce risque.

##### **4. Règles de constatation des revenus non appliquées**

Le revenu est comptabilisé lorsque la facture est émise. Toutes les commandes dont le montant est supérieur à 500 €, ou lorsque les prix appliqués sont inférieurs au prix de vente minimum, doivent être examinées et approuvées par Arjan.

##### **5. Ventes /créances clients fictives enregistrées dans les comptes**

Toutes les commandes dont le montant dépasse 500 €, ou dont le prix de vente appliqué est inférieur au prix de vente minimum, doivent être examinées et approuvées par Arjan.

##### **6. Marchandises expédiées/services fournis avec un mauvais risque de crédit client**

Arjan n'opère 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.

##### **7. Ventes/services comptabilisés dans une période comptable erronée**

Karla prépare un état mensuel des ventes et des recettes. Celui-ci est revu ensuite par Suraj.

##### **8. Recettes non déposées à la banque et/ou non enregistrées en partie ou en totalité (fraude ou erreur)**

Une liste des chèques reçus est établie. Son total est revu avant leur versement à la banque. C'est Karla qui prépare les bulletins quotidiens de versement des chèques, mais c'est Jawad qui procède au versement des recettes pour assurer une bonne séparation des tâches.

##### **9. Recettes enregistrées dans des comptes erronés (fraude ou erreur)**

Cela peut être noté lors de la revue de l'état mensuel des ventes et des recettes.

**10. Recettes enregistrées dans une période comptable erronée**

Karla vérifie si les recettes sont enregistrées dans la bonne période pour s'assurer de la bonne séparation de périodes chaque mois.

**11. Aucune provision n'a été constituée pour les créances douteuses ou irrécouvrables**

Les créances datant de plus de 60 jours font l'objet d'un suivi pour assurer leur règlement, mais aucune provision n'est constituée pour les créances douteuses (sauf à la fin de l'année).

**12. Créances clients impayées non suivies à temps**

Jawad prépare une liste des comptes clients, classés par âge de créances, et donne la liste à Suraj pour qu'il procède à son examen. Les comptes qui dépassent 60 jours font l'objet de suivi mensuel et les observations relatives à la date à laquelle le client a accepté de payer le solde y sont enregistrées. Pour les clients dont les créances ont dépassé 90 jours, et qui n'ont pas réalisé des arrangements en ce qui concerne les modalités de règlement de leurs créances, les ventes ultérieures qui leur sont destinées vont devoir être effectuées sur la base d'un paiement au comptant lors de la livraison des marchandises.

Voir la note séparée 545-6 (non incluse) en ce qui concerne les contrôles couvrant les ventes par internet.

**Etape 1- Identification des risques**

La première et la plus importante étape dans l'évaluation du contrôle interne consiste à identifier quels sont les risques qui nécessitent d'être atténués par le contrôle interne. Cela comprend, notamment, les risques identifiés suite à la prise de connaissance de l'entité, ainsi que les autres facteurs de risque diffus et les facteurs de risques transactionnels courants liés aux processus opérationnels tels que les ventes, les achats et la paie, etc.

**Etape 2 –Conception du contrôle**

La deuxième étape consiste à demander des informations sur les risques qui ont été identifiés lors de l'étape 1 ci-dessus, ainsi qu'à évaluer les contrôles mis en place par la direction pour les traiter.

**Les contrôles diffus (« contrôles à l'échelle de l'entité») et les contrôles généraux sur les systèmes informatiques.**

Le formulaire ci-dessous traite chacune des quatre étapes décrites dans ce chapitre. Il peut être utilisé pour documenter les éléments suivants :

- Les facteurs de risque à traiter par les divers éléments de contrôle interne (identification des risques - étape 1 (ci-dessus));
- Quels sont les contrôles qui existent (le cas échéant), destinés à atténuer les risques (conception du contrôle -étape 2 (ci-dessus));
- L'élément de preuve obtenu prouvant que les contrôles identifiés existent réellement et qu'ils sont utilisés. (Mise en œuvre du contrôle - étape 3 (ci-dessus)) ;
- Le contexte et le fonctionnement des contrôles qui ont été identifiés et mis en œuvre (documentation du contrôle - étape 4 (ci-dessus)).

<b>«Contrôles à l'échelle de l'entité»</b>	
<b>Risques à prendre en considération</b>	<b>Contrôles pertinents</b>
Environnement de contrôle : <ul style="list-style-type: none"> <li>• Aucun accent n'est mis sur l'importance/nécessité de l'intégrité et des valeurs éthiques.</li> <li>• Aucun engagement envers la compétence des employés.</li> <li>• Surveillance inefficace de la direction et de la part des personnes constituant le gouvernement d'entreprise.</li> <li>• La direction a une mauvaise attitude à l'égard du contrôle interne et/ou la gestion des risques liés à l'activité.</li> <li>• Structure organisationnelle inappropriée/inefficace pour la planification, le contrôle et la réalisation des objectifs.</li> <li>• Inexistence de politiques/procédures visant à assurer l'efficacité de la gestion des ressources humaines.</li> </ul>	Raj insiste de façon régulière sur la nécessité de faire preuve d'intégrité et d'éthique dans ses communications quotidiennes avec les employés et à travers ses actions.  Il a une bonne attitude à l'égard du contrôle interne – il a mis en œuvre, dans le passé, les recommandations d'audit qui étaient réalisables.  Il n'y a pas de structure formelle de gouvernance, mais Raj rencontre Suraj et Jawad (Dephta) régulièrement.
Les contrôles atténuent-ils les facteurs de risques ?	Oui
Décrire les demandes d'informations/observations pour s'assurer que les contrôles identifiés sont mis en œuvre.	Interviewée, Ruby a confirmé l'engagement de Raj à traiter les fournisseurs et les clients de manière éthique et sincère. Examiner le procès-verbal de la dernière réunion qui a été préparé par Jawad.

« Contrôles à l'échelle de l'entité »	
Risques à prendre en considération	Contrôles pertinents
<p>Evaluation des risques :</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• La direction est souvent surprise par des événements qui n'étaient pas identifiés auparavant/ou évalués précédemment et réagit toujours aux événements, plutôt que de les planifier à l'avance.</li> </ul>	<p>Un plan d'affaires est préparé annuellement. Raj surveille les flux de trésoreries mensuels et les tendances des ventes.</p>
<p>Les contrôles atténuent-ils les facteurs de risques ?</p>	<p>Oui.</p>
<p>Décrire les demandes d'informations/observations pour s'assurer que les contrôles identifiés sont mis en œuvre</p>	<p>On a examiné une copie du plan d'affaires qui a mis en évidence la possibilité que la situation économique puisse avoir un impact sur les ventes.</p> <p>On a examiné un dossier sur les flux de trésoreries mensuels remis à Raj. Les éléments de preuves de la revue réalisée par Raj sont ses commentaires sur les documents et les modifications qu'il a demandées.</p>
<p>Risques relatifs aux informations financières :</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Les événements et les conditions (autres que les transactions) qui sont significatifs pour les états financiers peuvent n'être ni captés, ni enregistrés ;</li> <li>• La mauvaise surveillance/contrôle des informations financières, des écritures comptables, ainsi que de la préparation des estimations/divulgations significatives pourrait entraîner des anomalies significatives dans les états financiers ;</li> <li>• Les problèmes significatifs relatifs aux informations financières peuvent ne pas être communiqués au conseil d'administration ou à des parties externes, telles que les banquiers ou les autorités de régulations.</li> </ul>	<p>Raj rencontre Suraj et Jawad (Dephta) pour examiner les états financiers et le plan d'affaires.</p> <p>Raj examine les états financiers ; cependant, il n'examine les écritures comptables que lorsqu'il a du temps. (Le risque a augmenté du fait du manque de séparation des tâches ; cette situation permet aussi à Ruby de passer des écritures comptables qui peuvent passer inaperçues).</p>
<p>Les contrôles atténuent-ils les facteurs de risques ?</p>	<p>Non. Les faiblesses du contrôle incluent le risque de dépassement des contrôles de la part de la direction, ainsi que le manque de séparation des tâches dans une telle petite entité.</p>
<p>Décrire les demandes d'informations/observations afin de s'assurer que les contrôles identifiés sont mis en œuvre.</p>	<p>Examen du dossier contenant le rapport mensuel financier transmis à Raj. Cependant, on n'a relevé aucun indice prouvant que Raj a réellement revu les états contenus dans ledit rapport.</p>
<p>Prévention de la fraude:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• La direction n'a pas considéré ni évalué les risques de survenance de fraudes (y compris les dépassements de la part de la direction).</li> </ul>	<p>Raj garde l'argent et les objets de valeurs dans un coffre-fort.</p> <p>Raj est impliqué dans chaque étape des opérations, y compris la production ; il surveille ainsi toutes les opérations afin de réduire le risque de fraude.</p>
<p>Les contrôles atténuent-ils les facteurs de risques ?</p>	<p>Non. Les objets de valeurs sont gardés en sécurité, mais étant donné que Raj était absent durant une bonne petite période cette année, cela réduit l'étendue de la surveillance de la direction. En plus, le comptable est connu pour avoir des problèmes financiers personnels.</p>

« Contrôles à l'échelle de l'entité »	
Risques à prendre en considération	Contrôles pertinents
Décrire les demandes d'informations/observations afin de s'assurer que les contrôles identifiés sont mis en œuvre.	On a inspecté l'endroit où l'argent est déposé et vérifié que seulement Raj possède la clé.
<p>Les risques à prendre en considération :</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Absences de règles / procédures pour s'assurer de l'efficacité de la gestion du système informatique et de la supervision du personnel informatique ;</li> <li>• Absence d'alignement entre les objectifs d'affaires, les risques et les plans informatiques ;</li> <li>• Une confiance est placée dans les systèmes/programmes qui opèrent des traitements incorrects de données et qui traitent des données inexactes.</li> <li>• L'accès non autorisé aux données. La possibilité de destruction des données, les modifications incorrectes, les transactions non autorisées ou inexistantes et l'enregistrement inexact des transactions.</li> </ul>	<p>Absence de règles et de procédures informatiques.</p> <p>Les dépenses informatiques et les acquisitions d'immobilisations font partie du budget annuel (si elles sont prévues).</p> <p>Raj assure que le logiciel est mis à jour et que Ruby réalise la sauvegarde des données.</p>
Les contrôles atténuent-ils les facteurs de risque ?	Oui, étant donné le nombre réduit d'opérations.
Décrire les demandes d'informations/observations afin de s'assurer que les contrôles identifiés ont été mis en œuvre.	On a examiné la rubrique des dépenses informatiques du budget annuel. Aucune dépense d'investissement n'a été prévue pour la période

### Les processus opérationnels et les contrôles transactionnels

Ce formulaire (revenus, créances, recettes) traite deux des quatre étapes du processus de contrôle. Il rapproche les risques liés aux transactions, de chaque assertion, aux procédures de contrôle interne pertinentes (RICP). Il pourrait être aussi utilisé pour assurer les référenciations croisées des travaux relatifs à la mise en œuvre des contrôles.

Entité : **Kumar & Co.**

Exercice clos le : **31 décembre 20XX**

Etape 1 – Décrire les risques transactionnels		Assertions affectées	Etape 2 – Décrire les procédures de contrôle pertinentes « RICP » (Si des contrôles multiples existent, considérer l'utilisation de la matrice de la conception du contrôle)	Evaluer le contrôle		Risque résiduel (H, M, L)
				Conception	Mise en place	
1	Marchandises expédiées/services réalisés non facturés.	C	Le journal des expéditions est rapproché avec le journal des ventes chaque semaine pour s'assurer que toutes les expéditions ont été facturées.	OK	545-2	L
2	Revenus partiellement ou totalement non comptabilisé (par exemple, les ventes au comptant).	CA	Le comptable rapproche les factures émises avec l'état du chiffre d'affaires comptabilisé chaque mois.	OK	545-2	L

Etape 1 – Décrire les risques liés aux transactions		Assertions affectées	Etape 2 – Décrire les procédures de contrôle pertinentes « RICP » (Si des contrôles multiples existent, considérer l'utilisation de la matrice de la conception du contrôle)	Evaluer le contrôle		Risque résiduel (H, M, L)
				Conception	Mise en place	
3	Ventes fictives/ventes à crédit comptabilisées.	CE	Raj revoit les ventes mensuelles, les comptes clients et le journal des recettes. (Remarque : quelques clients, constituant la majorité du chiffre d'affaires, proviennent de Cambridge).	OK	545-2	L
4	Règles de constatation des revenus non suivies.	CEA	Les revenus sont comptabilisés lorsque les marchandises sont expédiées et facturées. Cependant, aucun contrôle afférent à la séparation de périodes n'est réellement effectué.	partiel	545-2	M
5	Revenus/recettes non enregistrés dans la bonne période.	A	Revue de l'état des ventes par Ruby et Raj chaque mois.	partiel	545-2	M
6	Recettes non déposées ou non comptabilisées partiellement ou totalement.	CA	Les recettes non déposées seraient fort probablement remarquées par Raj lors de sa revue mensuelle des comptes clients.	non	non	M
7	Provisions non constituées pour les créances douteuses ou irrécouvrables.	V	Effectuée à la fin de l'année seulement.	non	non	H
8	Les transactions réalisées avec les parties liées ne sont pas identifiées	CEAV	Les ventes à la société sont enregistrées dans un compte séparé et sont revues par Raj mensuellement. Cependant les autres parties liées ne sont pas identifiées.	partiel	545-2	M

Il y a lieu d'exercer le jugement professionnel (en se basant sur l'analyse des informations ci-dessus) afin d'évaluer le risque d'anomalie significative (RAS) par assertion.

Assertion	RAS	Décrire les procédures d'audit (telles que les vérifications de détail ou les tests de procédures) qui répondent aux risques évalués	Réf W/P
Exhaustivité	Faible	Voir le programme d'audit des ventes et comptes clients.	705 – C. 100
Existence	Faible	Voir le programme d'audit des ventes et comptes clients.	705 – C. 100
Exactitude	Moyen	Exécuter des travaux additionnels en ce qui concerne la séparation des périodes et la constatation des revenus. Voir les détails dans le programme d'audit des ventes et comptes clients.	705 – C. 100
Valorisation	Moyen	Examiner minutieusement les provisions pour créances douteuses comme cela est présenté au C.100.	705 – C. 100

**Remarque :** Le risque d'anomalie significative (RAS) au niveau de l'assertion sera basé sur les « assertions affectées » par les risques liés aux transactions (ci-dessus) et par l'étendue des risques résiduels restant après atténuation.

### Etape 3 - Mise en œuvre du contrôle

Mise en œuvre du contrôle transactionnel.

Extrait des procédures de mise en œuvre des contrôles afférents aux revenus/créances.

Les personnes interviewées:

Ruby Date 22 Février 20X3

Raj Date 22 Février 20X3

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 535 pour les copies des documents qui démontrent que les contrôles internes fonctionnent normalement.</i>
Décrire le processus de transfert des informations d'une personne (propriétaire du processus) à la personne suivante.	<i>Les transmissions, à la comptabilité des informations relatives aux ventes, s'effectuent régulièrement. Sur la base des tests de conformité effectués, les transferts ont bien fonctionné.</i>
Noter la fréquence et le calendrier des procédures de contrôle interne exécutées.	<i>Ils sont notés sur la matrice de conception des contrôles.</i>
Identifier tous les contrôles généraux sur les systèmes informatiques nécessaires pour protéger les fichiers des données relatives aux transactions, d'une part, et pour assurer le fonctionnement approprié des applications informatiques de contrôles internes, d'autre part.	Les contrôles généraux sur les systèmes informatiques sont très limités, en raison de la petite taille de l'entité.
Documenter les procédures mises en place pour couvrir les congés de maladie et les congés payés du personnel. Si des congés payés n'ont pas été pris au cours des 12 derniers mois, il y a lieu d'en expliquer la raison.	Etant une employée à temps partiel, Ruby rattrape le retard de la comptabilité chaque fois qu'elle revient au bureau. En raison du petit nombre de transactions, cela a été suffisant.
Se renseigner sur l'étendue et la nature des erreurs constatées au cours de la période précédente.	La plupart des erreurs étaient dues à des erreurs dans les quantités des articles commandés et livrés. Le rapprochement du registre des ventes et des commandes est contrôlé par Raj pour déceler les erreurs ; il semble fonctionner efficacement lorsqu'on a appliqué nos tests de conformité.
Se renseigner pour savoir si on a demandé à quelques personnes de ne pas appliquer les procédures écrites.	Cas non noté.

### Etape 4 – Documentation du contrôle interne

**Remarque :** Les contrôles sont identifiés en caractères gras.

**Extrait de la documentation des processus opérationnels utilisant une approche narrative.  
Kumar & Co.**

**Processus opérationnels** – Revenus/créances /système des recettes.

**Les commandes clients**

Elles sont établies pour chaque commande reçue et elles sont enregistrées dans le système comptable, qui leur attribue **automatiquement un numéro de commande séquentiel**. La seule exception est le mobilier vendu directement dans la boutique ou d'autres petits objets à portée de main.

Raj tient le **registre des commandes** qui retrace la date de la commande, le montant, le type de produit, la date de paiement promise, le prix, etc. Il tient également un **registre des ventes** indiquant le nom du client, les détails de la commande, le prix, etc. Raj **rapproche et examine** les registres des commandes et des ventes à la fin du mois pour s'assurer de leurs exactitudes.

Quand les articles sont assemblés et prêts à être expédiés, Ruby établit **une facture** qui est envoyée au client, avec le bon de commande.

**Les ventes de la boutique**

Pour toutes les ventes de la boutique, les factures sont établies par Raj 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 délivrées aux clients.

La majorité des ventes de la boutique se font au comptant et il y a donc très peu de risque de crédit.

**Les comptes clients**

Ruby ouvre tous les courriers et **met à part** les paiements reçus en tant qu'avances. Raj passe habituellement à la banque, qui est sur le chemin de sa maison, et effectue le dépôt. Ruby enregistre par la suite les paiements dans le système comptable et affecte les paiements aux factures concernées.

Ruby prépare une liste des **créances clients classées par âge** (ancienneté de la créance) et présente la liste à Raj pour examen.

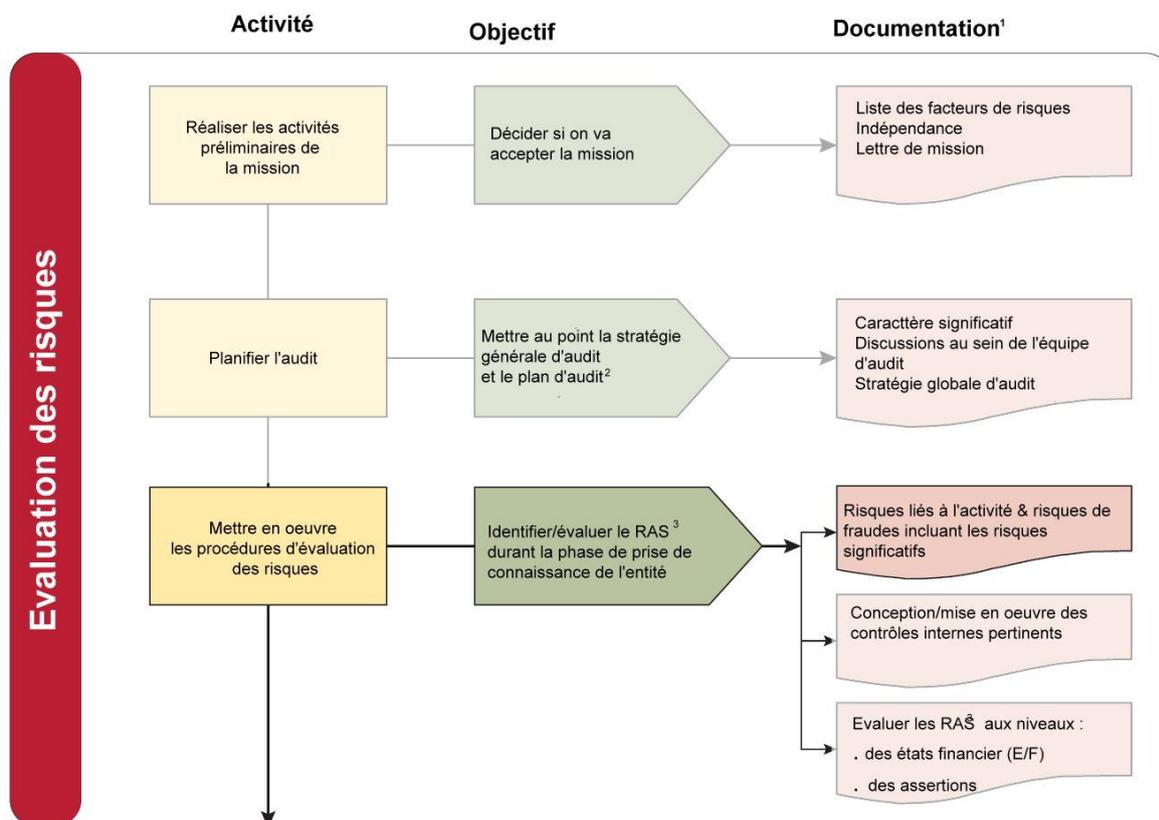
Les comptes **dépassant 90 jours sont suivis** chaque mois **par Ruby** et les **commentaires** relatifs à la date à laquelle le client a accepté de payer le solde de sa créance sont inscrits sur ladite liste.

# Chapitre 13

## LA COMMUNICATION DES DEFICIENCES DU CONTROLE INTERNE

Contenu du chapitre	Norme ISA pertinente
Directives sur la communication des déficiences identifiées du contrôle interne qui, selon le jugement professionnel de l'auditeur, méritent d'être portées à l'attention de la direction et des personnes constituant le gouvernement d'entreprise.	265

Schéma 13.0-1



Notes :

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

Paragraphe	Extraits pertinents des normes ISA
260.10	<p>Pour les besoins des Normes ISA, les termes ci-après ont la signification suivante :</p> <p>(a) personnes constituant le gouvernement d'entreprise : Personne(s) ou organisation(s) (par exemple : un fondé de pouvoir de société) ayant la responsabilité de surveiller la stratégie de l'entité et les obligations de celle-ci de rendre compte. Cette responsabilité inclut la surveillance du processus d'élaboration de l'information financière. Pour certaines entités dans certaines juridictions, les personnes constituant le gouvernement d'entreprise peuvent comprendre le personnel de direction, par exemple, les membres exécutifs d'un comité des personnes constituant le gouvernement d'entreprise d'une entité privée ou du secteur public, ou le propriétaire-dirigeant. Pour plus de détail sur la diversité des structures de gouvernance, voir les paragraphes A1 à A8 ;</p> <p>(b) direction : Personne(s) ayant des responsabilités exécutives pour la conduite des opérations de l'entité. Pour certaines entités dans certaines juridictions, la direction comprend quelques-unes ou toutes les personnes constituant le gouvernement d'entreprise, par exemple, les membres exécutifs d'un comité des personnes constituant le gouvernement d'entreprise, ou le propriétaire-dirigeant.</p>
265.6	<p>Pour les besoins des Normes ISA, les termes mentionnés ci-après ont la signification suivante :</p> <p>(a) Déficience dans le contrôle interne – Cette situation se présente lorsque :</p> <p>(i) un contrôle est conçu, mis en place et fonctionne de telle manière qu'il ne permet pas de prévenir, ou de détecter et corriger, des anomalies contenues dans les états financiers en temps opportun ; ou</p> <p>(ii) un contrôle nécessaire pour prévenir, ou pour détecter et corriger, une anomalie contenue dans les états financiers en temps opportun n'existe pas.</p> <p>(b) Déficiences majeures dans le contrôle interne – Déficience, ou ensemble de déficiences dans le contrôle interne qui, selon le jugement professionnel de l'auditeur, est suffisamment important pour mériter l'attention des personnes constituant le gouvernement d'entreprise (Voir Par. A5).</p>
265.7	<p>L'auditeur doit déterminer si, sur la base des travaux d'audit effectués, il a relevé une ou plusieurs déficiences dans le contrôle interne. (Voir Par. A1-A4)</p>
265.8	<p>Lorsque l'auditeur a relevé une ou plusieurs déficiences dans le contrôle interne, il doit déterminer, sur la base des travaux d'audit effectués, si, prise individuellement ou ensemble, elles constituent des déficiences majeures. (Voir Par. A5-A11)</p>
265.9	<p>L'auditeur doit communiquer par écrit, et en temps opportun, aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise les déficiences majeures dans le contrôle interne qu'il a relevées au cours de l'audit. (Voir par. A12-A18, et A27)</p>
265.10	<p>L'auditeur doit également communiquer en temps voulu à la direction, à un niveau hiérarchique approprié : (Voir Par. A19-A27)</p> <p>(a) par écrit, les déficiences majeures relevées dans le contrôle interne qu'il a communiquées, ou a l'intention de communiquer, aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise, à moins qu'il soit inapproprié de les communiquer directement à la direction en la circonstance; et (Voir Par. A14, et A20-A21)</p> <p>(b) les autres déficiences dans le contrôle interne relevées au cours de l'audit qui n'ont pas été communiquées à la direction par d'autres personnes et qui, selon le jugement professionnel de l'auditeur, sont suffisamment importantes pour mériter l'attention de la direction (Voir Par. A22-A26)</p>
265.11	<p>L'auditeur doit inclure dans sa communication écrite des déficiences majeures dans le contrôle interne :</p> <p>(a) une description des déficiences et une explication de leurs effets potentiels; et (Voir Par. A28)</p> <p>(b) des informations suffisantes pour permettre aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise et à la direction de comprendre le contexte dans lequel cette communication est faite. En particulier, l'auditeur doit expliciter que: (Voir Par. A29-A30)</p> <p>(i) l'objectif de l'audit qui lui est assigné est d'exprimer une opinion sur les états financiers;</p> <p>(ii) l'audit comprend la prise en considération du contrôle interne relatif à l'établissement des états financiers en vue de permettre de définir des procédures d'audit qu'il considère appropriées en la circonstance, mais non dans le but d'exprimer une opinion sur l'efficacité du contrôle interne; et</p> <p>(iii) les questions qui sont communiquées se limitent aux déficiences qu'il a relevées au cours de l'audit et dont il a conclu qu'elles étaient suffisamment importantes pour mériter d'être communiquées aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise</p>

### 13.1 Vue d'ensemble

Durant le déroulement de l'audit, des déficiences dans le contrôle interne peuvent être identifiées. Cela peut survenir à la suite de la connaissance et l'évaluation du contrôle interne (voir les chapitres 11 et 12, Tome 2), ou bien suite à l'évaluation des risques, à l'exécution des procédures d'audit ou lors d'autres observations faites à n'importe quelle étape du processus d'audit.

Il n'y a aucune limitation en ce qui concerne les déficiences de contrôle qui peuvent être communiquées aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise. Toutefois, si une insuffisance identifiée est évaluée par l'auditeur comme étant significative, l'auditeur devrait d'abord en discuter avec la direction et il est tenu alors de la communiquer par écrit (avec toute autre insuffisance significative) aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise.

Les déficiences de contrôle les plus courantes sont classées dans le tableau ci-après :

Tableau 13.1-1

Déficiences de contrôle interne éventuelles	
<b>Contrôles diffus (« contrôles à l'échelle de l'entité »)</b>	Environnement de contrôle faible (« contrôles à l'échelle de l'entité »), tel que la supervision inefficace, la mauvaise attitude à l'égard du contrôle interne, des cas de dépassements de la part de la direction, ou bien des cas de fraudes.
	Changements dans le personnel ayant abouti à des postes clés vacants ou lorsque le personnel actuel (par exemple, le comptable) n'est pas compétent pour exécuter les tâches requises.
	Déficiences identifiées dans les contrôles généraux sur les systèmes informatiques.
	Contrôles inadéquats mis en œuvre pour traiter les événements non courants significatifs, tels que l'introduction d'un nouveau système comptable, l'automatisation d'un système tel que celui des ventes ou l'acquisition d'une nouvelle entreprise.

<b>Déficiences de contrôle interne éventuelles</b>	
<b>Contrôles diffus (contrôles à l'échelle de l'entité)</b>	<p>L'incapacité de la direction de superviser la préparation des états financiers. Ceci pourrait inclure l'absence des éléments suivants :</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• La surveillance générale des contrôles (telle que la supervision du personnel financier et comptable) ;</li> <li>• Les contrôles de prévention et de détection des fraudes ;</li> <li>• Les contrôles sur le choix et l'application des méthodes comptables significatives ;</li> <li>• Les contrôles sur les transactions importantes réalisées avec les parties liées ;</li> <li>• Les contrôles sur les transactions importantes qui ne font pas partie des opérations courantes de l'entité ;</li> <li>• Les contrôles du processus de l'établissement des états financiers de fin de période (tels que les contrôles sur les écritures comptables non récurrentes).</li> </ul>
	<p>Les déficiences significatives communiquées précédemment à la direction ou aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise, et qui demeurent non corrigées après une période de temps raisonnable.</p>
<b>Contrôles spécifiques (transactionnels)</b>	<p>Une réponse inefficace de la direction à des risques significatifs identifiés (par exemple, l'absence de contrôles au niveau d'un risque bien déterminé).</p>
	<p>Des Anomalies ont été détectées par l'auditeur alors qu'elles auraient dû être prévenues, ou détectées et corrigées, par le système de contrôle interne de l'entité.</p>
	<p>Les contrôles internes existants n'étaient pas :</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• suffisants pour atténuer les risques (mauvaise conception) ; et/ou</li> <li>• mis en œuvre comme ils ont été conçus (mauvaise mise en œuvre). Cela pourrait résulter d'une mauvaise formation du personnel, de son manque de compétence ou de l'absence de ressources suffisantes pour accomplir les tâches requises.</li> </ul>

### **13.2 La fraude**

Si on a obtenu un élément probant prouvant que la fraude existe ou peut exister, la question devrait être portée dès que possible à l'attention d'un responsable de la direction ayant un niveau hiérarchique approprié. Cela devrait être fait même si la question pouvait être considérée comme étant sans conséquence.

Le responsable de la direction ayant un niveau hiérarchique approprié est une question de jugement professionnel ; cependant, il doit avoir au moins un niveau hiérarchique au-dessus des personnes qui semblent être impliquées dans la fraude suspectée. Le choix de ce niveau hiérarchique serait aussi affecté par la probabilité de collusion et par la nature et l'ampleur de la fraude suspectée. Lorsque la fraude implique les hauts dirigeants, la communication est également nécessaire avec les personnes constituant le gouvernement d'entreprise. Cela peut être fait oralement ou par écrit.

## **Point à prendre en considération**

### **Fraude perpétrée par le propriétaire-dirigeant ou les personnes constituant le gouvernement d'entreprise**

En cas de survenance de fraude au plus haut niveau d'une organisation, il n'y aurait plus de personnes au sein de l'entité auxquelles on peut rapporter ce cas de fraude. Dans de telles situations, l'auditeur devrait obtenir des conseils juridiques pour déterminer la ligne de conduite particulière qui serait appropriée en ces circonstances. Le but de l'obtention de tels conseils est de savoir quelles sont les mesures à prendre (le cas échéant) et qui sont nécessaires, compte tenu des aspects d'intérêt public de la fraude identifiée.

Dans la plupart des pays, l'auditeur professionnel est tenu de maintenir la confidentialité des informations du client. Cette situation peut l'empêcher de communiquer la fraude à une partie extérieure. Toutefois, les responsabilités légales de l'auditeur varient selon les pays et, dans certaines circonstances, l'obligation de confidentialité peut être outrepassée par les statuts, par la loi, ou par les tribunaux de droit commun. Dans certains autres pays, l'auditeur d'une institution financière a une obligation légale de signaler la survenance d'une fraude aux autorités de contrôle. Par ailleurs, dans certains pays, l'auditeur a une obligation de signaler les anomalies aux autorités, et ce, dans les cas où la direction et les personnes constituant le gouvernement d'entreprise ne parviennent pas à prendre des mesures correctives.

### **13.3 L'évaluation de la gravité d'une déficience**

Une déficience significative est définie comme étant une déficience, ou une combinaison de déficiences, au niveau du système de contrôle interne qui est, selon le jugement professionnel de l'auditeur, suffisamment importante pour mériter d'être portées à l'attention des personnes constituant le gouvernement d'entreprise.

Lors de l'évaluation du contrôle interne (voir le chapitre 12, Tome 2), il est suggéré que l'auditeur élimine, de l'étendue de sa prise de connaissance du contrôle, les facteurs de risques qui ont une faible probabilité d'aboutir à une anomalie significative dans les états financiers. Si cette directive est suivie, il est fort probable que la plupart des déficiences de contrôle, qui seraient identifiées par l'auditeur, soient significatives.

Le critère pour déterminer si une déficience est significative ou non est similaire à celui de tout autre risque (voir le chapitre 9, Tome 2). Le jugement professionnel est utilisé pour évaluer la probabilité de la survenance d'une anomalie et de son ampleur potentielle au cas où elle surviendrait. Si une anomalie s'est produite réellement, l'évaluation sera basée sur l'impact de l'anomalie.

Des déficiences de contrôle moins graves ou même mineures peuvent aussi être identifiées au cours de l'audit. Ces dernières pourraient résulter d'interviews avec la direction et le personnel, lors de l'observation du fonctionnement des contrôles internes, lors de l'exécution des procédures d'audit complémentaires et de toutes autres informations qui peuvent être obtenues. Le fait de savoir si ces questions sont suffisamment importantes pour être signalées à la direction et les personnes constituant le gouvernement d'entreprise est une question de jugement professionnel.

Les points qui pourraient être pris en compte par l'auditeur pour évaluer la gravité d'une insuffisance sont décrits dans le tableau ci-dessous :

Tableau 13. 3-1

Identification d'une déficience significative	
<b>Critères d'évaluation des déficiences</b>	Le degré de probabilité d'existence des déficiences conduisant à des anomalies significatives dans les états financiers à l'avenir.
	La possibilité que des actifs ou des passifs fassent l'objet de pertes ou de fraudes.
	La subjectivité et la complexité de la détermination de la valeur des estimations, telles que les estimations de la juste valeur comptable.
	Les montants des états financiers qui sont exposés aux déficiences relevées.
	Le volume des activités qui se trouve ou pourrait se trouver dans les soldes de comptes et les flux d'opérations et qui est exposé à une déficience ou à plusieurs déficiences.
	L'importance du contrôle sur les processus relatifs aux informations financières.
	La cause et la fréquence des exceptions détectées qui sont dues à des déficiences dans les contrôles.
	L'interaction de la déficience relevée avec d'autres déficiences dans le système de contrôle interne.

### 13.4 Cas des petites entités

Lors de l'évaluation des déficiences dans le système de contrôle interne dans des petites entités, l'auditeur doit faire attention aux facteurs suivants :

Tableau 13.4-1

Prendre en compte	
<b>Contrôle dans une petite entité</b>	Les contrôles peuvent fonctionner avec moins de formalisme et avec moins d'éléments probants que dans des grandes entités.
	Certains types d'activités de contrôle peuvent ne pas être du tout nécessaires. Les risques peuvent être atténués par les contrôles effectués par les hauts dirigeants (par exemple, les « contrôles à l'échelle de l'entité », tels que l'environnement de contrôle, qui prévient ou détecte la survenance d'une erreur spécifique).
	Dans les petites entités, il y a généralement peu d'employés ; cette situation limite l'étendue de l'application de la séparation des tâches. Toutefois, le propriétaire-dirigeant peut compenser cette déficience par l'exercice d'une surveillance plus efficace que cela n'est possible dans une grande entité (par exemple, les « contrôles à l'échelle de l'entité », tels que l'environnement de contrôle).
	Une grande possibilité de dépassement des contrôles de la part de la direction peut exister.

En plus, la communication des déficiences aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise peut être moins structurée que dans le cas des grandes entités.

### 13.5 Documentation des déficiences de contrôle

Il n'y a pas d'exigences spécifiques dans les normes ISA sur la façon dont les déficiences de contrôle doivent être documentées. L'étendue de la documentation est une question de jugement professionnel. Lorsque l'équipe d'audit est moins expérimentée, il devrait y avoir une documentation et des directives plus détaillées que lorsque l'équipe est composée de membres plus expérimentés.

Une approche possible pour documenter les déficiences lorsqu'elles sont identifiées est décrite ci-dessous. Cette documentation peut être utilisée pour :

- Discuter à propos des déficiences relevées avec la direction ;
- Évaluer le degré de gravité des déficiences ;
- Considérer le besoin de procédures d'audit supplémentaires pour répondre au risque non atténué ;
- Préparer la communication requise pour la direction et pour les personnes constituant le gouvernement d'entreprise.

Un exemple d'une telle documentation est illustré ci-dessous (sans les références d'appui et les autres papiers de travail).

Tableau 13.5-1

Quel est le facteur de risque ou l'assertion affectés ?	Décrire la déficience identifiée	Quel est l'effet potentiel sur les états financiers ?	S'agit-il d'une déficience significative ? (oui / non)	Réponse d'audit
La direction n'a pas considéré ou évalué les risques de survenance de fraudes.	Les membres de l'équipe de la direction se donnent mutuellement confiance et sont réticents à introduire des règles coûteuses, ou autres, pour traiter les risques de fraudes.	La direction peut outrepasser les contrôles et manipuler de manière significative les états financiers.	Oui	Voir les procédures spécifiques exécutées sur les écritures comptables, sur les parties liées et sur les règles de constatation des revenus.
Ventes / services enregistrés dans une période comptable erronée.	Il n'existe aucun contrôle pour empêcher que cela survienne et nous avons trouvé un certain nombre d'erreurs relatives à la séparation des périodes dans nos vérifications de détail.	Les revenus pourraient comporter des anomalies significatives au niveau des états financiers.	Oui	Voir les procédures supplémentaires effectuées relatives aux séparations des périodes.
Mauvaises surveillance et documentation pour appuyer la préparation des estimations.	Le client ne fournit pratiquement pas de documents sauvegardés à l'appui de ses estimations.	En tenant compte de la taille des estimations, cela peut engendrer une erreur importante dans les états financiers.	Oui	Obtenir des éléments probants pour appuyer les hypothèses et effectuer le calcul à nouveau.

## **Point à prendre en considération**

### **Enregistrer les déficiences dans un seul endroit**

Il y a lieu de préparer un formulaire d'audit particulier pour enregistrer les détails pertinents des déficiences des contrôles au fur et à mesure qu'elles sont identifiées. Cela va garantir que toutes les déficiences identifiées seront enregistrées de manière cohérente et dans un seul endroit. Si elles sont dispersées en plusieurs endroits dans le dossier d'audit, les déficiences pourront être oubliées. Cela pourrait aboutir à une réponse d'audit incomplète aux risques impliqués, ainsi qu'à une communication incomplète avec la direction et les personnes constituant le gouvernement d'entreprise.

### **Décrire les conséquences**

Lors de la documentation des déficiences, il est utile de prendre le temps nécessaire pour présenter clairement la déficience et pour décrire sa conséquence ("ce qui pourrait mal tourner"), ainsi que pour présenter la réponse d'audit proposée (le cas échéant) au risque non atténué.

### **Quelle est la ligne de conduite recommandée ?**

La fourniture à la direction d'une recommandation pour corriger les insuffisances de contrôle identifiées n'est pas exigée. Toutefois, les recommandations peuvent être utiles pour la direction dans la définition des mesures correctives appropriées. Lorsque les recommandations sont susceptibles d'être fournies à la direction, il y a lieu de documenter les suggestions d'amélioration en même temps que l'enregistrement des insuffisances. Si cette étape est remise à plus tard, elle peut conduire à un délai supplémentaire en raison de faits nouveaux à porter à la connaissance de l'auditeur.

## **13.6 Discussions orales avec la direction**

Avant d'émettre une communication écrite, il est généralement considéré de bonnes pratiques de discuter les résultats de l'audit oralement (par exemple, une discussion basée sur un projet de rapport) avec la personne responsable directement concernée, ou bien avec le responsable de la direction ayant le niveau hiérarchique approprié, et éventuellement avec les personnes constituant le gouvernement d'entreprise. La personne appropriée est celle qui peut évaluer les déficiences et prendre les mesures correctives nécessaires. Cette étape permet à l'auditeur de s'assurer que les conclusions sont de fait correctes et bien rédigées en les circonstances. Elle peut également permettre à l'auditeur d'obtenir une indication préliminaire de la réponse de la direction quant aux résultats de l'audit.

Pour les déficiences significatives, le niveau approprié de la direction serait celui le plus élevé de l'entité, tel que le propriétaire-dirigeant, le directeur exécutif, ou bien le directeur financier (ou leur équivalent). Pour d'autres déficiences, le responsable de la direction ayant le niveau hiérarchique approprié peut être la direction opérationnelle impliquée directement dans les domaines de contrôle affectés. Il y a lieu de noter que si toutes les personnes constituant le gouvernement d'entreprise sont également impliquées dans la gestion de l'entité, la communication avec les hauts dirigeants de la direction peut ne pas être adéquate pour informer tous ceux qui ont des responsabilités de gouvernance des dites insuffisances significatives.

Si la déficience concerne directement la direction (par exemple, une question touchant son intégrité ou sa compétence), il ne serait pas approprié d'en discuter directement avec cette dernière. La discussion de la déficience relevée devrait se faire normalement avec les personnes constituant le gouvernement d'entreprise.

## **Point à prendre en considération**

Si une déficience significative touche la conduite ou la compétence du propriétaire-dirigeant et les personnes constituant le gouvernement d'entreprise, il n'y a pas, dans ce cas précis, de responsable ayant un niveau hiérarchique approprié au sein de l'entité à qui on peut rapporter les résultats de l'audit. Dans de telles situations, l'auditeur devrait reconsidérer sa capacité à poursuivre l'exécution de la mission d'audit. Ce cas peut impliquer pour l'auditeur le besoin de recourir aussi à des conseillers juridiques.

La discussion avec la direction offre l'occasion de débattre à propos des conclusions de l'audit et d'obtenir une réaction de sa part, avant qu'elles ne soient finalisées et éventuellement communiquées par écrit, comme cela est illustré ci-dessous.

Tableau 13.6-1

Avantages	
Discussions avec la direction	Alerter la direction, en temps opportun, quant à l'existence de déficiences.
	La possibilité d'obtenir des informations pertinentes pour un examen complémentaire, telles que : <ul style="list-style-type: none"> <li>• La confirmation que la description de la déficience et les faits qui s'y rapportent (telle l'étendue d'une anomalie réelle par exemple) est exacte ;</li> <li>• L'existence d'autres contrôles compensatoires éventuels ;</li> <li>• La réaction de la direction et sa compréhension des causes réelles ou présumées des déficiences ;</li> <li>• L'existence d'exceptions découlant des déficiences que la direction a noté.</li> </ul>
	Obtenir une réponse préliminaire de la direction quant aux résultats de l'audit.

### 13.7 Communications écrites

Les déficiences significatives sont à signaler par écrit. Cela reflète l'importance attachée à ces questions et peut aider la direction et les personnes constituant le gouvernement d'entreprise à assumer leurs diverses responsabilités. L'obligation de communiquer les déficiences significatives par écrit s'applique à toutes les entités quelle que soit leur taille, y compris celles dirigées par des propriétaires-dirigeants et les très petites entités. La communication de ces questions par écrit assure que les personnes constituant le gouvernement de l'entreprise ont bien été informées des problèmes.

Après avoir conclu que des déficiences significatives existent, l'auditeur devrait en discuter, aussitôt que possible, avec la direction et les communiquer ensuite par écrit aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise. Bien que cela ne soit pas exigé, la lettre peut contenir quelques recommandations et suggestions pour des mesures correctives. En adoptant ces mesures, la direction peut réaliser les actions correctrices à temps.

### 13.8 Réponse de la direction à la communication de l'auditeur

Il est de la responsabilité de la direction et des personnes constituant le gouvernement d'entreprise de répondre adéquatement à la communication, par l'auditeur, des déficiences significatives relevées dans le contrôle interne et de toutes ses recommandations pour la réalisation des mesures correctives. Cette réponse peut se traduire par :

- L'initialisation des mesures correctives pour remédier aux insuffisances identifiées par l'auditeur ;
- La décision de n'entreprendre aucune action. La direction peut avoir été déjà au courant des déficiences significatives et choisi de ne pas y remédier en raison des coûts impliqués ou pour d'autres considérations ;
- Ne pas réagir du tout. Cela peut être le signe d'une mauvaise attitude à l'égard du contrôle interne qui a des implications sur l'évaluation des risques au niveau des états financiers. Dans certaines situations, cette non-action peut constituer en elle-même une déficience significative.

Indépendamment du fait de savoir quelles sont les mesures qui seraient prises par la direction, l'auditeur est tenu de communiquer toutes les déficiences significatives par écrit. Cela inclut les déficiences significatives qui ont été déjà signalées dans les périodes précédentes. Ce n'est pas à l'auditeur de déterminer si le coût d'atténuation d'une déficience dépasse l'avantage attendu. Toutefois, il serait approprié qu'il considère la déficience en fonction de la taille de l'entité et qu'il applique le bon sens requis en les circonstances.

Si une déficience significative communiquée précédemment persiste, la lettre de management afférente à la période auditée peut la signaler à nouveau ou référer tout simplement à la lettre de management de la période précédente.

Si la déficience n'est pas significative, il n'est pas nécessaire de la formuler par écrit ou de la signaler à nouveau pour la période courante. Cependant, il peut être approprié pour l'auditeur de communiquer à nouveau les autres déficiences au cas où il y a eu un changement au niveau de la direction ou s'il a eu connaissance de nouvelles informations.

### **Contenu de la communication**

La communication des déficiences significatives comprend normalement :

- La description de la nature de chaque déficience significative et de ses effets potentiels. Il n'est cependant pas nécessaire de quantifier ces effets ;
- Toutes les propositions d'actions correctives pour remédier à ces déficiences ;
- La réponse réelle ou proposée de la direction ;
- Une déclaration indiquant si oui ou non l'auditeur a entrepris toutes les démarches pour vérifier si les réponses de la direction ont été mises en œuvre.

Les insuffisances significatives peuvent être regroupées ensemble à des fins de reporting lorsqu'il est approprié de le faire de cette manière.

Pour plus de pertinence, la lettre devrait également inclure les éléments suivants :

- Une indication par l'auditeur, au cas où il aurait effectué des procédures plus approfondies sur le contrôle interne, qu'il peut avoir identifié d'autres déficiences à signaler, ou bien qu'il a conclu que certaines déficiences signalées précédemment ne sont plus justifiées.
- Une indication que cette communication a été fournie pour les besoins des personnes constituant le gouvernement d'entreprise et qu'elle peut ne pas servir à d'autres objectifs.

### **Exigences locales relatives aux rapports**

Les lois ou les règlements dans certaines juridictions peuvent définir pour l'auditeur des exigences supplémentaires consistant à communiquer un ou plusieurs types particuliers de déficiences dans le contrôle interne qui auraient été identifiés pendant l'audit. Lorsque cela se produit, il y a lieu de noter que :

- Les exigences de la norme ISA 265 restent applicables, nonobstant le fait que la loi ou la réglementation peuvent exiger que l'auditeur utilise des termes ou définitions spécifiques ;
- L'auditeur devrait utiliser les termes définis ainsi que les définitions en question dans le but de communiquer conformément aux exigences légales et réglementaires applicables.

## **13.9 Calendrier de la communication écrite**

L'auditeur est tenu de communiquer, par écrit, les déficiences significatives identifiées dans le contrôle interne lors de l'audit aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise en temps opportun. Les facteurs à considérer comprennent ce qui suit :

- Le retard non justifié dans la communication de l'information peut-il lui faire perdre sa pertinence ?
- L'information serait-elle un facteur important permettant aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise de se décharger de leurs responsabilités de surveillance ?

Sauf dans le cas où les exigences locales spécifient une date particulière, la dernière date à laquelle une communication par écrit peut être délivrée est soit avant la date du rapport d'audit, soit juste après cette date. Étant donné que les formulaires utilisés pour la communication par écrit font partie du dossier d'audit, cela permet à l'auditeur de compléter l'assemblage du dossier d'audit final en temps opportun.

### **Point à prendre en considération**

Dans la mesure du possible, il y aurait lieu de communiquer les insuffisances relevées dans le contrôle interne bien avant le début des travaux d'audit de fin de période. La notification rapide de ces déficiences permettrait à la direction de prendre des mesures correctives qui sont de nature à aider l'auditeur à atténuer le risque évalué d'anomalies significatives au niveau des états financiers, ou bien au niveau des assertions. Par exemple, une recommandation de remplacer ou de redéployer l'aide-comptable ou le comptable incompetent pourrait réduire de manière significative le travail requis pour l'examen de la préparation des états financiers de fin de période.

### ***13.10 Etudes de cas – Communication des déficiences relevées dans le contrôle interne***

Pour plus de détails concernant les études de cas, il y a lieu de se référer au chapitre 16, Tome 2 - Introduction relative aux études de cas.

Les déficiences dans le contrôle interne sont identifiées lors de toutes les phases d'audit (évaluation des risques, réponse aux risques et reporting) et l'auditeur doit les réunir pour les signaler subséquemment à la direction. Les déficiences significatives dans le contrôle interne (à la fois de conception et d'application) seraient signalées à la direction au moyen d'une lettre comme celle présentée ci-dessous.

## Etude de Cas A – Dephta Furniture, Inc.



Jamel, Woodwind & Wing LLP  
55 Kingston St., Cabetown, United Territories 123-53004

15 Mars 20X3  
Suraj Dephta  
Dephta Furniture, Inc.  
(Adresse)

### **Objet : Audit des états financiers 20X2**

Cher Suraj

L'objectif de notre audit était d'obtenir l'assurance raisonnable que les états financiers sont exempts d'anomalies significatives. Notre audit n'a pas été conçu dans le but d'identifier les problèmes devant vous être communiqués. Par conséquent, notre audit ne permet pas généralement d'identifier toutes les questions qui peuvent être intéressantes pour vous et il serait inapproprié de conclure que de telles questions n'existent pas.

Au cours de notre audit de Dephta Furniture, Inc. pour l'exercice clos au 31 Décembre 20X2, nous avons identifié certaines déficiences dans le contrôle interne qui sont, à notre avis, significatives.

Une déficience ou bien une combinaison de déficiences significatives de contrôle interne sont celles qui, selon notre jugement professionnel, sont suffisamment importantes pour mériter d'être portées à l'attention des personnes constituant le gouvernement d'entreprise.

### **Ecritures comptables non autorisées**

Il n'y a pas actuellement de contrôle sur les écritures comptables manuelles passées tout au long de la période. En l'absence de séparation de tâches et de contrôles sur ces écritures, des erreurs ou anomalies peuvent ne pas être détectées. Bien que notre audit n'ait pas permis de relever de telles erreurs ou anomalies significatives, cet accès courant illimité et sans surveillance de tout le personnel de l'entreprise, présente un risque pour la fiabilité des états financiers.

Nous recommandons qu'une bonne séparation des tâches soit effectuée en fonction des rôles et des responsabilités. En outre, un processus d'examen formel doit être établi. Toutes les écritures significatives devraient être approuvées avant leurs saisies et une deuxième revue devrait être effectuée par la direction mensuellement.

### **Faible contrôle des stocks**

Il ya actuellement un contrôle très limité des stocks. Sans des contrôles corrects, les stocks pourraient être incomplets, mal valorisés ou volés.

Nous recommandons à Dephta de mettre en œuvre des procédures formalisées de codification et d'inventaire physique périodique des stocks. Les fiches de stocks doivent être comparées aux quantités réelles des articles dans le magasin sur une base mensuelle. Une inspection visuelle mensuelle des articles obsolètes et endommagés devrait également être effectuée afin de s'assurer que toutes les dépréciations des stocks sont comptabilisées comme cela est requis.

Cette lettre est élaborée uniquement dans le but d'informer la direction et elle ne vise pas d'autres objectifs. Nous n'acceptons aucune responsabilité découlant de l'utilisation de cette lettre par de tierces parties.

Cordialement

Jamel, Woodwing & Wing, LLP

## Etude de cas B – Kumar & Co.



Jamal, Woodwind & Wing LLP

55 Kingston St., Cabetown, United Territories 123-53004

15 Mars 20X3

Rajesh Kumar

Kumar & Co.

(Adresse)

### **Objet : Audit des états financiers 20X2**

Cher Rajesh Kumar

L'objectif de notre audit était d'obtenir l'assurance raisonnable que les états financiers sont exempts d'anomalies significatives. Notre audit n'a pas été conçu dans le but d'identifier les problèmes devant vous être communiqués. Par conséquent, notre audit ne permet pas généralement d'identifier toutes les questions qui peuvent être intéressantes pour vous et il serait inapproprié de conclure que de telles questions n'existent pas.

Au cours de notre audit de Kumar & Co. pour l'exercice clos le 31 Décembre 20X2, nous avons identifié certaines déficiences dans le contrôle interne qui sont, à notre avis, significatives. Une insuffisance ou bien une combinaison d'insuffisances significatives de contrôle interne sont celles qui, selon notre jugement professionnel, sont suffisamment importantes pour mériter d'être portées à l'attention des personnes constituant le gouvernement d'entreprise.

### **Absence de séparation des tâches**

Il y a actuellement une absence de séparation des tâches à Kumar & Co. Le comptable à temps partiel a un accès et une mainmise sur tous les livres comptables à Kumar & Co. En l'absence de séparation des tâches entre plusieurs employés, il y a un risque que le comptable puisse commettre, de manière intentionnelle ou non, des erreurs qui ne seraient pas détectées.

Nous recommandons que Kumar & Co envisage l'embauche d'une autre personne à temps partiel pour opérer une séparation de tâches avec le comptable. Étant donné la petite taille de l'organisation et la nécessité de restriction des coûts, si cela n'est pas possible, nous recommandons que Raj Kumar s'implique davantage dans les divers aspects de la tenue des livres comptables de l'entreprise afin d'exercer une surveillance adéquate sur le travail du comptable.

Cette lettre est élaborée uniquement dans le but d'informer la direction et elle ne vise pas d'autres objectifs. Nous n'acceptons aucune responsabilité découlant de l'utilisation de cette lettre par de tierces parties.

Cordialement.

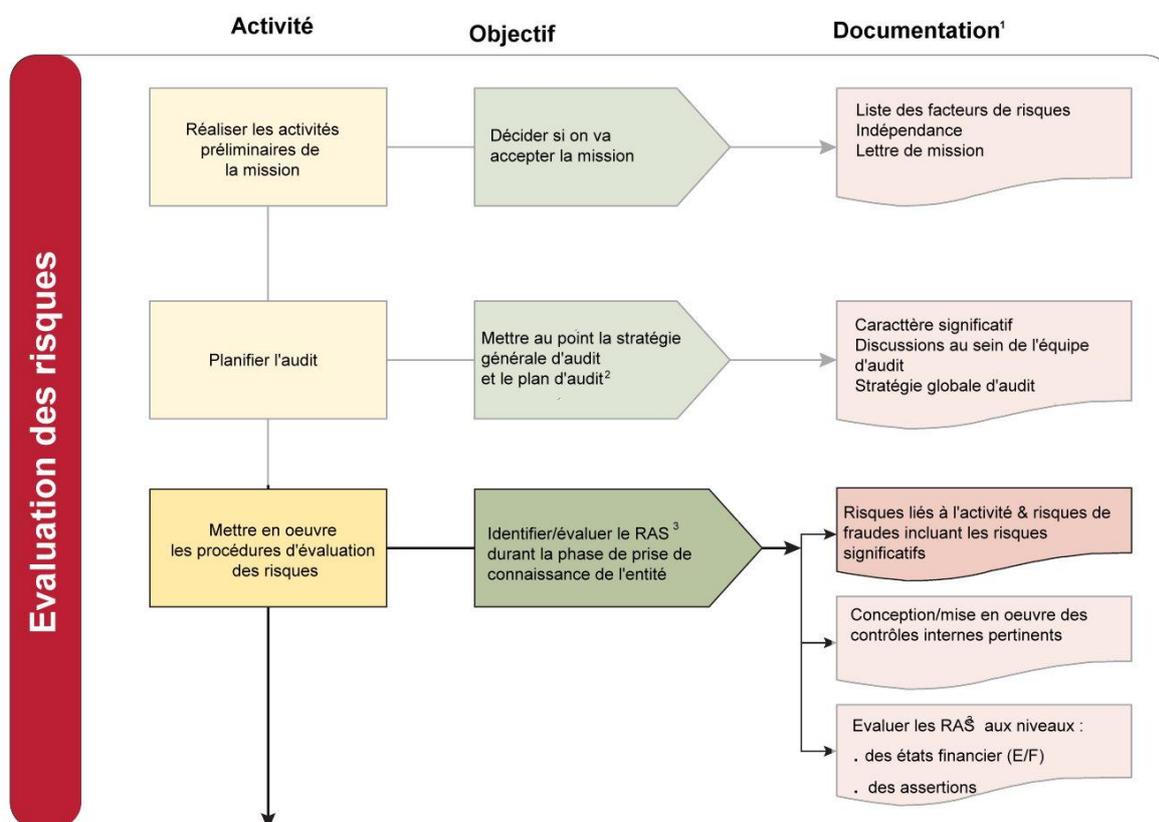
Jamal, Woodwing & Wing, LLP

# Chapitre 14

## LA CONCLUSION DE LA PHASE D'ÉVALUATION DES RISQUES

Contenu du chapitre	Norme ISA pertinente
La conclusion de la phase d'évaluation des risques de la mission d'audit au moyen de la documentation des risques évalués au niveau des états financiers et des assertions.	315

Schéma 14.0-1



Notes :

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

Paragraphe	Extraits pertinents des normes ISA
315.25	L'auditeur doit identifier et évaluer les risques d'anomalies significatives : (a) au niveau des états financiers ;(Voir Par. A105-A108) et (b) au niveau des assertions retenues pour les flux d'opérations, les soldes de comptes et les informations fournies dans les états financiers ;(Voir Par. A109-A113) afin de constituer une base pour définir et réaliser des procédures d'audit complémentaires.
315.26	A cette fin, l'auditeur doit : (a) identifier les risques dans le cadre de sa démarche pour acquérir la connaissance de l'entité et de son environnement, y compris des contrôles pertinents en relation avec les risques, en prenant en considération les flux d'opérations, les soldes de comptes et les informations fournies dans les états financiers ;(Voir Par. A114-A115) (b) évaluer les risques identifiés et évaluer si ceux-ci affectent de manière diffuse les états financiers pris dans leur ensemble et affectent potentiellement plusieurs assertions ; (c) confronter les risques identifiés avec les problèmes auxquels ils peuvent conduire au niveau des assertions, prenant en compte les contrôles pertinents qu'il a l'intention de vérifier ;(Voir Par. A116-A118) et (d) considérer la possibilité d'anomalie, y compris la possibilité de multiples anomalies, et si l'anomalie potentielle est d'une importance telle qu'elle peut résulter en une anomalie significative.
315.32	L'auditeur doit inclure dans la documentation d'audit : (a) la discussion entre les membres de l'équipe affectée à la mission tel que le requiert le paragraphe 10, ainsi que les décisions importantes en résultant ; (b) les éléments-clés de la connaissance acquise relative à chacun des aspects de l'entité et de son environnement, spécifiés au paragraphe 11, et à chacune des composantes du contrôle interne identifiées aux paragraphes 14-24; la source des informations recueillies lors de cette prise de connaissance et les procédures réalisées pour l'évaluation des risques ; (c) les risques identifiés et évalués d'anomalies significatives au niveau des états financiers et des assertions, tel que le requiert le paragraphe 25 ; et (d) les risques identifiés et les contrôles y afférents dont l'auditeur a acquis la connaissance conformément aux paragraphes 27-30 (Voir Par. A131-A134).

## 14.1 Vue d'ensemble

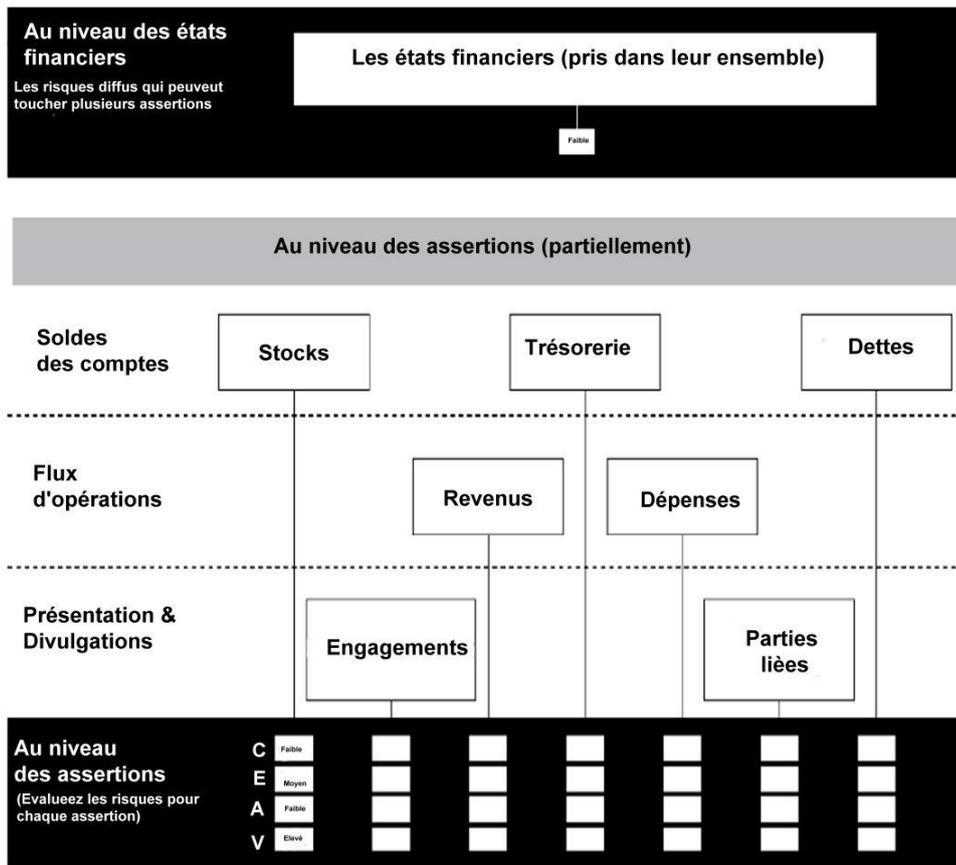
L'étape finale dans la phase d'évaluation des risques de l'audit consiste à examiner les résultats des procédures d'évaluation des risques exécutées, et ensuite à évaluer ou bien, s'ils sont déjà évalués, à résumer les risques d'anomalies significatives :

- Au niveau des états financiers ;
- Au niveau des assertions pour les flux d'opérations, les soldes de compte et les informations fournies dans les états financiers.

La liste des risques évalués qui en résulte va constituer la base pour la prochaine phase de l'audit, qui consiste à déterminer la manière de répondre de façon appropriée aux risques évalués au moyen de la mise au point de procédures d'audit complémentaires.

Les deux niveaux d'évaluation des risques sont illustrés dans le tableau suivant :

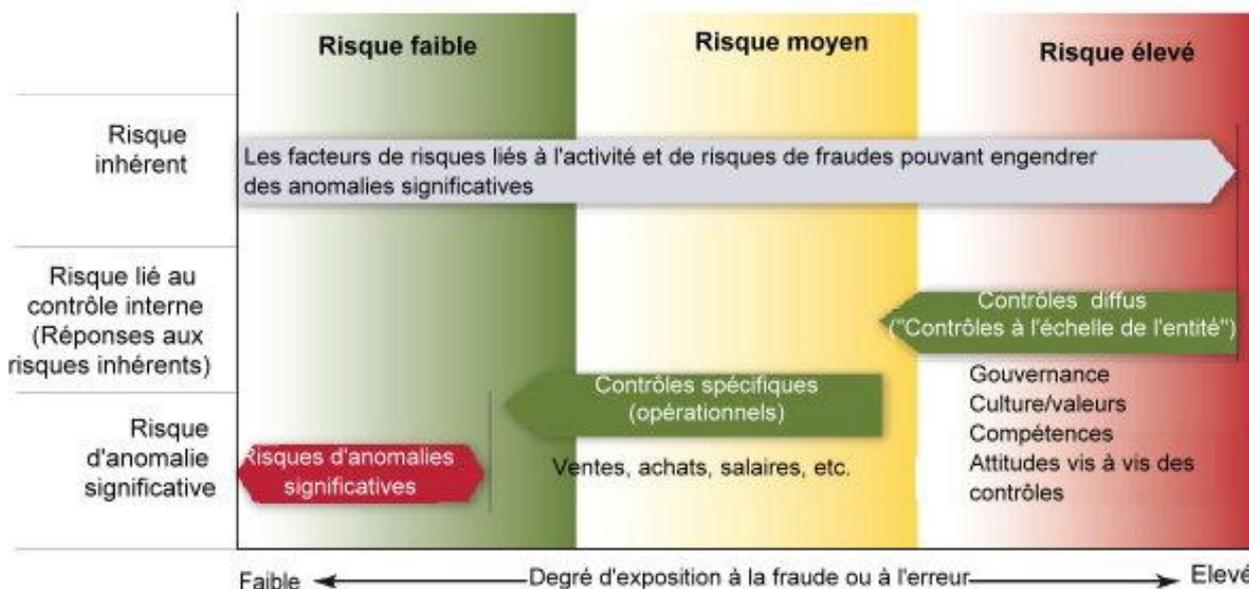
Schéma 14.1-1



**14.2 Les éléments probants obtenus actualisés.**

Les éléments probants obtenus actualisés, en effectuant les procédures d'évaluation des risques, consistent en l'identification et l'évaluation des risques inhérents, ainsi qu'en la conception et la mise en œuvre des contrôles internes pour traiter ces risques. Ce qui subsiste, après tous ces travaux, est le risque d'anomalie significative. C'est tout simplement le risque restant après la prise en compte de l'effet des contrôles internes mis en place pour atténuer les risques inhérents. Cela est illustré dans le schéma ci-dessous :

Schéma 14.2-1



**Remarque :** La longueur de la barre horizontale figurant dans ce schéma est présentée à titre d'illustration ; elle peut donc varier d'une entité à une autre.

Les sources des éléments probants qui peuvent être pertinents en résumant et en évaluant les risques, pour les deux niveaux, sont listées ci-dessous :

Tableau 14.2-2

Éléments probants	Tome et chapitre
La stratégie générale d'audit	T2-5
Le caractère significatif et l'identification des postes des états financiers et les divulgations significatifs	T2-6
Les discussions au sein de l'équipe d'audit	T2-7
Les résultats de l'exécution des procédures d'évaluation des risques	T1-3 et T2-3 à 14
L'identification et l'évaluation des risques inhérents	T2-8 et 9
Les risques significatifs	T2-10
La connaissance et l'évaluation du contrôle interne	T2-11 et 12
Les insuffisances significatives identifiées	T2-13

### 14.3 Résumé des diverses évaluations des risques

L'objectif de l'évaluation des risques est de fournir le fondement et le point de référence pour déterminer ce qui est nécessaire pour répondre aux risques d'une manière appropriée, au moyen de procédures complémentaires d'audit bien conçues et efficaces.

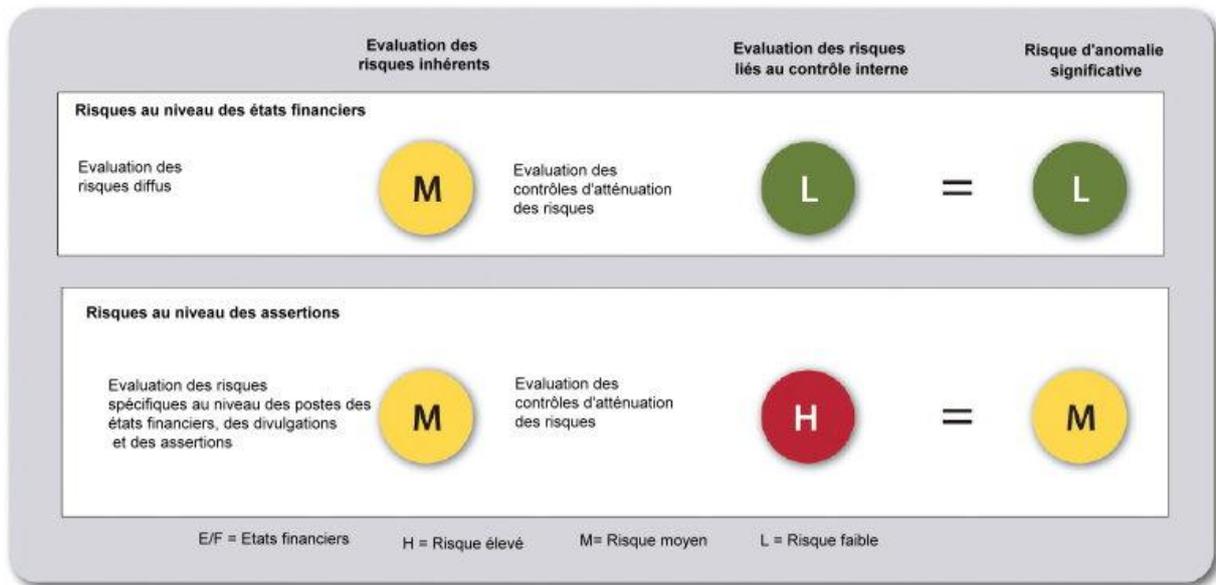
Si tous les risques identifiés actualisés ont été documentés et évalués d'une manière cohérente, il sera relativement aisé de les examiner et de les résumer.

Le résumé des risques évalués récapitule les facteurs de risques inhérents identifiés et l'évaluation de tous les contrôles internes conçus pour atténuer ces risques. Cela est illustré au schéma 14.3-1, ci-dessous.

**Remarque :** Il y a un palier de risque moyen au niveau des états financiers qui est atténué par des «contrôles à l'échelle de l'entité» adéquats et la possibilité d'autres contrôles. Il en résulte que le risque au niveau des états financiers serait évalué comme étant faible.

Le résumé des risques évalués au niveau de l'assertion est une combinaison de l'évaluation des risques inhérents et des risques liés au contrôle interne qui s'appliquent aux soldes des comptes individuels, aux transactions et aux divulgations. Dans le cas ci-dessous, les risques inhérents sont moyens et il n'existe aucun contrôle interne pertinent, ce qui implique que le risque lié au contrôle interne est élevé. Le résultat est donc un risque résiduel moyen pour cette assertion particulière.

Schéma 14.3-1



**Remarque :**

- Avant de conclure qu'il n'y a pas de risques particuliers pour un poste des états financiers ou une divulgation, il y a lieu de considérer l'existence d'autres facteurs pertinents, tels que les erreurs antécédentes connues, la possibilité que l'actif/passif soit sujet à des fraudes, les possibilités de dépassements de la part de la direction et l'expérience acquise des périodes précédentes.
- Si l'auditeur évalue que le risque lié au contrôle interne est faible (par exemple, en décidant de réduire l'étendue des contrôles de substance), il sera nécessaire, dans ce cas, d'effectuer des tests sur l'efficacité du fonctionnement des contrôles visant à appuyer une telle évaluation.
- Dans certains cas, l'entité peut avoir certains contrôles internes ; toutefois, l'auditeur les a jugés comme étant non pertinents pour l'audit et il n'a pas procédé, de ce fait, à leur évaluation. Dans ces cas, le risque lié au contrôle interne serait évalué comme étant élevé.
- Les contrôles spécifiques (au niveau transactionnel) fonctionnent généralement (ce qui aboutit à l'évaluation du risque comme étant faible) ou ne fonctionnent pas (ce qui aboutit à l'évaluation du risque comme étant élevé). Cela signifierait qu'il n'y a pas de risque lié au contrôle interne moyen. Toutefois, certains auditeurs évaluent le risque lié au contrôle interne comme étant un risque moyen lorsqu'un contrôle ne fonctionne pas totalement de manière fiable, mais que l'on s'attend à ce qu'il fonctionne la plupart du temps. Cela peut souvent être le cas dans les petites entités.
- La détermination des risques résiduels résultant de la combinaison des risques inhérents et des risques liés au contrôle interne est une question de jugement professionnel. Le tableau ci-dessous montre plusieurs combinaisons de risques, mais il ne représente pas un substitut au jugement professionnel qui se base sur les circonstances particulières.

Tableau 14.3-2

Risque inhérent	Risque lié au contrôle interne	Risque d'anomalie significative
E	E	E
E	M	M
E	F	M ou F
M	E	M
M	M	M
M	F	F
F	E	M /F
F	M	F
F	F	F

E = Elevé M = Moyen F = Faible

### Point à prendre en considération

#### Documenter le raisonnement qui soutient les évaluations des risques

En résumant les risques évalués, il y a lieu de veiller à fournir une brève description des raisons de chaque évaluation ou d'indiquer, au moyen d'une référencement croisée, l'endroit où on peut les trouver. Cela est souvent plus important que l'évaluation elle-même parce qu'elle contribue à une mise au point bien adaptée, et à moindre coût, des réponses aux risques.

#### Évaluation des risques inhérents

Il y a lieu de rappeler que l'évaluation du risque inhérent est toujours complétée avant toute considération des contrôles qui peuvent atténuer ce risque. En supposant que la plupart des postes des états financiers à auditer dépassent le seuil global de signification, il est très probable, dans la plupart des cas, que le risque inhérent d'anomalie pour la plupart des assertions (avant la prise en considération du contrôle interne) sera évalué comme étant élevé.

#### Risque faible pour toutes les assertions

Lorsqu'un poste dans les états financiers a été évalué comme étant un risque faible pour toutes les assertions, il n'est pas nécessaire de répéter le même raisonnement pour chaque assertion individuelle. Toutefois, il y aurait lieu de documenter la raison pour laquelle toutes les évaluations du risque ont été jugées faibles.

### 14.4 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 des travaux et de l'exécution 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 procédures complémentaires d'audit devrait être pris en compte.

## 14.5 Documentation

Le résumé des risques évalués peut être documenté de plusieurs façons. Les différentes approches possibles sont décrites ci-dessous :

- **Soit une documentation sous forme d'un document individuel.**

C'est un document séparé qui résume les évaluations des risques inhérents et des risques liés au contrôle interne, ainsi que les raisons clés des évaluations des risques combinés. Ce document pourrait également être utilisé pour décrire (en termes généraux) la réponse au risque.

- **Soit une documentation qui serait incluse dans la description de la stratégie générale d'audit et du plan d'audit.**

La première partie de chaque section du plan d'audit (comme pour la section des créances, des dettes, etc.) pourrait décrire l'évaluation des risques et leurs impacts sur les procédures d'audit planifiées.

- **Soit incorporer l'évaluation des risques parmi la documentation des procédures complémentaires de l'auditeur.**

Dans ce cas, les évaluations des risques, les plans d'audit, ainsi que les résultats des travaux effectués pourraient tous être documentés dans un papier de travail facile à comprendre pour chaque poste des états financiers.

La forme et l'étendue de la documentation appuyant les évaluations des risques seraient influencées par :

- La nature, la taille et la complexité de l'entité et de son contrôle interne;
- La disponibilité de l'information de la part de l'entité ;
- La méthodologie d'audit et la technologie utilisées dans le cadre de l'audit.

Les autres facteurs à prendre en considération lors de la conception de la documentation comprennent :

- La facilité de compréhension ;
- Les références croisées entre la conception et la mise en œuvre des réponses d'audit appropriées ;
- La capacité à faciliter la mise à jour de la documentation au cours de périodes subséquentes ;
- La facilité de la revue. Une personne chargée de la revue doit être capable de déterminer si les risques clés ont été identifiés et si la réponse d'audit en résultant a été appropriée.

Un résumé bien documenté des risques évalués sera aussi utile dans les réunions de planification de l'équipe d'audit au cours des périodes subséquentes, chaque fois que la nature des risques et la réponse d'audit vont être discutées.

Une approche utilisant un document individuel, mais qui est étroitement liée au plan d'audit, est illustrée dans le tableau suivant. A noter que cette illustration utilise les quatre assertions "combinées" (utilisées pour les besoins de ce guide), comme c'est défini dans le chapitre 6, Tome 1.

Tableau 14.5-1  
Niveaux évalués des risques

		Assertions	IR	CR	RAS	Documenter les risques clés et les autres facteurs contribuant à l'évaluation des risques
						Le secteur d'activité est dans une situation de récession générale à cause de l'émergence de nouvelles technologies. Cependant, les chiffres des ventes sont encore forts et l'entité réalise des investissements dans la recherche et le développement (R& D).
	<b>Niveau des états financiers</b>	P	M	L	L	L'attitude de la direction à l'égard du contrôle interne est bonne. Des personnes compétentes occupent les postes clés.
						Les dépassements de la part de la direction sont possibles, mais de nouvelles politiques mises en place dissuadent les pratiques les plus courantes en la matière.
						Le conseil d'administration est composé des membres de la famille.
	<b>Niveau des assertions</b>					
	Postes des états financiers et divulgations					
1	Ventes	C	H	L	M	Le propriétaire veut minimiser les impôts. La constatation des revenus a été incohérente.
		E	M	L	L	Les contrôles internes pertinents ont été identifiés. Il y a une possibilité de tester le contrôle interne pour cette assertion.
		A	M	L	L	Les contrôles internes pertinents ont été identifiés et il n'y a pas eu d'historique d'erreurs.
		V	NA	L	NA	
2	Comptes clients	C	L	L	L	Les contrôles internes pertinents ont été identifiés et il n'y a pas eu d'historique d'erreurs.
		E	H	M	M	Les bonus des vendeurs sont basés sur les ventes enregistrées.
		A	L	L	L	Les contrôles internes pertinents ont été identifiés et il n'y a pas eu d'historique d'erreurs.
		V	H	M	M	Le recouvrement des créances pourrait constituer un problème dans un secteur d'activité en déclin.
3	inventaire	C	L	L	L	Les contrôles internes pertinents ont été identifiés et il n'y a pas eu d'historique d'erreurs.
		E	H	H	H	Vol et faible contrôle interne physique des stocks dans l'entrepôt
		A	L	L	L	Les contrôles internes pertinents ont été identifiés et il n'y a pas eu d'historique d'erreurs.
		V	H	H	H	Une nouvelle technologie rendra quelques articles ou même l'ensemble des produits obsolètes.

Légendes :

H = Elevé

M = Moyen

L = Faible

D = Contrôle de détection et de correction

N/A = Non applicable

IR = Risque inhérent

CR = Risque lié au contrôle interne

RAS = Risque d'anomalie

significative (risque combiné)

FSA = Postes des états financiers A = Exactitude

P = Risques diffus

V = Valorisation

C = Exhaustivité

E = Existence

La documentation des risques évalués pourrait aussi faire référence :

- Au détail des risques significatifs qui nécessitent une attention particulière ;

- Les risques pour lesquels les contrôles de substance, à eux seuls, ne vont pas fournir des éléments probants suffisants et appropriés.

## 14.6 Etudes de cas – Conclusion de la phase d'évaluation des risques

Pour plus de détails sur les études de cas, il y a lieu de se référer au chapitre 2, Tome 2 - Introduction aux études de cas. 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.

L'évaluation des risques peut être résumée en utilisant une approche, telle celle présentée ci-dessous. Les informations d'appui (là où les évaluations des risques inhérents et des risques liés au contrôle interne ont été documentées) n'ont pas été montrées. Dans la pratique, des référenciations croisées seraient effectuées avec les données d'appui.

### Etude de cas A – Dephta Furniture, Inc.

#### Niveaux des risques évalués

		Assertions	IR	CR	RAS	Documenter les risques clés et les autres facteurs contribuant à l'évaluation du risque.
						L'attitude de la direction envers le contrôle interne est bonne et des personnes compétentes occupent les postes clés.
	<b>Niveau des états financiers</b>	P	M	L	L	Les dépassements de la part de la direction sont possibles, mais nous n'avons pas trouvé de tels cas et l'attitude de la direction envers le contrôle interne est bonne.
						La réunion mensuelle d'examen des performances réalisées permet à la direction d'avoir certains comptes rendus.
	<b>Niveau des assertions</b>					
	Postes des états financiers et divulgations					
1	Ventes	C	H	L	M	Les règles de constatation des revenus sont incohérentes.
		E	L	L	L	Les règles de constatation des revenus sont incohérentes. Existence de pressions pour gonfler les ventes dues aux primes y afférentes et de pressions dues au marché.
		A	L	L	L	Le système des ventes fonctionne bien
		V	NA	L	NA	
2	Comptes clients	C	L	L	L	Aucun risque significatif n'est identifié.
		E	H	M	M	Les primes accordées aux vendeurs sont basées sur les ventes enregistrées.
		A	L	L	L	
		V	H	M	M	Le recouvrement des recettes auprès des détaillants peut poser des problèmes s'il y a des soucis sur la qualité des produits ou sur le retour des marchandises. En outre, et malgré la récession économique, il n'est pas effectué de contrôle avant l'octroi de crédits aux clients.

#### Légendes :

H = Elevé

M = Moyen

L = Faible

D = Contrôle de détection et de correction

N/A = Non applicable

IR = Risque inhérent

CR = Risque lié au contrôle interne

RAS = Risque d'anomalie

significative (risque combiné)

FSA = Postes des états financiers

P = Risques diffus

C = Exhaustivité

E = Existence

A = Exactitude

V = Valorisation

A ce stade, il serait utile de préparer une communication pour la direction décrivant les déficiences significatives identifiées dans le contrôle interne.

## Etude de Cas B - Kumar and Co.

### Conclusion de la phase d'évaluation des risques

Niveaux évalués des risques

		Assertions	IR	CR	RAS	Documenter les risques clés et les autres facteurs contribuant à l'évaluation du risque
						L'attitude de la direction envers le contrôle interne est bonne et des personnes compétentes occupent les postes clés.
	<b>Niveau des états financiers</b>				<b>M</b>	Les dépassements de la part de la direction sont possibles à cause des pressions pour satisfaire les engagements bancaires et pour minimiser les impôts. Le travail du comptable n'est pas examiné de manière constante par Raj durant la période audité. Il paraît que le comptable est mécontent et qu'il peut avoir l'opportunité d'établir des chiffres erronés. En conséquence, des erreurs et des fraudes, intentionnelles ou non intentionnelles, peuvent ne pas être détectées.
						La réunion mensuelle d'examen des performances réalisées permet à la direction d'avoir certains comptes rendus.
<b>Niveau des assertions</b>						
	Postes des états financiers et divulgations					
1	Ventes	<b>C</b>	<b>H</b>	<b>L</b>	<b>M</b>	Des contrôles internes pertinents ont été identifiés pour cette assertion.
		<b>E</b>	<b>H</b>	<b>L</b>	<b>M</b>	Les contrôles internes pertinents ont été identifiés pour cette assertion ; toutefois, les transactions réalisées avec les parties liées suscitent des préoccupations.
		<b>A</b>	<b>H</b>	<b>L</b>	<b>M</b>	Des contrôles internes pertinents ont été identifiés pour cette assertion ; toutefois, les transactions réalisées avec les parties liées suscitent des préoccupations.
		<b>V</b>	<b>M</b>	<b>M</b>	<b>M</b>	Retours éventuels de marchandises vendues dus à la situation du marché.
2	Comptes clients	<b>C</b>	<b>H</b>	<b>L</b>	<b>M</b>	La majorité de revenus de compte appartient à Dephta. Il n'y a pas d'autres risques spécifiques identifiés.
		<b>E</b>	<b>H</b>	<b>M</b>	<b>M</b>	La majorité du solde des créances clients appartient à Dephta. Il n'y a pas d'autres risques spécifiques identifiés.
		<b>A</b>	<b>M</b>	<b>M</b>	<b>M</b>	La majorité du solde des créances clients appartient à Dephta. Il n'y a pas d'autres risques spécifiques identifiés.
		<b>V</b>	<b>H</b>	<b>M</b>	<b>M</b>	Les petits clients peuvent avoir des difficultés pour le paiement de leurs factures en cette période économique difficile.

Légendes :

H = Elevé

M = Moyen

L = Faible

D = Contrôle de détection et de correction

N/A = Non applicable

IR = Risque inhérent

CR = Risque lié au contrôle interne

RAS = Risque d'anomalie

significative (risque combiné)

FSA = Postes des états financiers

P = Risques diffus

C = Exhaustivité

E = Existence

A = Exactitude

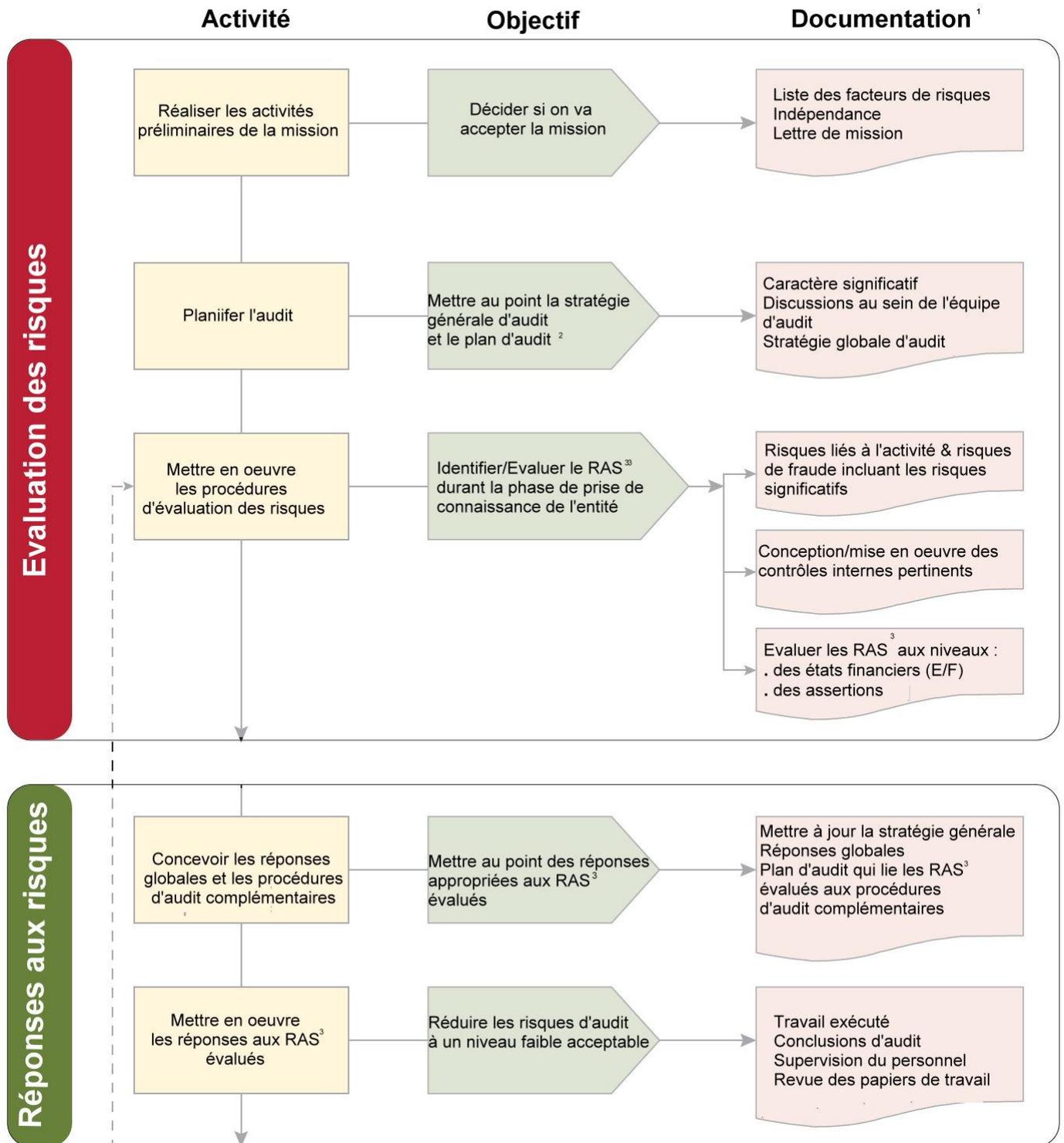
V = Valorisation

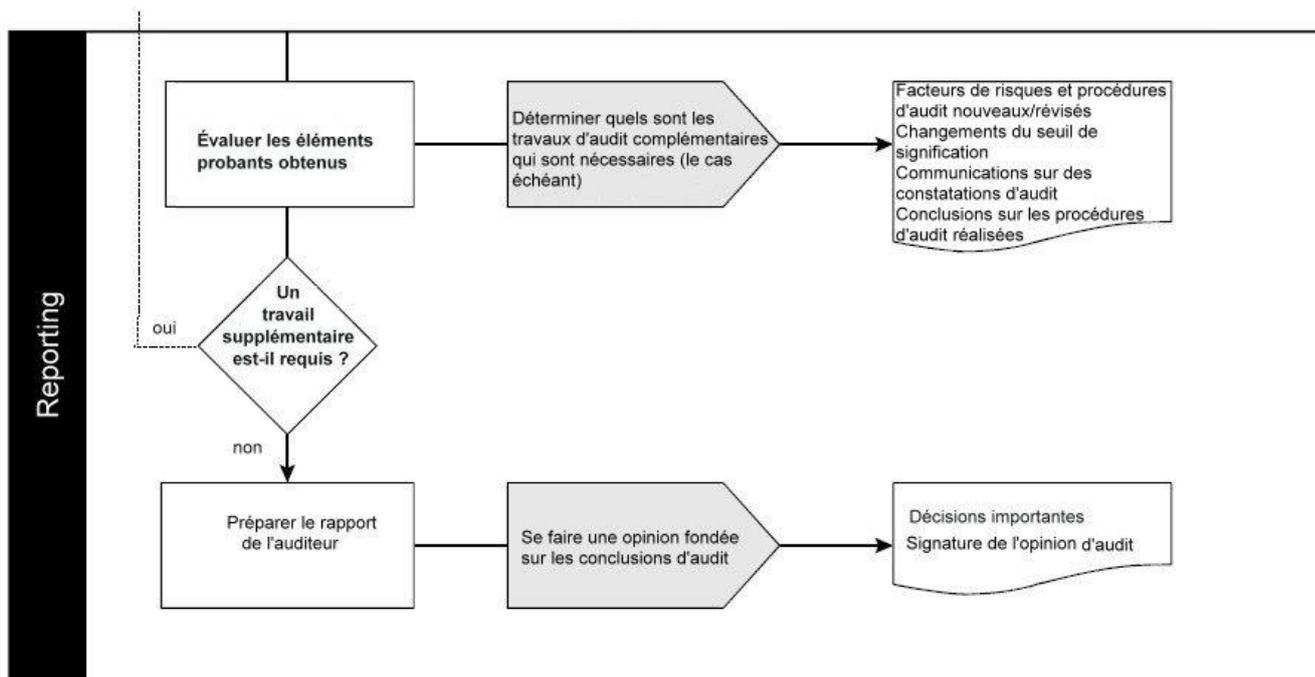
A ce stade, il serait bon de préparer une communication pour la direction décrivant les déficiences significatives identifiées dans le contrôle interne.

# Chapitre 15

## LES REPONSES AUX RISQUES – VUE D'ENSEMBLE

Schéma 15.0-1





Notes :

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

Paragraphe	Extraits pertinents des normes ISA
330.5	L'auditeur doit concevoir et mettre en œuvre des réponses globales pour répondre aux risques d'anomalies significatives évalués au niveau des états financiers. (Voir par. A1-A3)
330.6	L'auditeur doit concevoir et réaliser des procédures d'audit complémentaires dont la nature, le calendrier et l'étendue sont fonction et répondent aux risques évalués d'anomalies significatives au niveau des assertions. (Voir par. A4-A8)

La phase de réponse aux risques comprend les étapes présentées ci-dessous.

Schéma 15.0-2



Les concepts fondamentaux traités au cours de la phase de réponse aux risques sont listés ci-dessous :

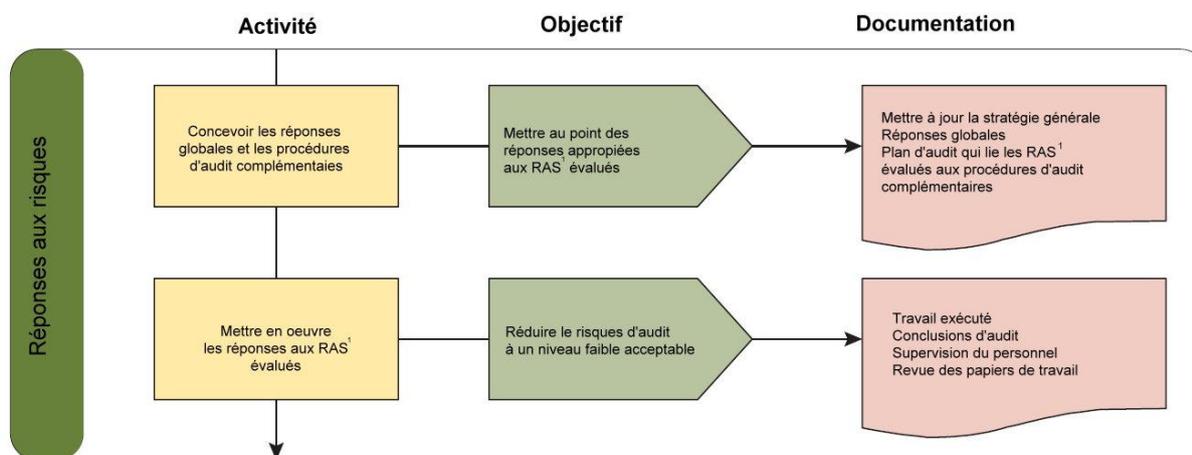
Tome et chapitre	
Réponse aux risques évalués	T1 - 9
Procédures d'audit complémentaires	T1 - 10
Estimations comptables	T1 - 11
Parties liées	T1 - 12
Événements subséquents	T1 - 13
Continuité de l'exploitation	T1 - 14
Résumé des autres exigences des normes ISA	T1 - 15
Documentation d'audit	T1 - 16

# Chapitre 16

## LE PLAN D'AUDIT REpondant AUX RISQUES

Contenu du chapitre	Normes ISA pertinentes
Comment planifier une réponse d'audit efficace aux risques évalués.	260, 300, 330, 500

Schéma 16.0-1



1. RAS = Risques d'anomalies significatives.

Paragraphe	Extraits pertinents des normes ISA
260.15	L'auditeur doit communiquer aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise une vue d'ensemble de l'étendue et du calendrier prévus des travaux d'audit. (Voir Par. A11-A15)
300.9	L'auditeur doit établir un programme de travail qui doit inclure une description : (a) de la nature, du calendrier et de l'étendue des procédures planifiées d'évaluation des risques, déterminés en application de la Norme ISA 315. ; (b) de la nature, du calendrier et de l'étendue des procédures d'audit complémentaires qui sont planifiées au niveau des assertions, déterminés en application de la Norme ISA 330. ; (c) des autres procédures d'audit planifiées qu'il est demandé de mettre en œuvre afin que la mission soit effectuée selon les Normes ISA (Voir Paragraphe A12).
300.10	L'auditeur doit mettre à jour et modifier la stratégie générale d'audit et le programme de travail autant que nécessaire au cours de l'audit (Voir Paragraphe A13).

Paragraphe	Extraits pertinents des normes ISA
300.11	L'auditeur doit planifier la nature, le calendrier et l'étendue des instructions à donner et la supervision des membres de l'équipe affectée à la mission, ainsi que la revue de leurs travaux (Voir Paragraphes A14-A15).
300.12	L'auditeur doit inclure dans la documentation d'audit : (a) la stratégie générale d'audit ; (b) le programme de travail ; et (c) tous les changements importants apportés au cours de la mission d'audit à la stratégie générale d'audit ou au programme de travail, ainsi que les raisons de tels changements (Voir Paragraphes A16-A19).
330.5	L'auditeur doit concevoir et mettre en œuvre des réponses globales pour répondre aux risques d'anomalies significatives évalués au niveau des états financiers. (Voir par. A1-A3)
330.6	L'auditeur doit concevoir et réaliser des procédures d'audit complémentaires dont la nature, le calendrier et l'étendue sont fonction et répondent aux risques évalués d'anomalies significatives au niveau des assertions. (Voir par. A4-A8)
330.7	Lors de la définition des procédures d'audit complémentaires, l'auditeur doit : (a) prendre en compte les raisons qui l'ont conduit à l'évaluation des risques d'anomalies significatives au niveau des assertions pour chaque flux d'opérations, solde de comptes et informations fournies dans les états financiers, y compris : (i) la possibilité de l'existence d'anomalies significatives dues aux caractéristiques du flux d'opérations, du solde des comptes ou de l'information fournie dans les états financiers concernés (c'est-à-dire le risque inhérent) ; et (ii) le fait de savoir si l'évaluation des risques prend en compte les contrôles concernés (c'est-à-dire le risque lié au contrôle), requérant de l'auditeur de recueillir des éléments probants pour déterminer si les contrôles fonctionnent effectivement (c'est-à-dire s'il lui est possible de s'appuyer sur l'efficacité du fonctionnement des contrôles pour déterminer la nature, le calendrier et l'étendue des contrôles de substance) (Voir par. A9-A18) ; et (b) recueillir des éléments probants plus concluants, dès lors que son évaluation des risques est plus élevée. (Voir par. A19)
330.8	L'auditeur doit concevoir et réaliser des tests de procédures pour recueillir des éléments probants suffisants et appropriés quant à l'efficacité du fonctionnement des contrôles internes concernés si : (a) il prévoit sur la base de son évaluation des risques d'anomalies significatives au niveau des assertions, que les contrôles fonctionnent avec efficacité (c'est-à-dire qu'il envisage de s'appuyer sur le fonctionnement efficace des contrôles pour déterminer la nature, le calendrier et l'étendue des contrôles de substance) ; ou (b) les contrôles de substance seuls ne peuvent fournir des éléments probants suffisants et appropriés au niveau des assertions. (Voir par. A20-A24)
330.9	Lors de la définition et la réalisation des tests de procédures, plus l'auditeur s'appuie sur l'efficacité d'un contrôle en place, plus il doit recueillir d'éléments probants concluants. (Voir par. A25)
330.10	10. Lors de la définition et de la réalisation des tests de procédures, l'auditeur doit : (a) mettre en œuvre d'autres procédures d'audit en association avec des demandes d'informations pour recueillir des éléments probants sur l'efficacité du fonctionnement des contrôles comprenant : (i) la façon dont les contrôles ont été appliqués à des moments pertinents durant la période audité ; (ii) la continuité avec laquelle ils ont été appliqués ; ainsi que (iii) par qui ou par quels moyens ils ont été effectués (Voir par. A26 - A29) ; (b) déterminer si les contrôles faisant l'objet de vérifications dépendent d'autres contrôles (contrôles indirects) et, si tel est le cas, s'il est nécessaire de recueillir des éléments probants prouvant que le fonctionnement de ces contrôles indirects est efficace. (Voir par. A30-A31)
330.15	Si l'auditeur prévoit de s'appuyer sur des contrôles dans un domaine qu'il a estimé être un risque important, il doit tester ces contrôles au cours de l'audit de la période en cours.

Paragraphe	Extraits pertinents des normes ISA
330.18	Indépendamment de l'évaluation des risques d'anomalies significatives, l'auditeur doit concevoir et mettre en œuvre des contrôles de substance pour chaque flux d'opérations, solde de comptes et information fournie dans les états financiers, dès lors qu'ils sont significatifs. (Voir par. A42-A47)
330.19	L'auditeur doit prendre en considération si les procédures de confirmation externe sont à réaliser en tant que contrôles de substance. (Voir Par. A48 – A51)
330.20	Les contrôles de substance auxquels procède l'auditeur doivent inclure les procédures d'audit relatives au processus d'arrêté des comptes suivantes : (a) pointage ou rapprochement des états financiers avec la comptabilité sous-jacente ; (b) examen des écritures comptables significatives et des autres écritures d'ajustements enregistrés durant la phase d'établissement des états financiers. (Voir par. A52)
330.21	Si l'auditeur a estimé qu'un risque évalué d'anomalies significatives au niveau d'une assertion était important, il doit procéder à des contrôles de substance qui répondent spécifiquement à ce risque. Lorsque la démarche d'audit concernant un risque important consiste uniquement en des contrôles de substance, les procédures doivent inclure également des vérifications de détail. (Voir par. A53)
330.22	Si des contrôles de substance sont réalisés à une date intermédiaire, l'auditeur doit couvrir le restant de la période en mettant en œuvre : (a) des contrôles de substance, en association avec des tests de procédures portant sur la période restant à couvrir ; ou (b) seulement des contrôles de substance complémentaires s'il les juge suffisants ; afin de lui fournir une base raisonnable pour extrapoler ses conclusions d'audit de la période intermédiaire à la fin de la période. (Voir par. A54-A57)
330.24	L'auditeur doit mettre en œuvre des procédures d'audit pour évaluer si la présentation d'ensemble des états financiers, y compris les informations fournies, est en conformité avec le référentiel comptable applicable. (Voir par. 59)
500.6	L'auditeur doit définir et réaliser des procédures d'audit appropriées en la circonstance en vue de recueillir des éléments probants suffisants et appropriés (Voir par. A1-A25)
500.7	Lorsque l'auditeur définit et met en œuvre des procédures d'audit, il doit s'assurer de la pertinence et la fiabilité des informations qui seront utilisées comme éléments probants (Voir Par. A26-A33)
500.10	Lorsque l'auditeur conçoit des tests de procédures et des vérifications de détail, il doit déterminer quels modes de sélection d'éléments à des fins de tests seront efficaces pour atteindre l'objectif visé par la procédure d'audit (Voir Par. A52-A56).

## 16.1 Vue d'ensemble

Dans la phase de réponse au risque de l'audit, l'objectif consiste à obtenir des éléments probants suffisants et appropriés concernant les risques évalués. Ce résultat est obtenu par la conception et la mise en œuvre de réponses appropriées aux risques évalués d'anomalies significatives au niveau des états financiers et des assertions.

L'auditeur peut aborder cette tâche de différentes manières, telles que :

- Traiter chaque risque évalué à tour de rôle selon sa nature (exemple, la récession l'économique) et concevoir la réponse d'audit appropriée sous forme de procédures d'audit complémentaires ;
- Traiter les risques évalués au niveau des postes des états financiers ou les divulgations importants qui ont été affectés. L'auditeur va ensuite concevoir une réponse appropriée sous forme de procédures d'audit complémentaires.
- Commencer avec une liste standard des procédures d'audit pour chaque poste des états financiers et chaque assertion qui sont significatifs et l'adapter ensuite (ajouter, modifier et éliminer les procédures) pour concevoir une réponse appropriée aux risques évalués.

Répondre aux risques évalués implique plus que l'utilisation d'un programme d'audit standard ("solutions toutes faites"), qui peut traiter chaque assertion, mais qui n'a pas été adapté pour traiter le risque évalué dans les postes des états financiers, pour chaque assertion relative à une entité particulière. Le programme d'audit devrait être généralement adapté au niveau des risques de l'entité et à ses circonstances particulières (avec l'étendue nécessaire).

## 16.2 Point de départ

Le point de départ, pour la conception d'une réponse efficace d'audit, est la liste des risques évalués qui a été élaborée à l'issue de la phase d'évaluation des risques d'audit (voir le chapitre 14, Tome 2).

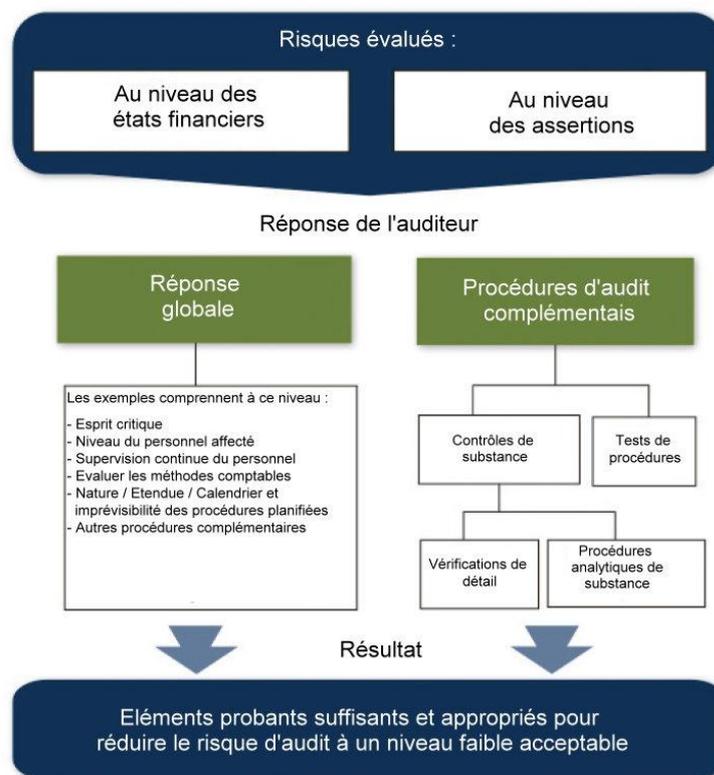
Ces risques auront été identifiés et évalués :

- Au niveau des états financiers ;
- Au niveau des assertions pour les postes des états financiers et les divulgations.

Les petits postes des états financiers peuvent être regroupés ensemble et traités comme un seul grand poste pour l'élaboration d'une réponse d'audit appropriée.

Le chapitre 9, Tome 1, de ce guide décrit les réponses possibles aux risques évalués à ces deux niveaux. Les types de réponse requise sont résumés dans le schéma suivant:

Schéma 16.2-1



## 16.3

## Réponses

## globales

Les risques diffus au niveau des états financiers (par exemple, les risques découlant d'un environnement de contrôle déficient et/ou d'une fraude éventuelle pouvant affecter plusieurs assertions) sont traités par la conception et la mise en œuvre d'une réponse globale par l'auditeur, comme l'illustre le tableau suivant. Il y a lieu de se référer au chapitre 8, Tome 2, pour des informations supplémentaires sur les risques diffus.

Les domaines que l'auditeur traiterait lors de l'élaboration d'une réponse globale comprennent la détermination de :

- l'étendue du rappel nécessaire à l'équipe d'audit en ce qui concerne l'utilisation de l'esprit critique ;
- le personnel à affecter, y compris celui ayant des compétences particulières, et décider aussi si l'utilisation d'experts est requise ;
- le degré de supervision nécessaire tout au long de l'audit ;
- la nécessité d'intégrer certains éléments d'imprévisibilité dans le choix des procédures d'audit complémentaires à exécuter ;
- toute modification générale nécessitant d'être apportée à la nature, au calendrier ou à l'étendue des procédures d'audit.

Celles-ci pourraient inclure le calendrier des procédures (période intérimaire ou à la fin de la période), ou des procédures nouvelles/étendues pour traiter les facteurs de risque spécifiques, tels que la fraude.

Tableau 16.3-1

Évaluation des risques	Réponse globale possible
<b>Un environnement de contrôle efficace</b>	Cela permet à l'auditeur d'avoir plus de confiance dans le contrôle interne et dans la fiabilité des éléments probants générés en interne au sein de l'entité. Une réponse globale pourrait inclure certaines procédures d'audits qui sont effectuées lors de la période intérimaire, plutôt qu'à la fin de la période.
<b>Un environnement de contrôle inefficace (des insuffisances existent)</b>	Cela va probablement exiger de l'auditeur d'effectuer des travaux supplémentaires tels que: <ul style="list-style-type: none"> <li>• Affecter un personnel d'audit plus expérimenté.</li> <li>• Mener plus de procédures d'audit à la fin de la période, plutôt qu'à une période intermédiaire.</li> <li>• Obtenir des éléments probants plus étendus à partir des contrôles de substance.</li> <li>• Envisager des changements dans la nature, le calendrier et l'étendue des procédures d'audit à exécuter.</li> </ul>

### Point à prendre en considération

Lorsque cela est possible, développer une évaluation initiale des risques au niveau des états financiers au stade de la planification. Cela permettra qu'une première réponse globale, traitant les questions relevées, soit développée telle que l'affectation du personnel (y compris celui ayant des compétences spécialisées), le niveau de surveillance nécessaire, et quelles procédures d'audit doivent être exécutées. Cette évaluation initiale du risque nécessite d'être mise à jour, au fur et à mesure de l'avancement de l'audit. Les changements nécessaires correspondants seront apportés dans la réponse d'audit globale.

Toutefois, cela peut ne pas être possible dans les petites entités qui n'ont pas d'informations financières intérimaires ou mensuelles disponibles pour réaliser les procédures analytiques et pour identifier/évaluer les risques d'anomalies significatives. Dans cette situation, et à moins que des procédures analytiques limitées puissent être effectuées ou que les informations nécessaires pour planifier l'audit puissent être obtenues, l'auditeur pourrait être obligé d'attendre jusqu'à ce qu'un premier projet des états financiers de l'entité soit disponible.

#### **16.4 Utilisation des assertions lors de la conception des tests**

Une évaluation des risques d'anomalies significatives est nécessaire au niveau des états financiers et des assertions. Lors de la conception d'une réponse appropriée d'audit, l'objectif consiste à obtenir des éléments de preuves qui traitent les évaluations des risques pour chaque assertion pertinente. Il y a lieu de se référer au chapitre 6, Tome 1, pour plus d'informations sur les assertions.

Lors de la mise au point d'une réponse aux flux d'opérations spécifiques, l'auditeur va remarquer que les assertions fournissent aussi un lien commun entre les tests du contrôle interne et les contrôles de substance. Ceci est important pour identifier quand une combinaison de tests de procédures et des contrôles de substance peut être appropriée pour réduire les risques d'anomalies significatives à un niveau faible acceptable.

Par exemple, les procédures d'audit relatives à l'assertion « d'existence » des stocks vont mettre l'accent sur les tests de la validité des articles qui sont déjà enregistrés dans le solde des stocks, ainsi que sur les tests de procédures qui atténuent le risque que ces articles ne figurent pas dans le solde des stocks. Les tests relatifs à l'assertion « d'exhaustivité » des stocks se concentreront sur les tests des articles non inclus dans le solde des stocks, mais qui fourniraient des éléments de preuves sur des omissions d'articles. Cela pourrait comprendre les tests touchant les commandes de marchandises et les tests des procédures qui permettent d'atténuer les risques d'omissions de stocks.

#### **16.5 Utilisation du seuil de signification lors de la conception des tests**

Un facteur clé dans l'examen de l'étendue d'une procédure d'audit jugée nécessaire est le seuil de signification pour la réalisation des travaux qui est établi. Le seuil de signification pour la réalisation des travaux est basé sur le seuil de signification établi pour les états financiers pris dans leur ensemble, mais il peut être modifié pour traiter les risques particuliers liés à un solde de compte, flux d'opérations, ou informations à fournir dans les états financiers.

L'étendue des procédures d'audit jugées nécessaires est déterminée après avoir examiné le seuil de signification pour la réalisation des travaux, les risques évalués et le degré d'assurance que l'auditeur entend obtenir. En général, l'étendue des procédures d'audit (par exemple, la taille de l'échantillon pour une vérification de détail, ou bien le niveau de détail nécessaire pour les procédures analytiques de substance) va augmenter lorsque le risque d'anomalies significatives augmente lui aussi. Toutefois, l'augmentation de l'étendue d'une procédure d'audit n'est efficace que lorsque la procédure d'audit elle-même est pertinente pour le risque spécifique. Voir le chapitre 7, Tome 1 et les chapitres 6 et 17, Tome 2, pour plus d'informations sur l'utilisation du seuil de signification lors de la conception des tests.

#### **16.6 "Boîte à outils" de l'auditeur**

Lors de la mise au point du plan d'audit détaillé, l'auditeur utilise son jugement professionnel pour sélectionner les types appropriés de procédures d'audit qui peuvent éventuellement être exécutées. Il y a lieu de se référer aux chapitres 10 à 15, Tome 1 pour une description plus détaillée des procédures d'audit complémentaires.

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 les besoins de ce guide, les différents types de procédures d'audit disponibles pour l'auditeur ont été classés par catégorie, comme cela est illustré dans le schéma suivant :

Schéma 16.6-1

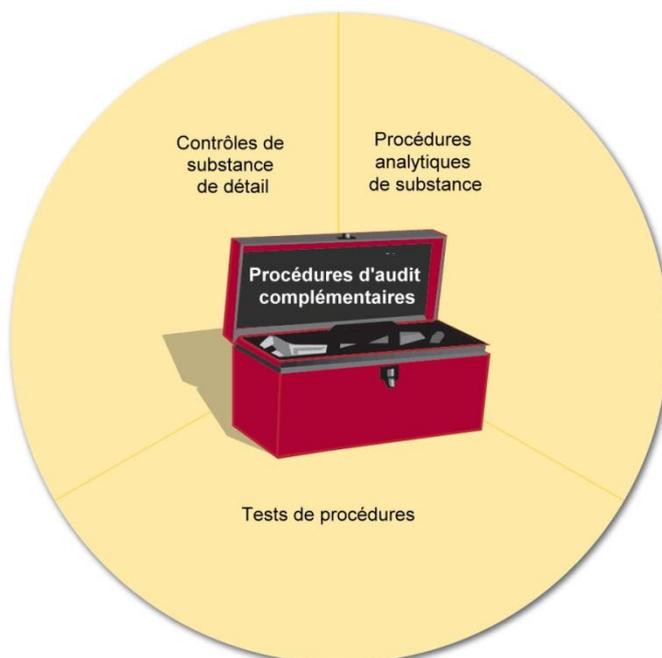


Tableau 16.6-2

Type de procédure	Description
<b>Contrôles de substance</b>	<p>Le paragraphe 18 de la norme ISA 330 exige que les contrôles de substance soient effectués pour chaque flux d'opérations, soldes de compte et divulgations importants, et ce, indépendamment des risques évalués d'anomalies significatives (RAS). Cela reflète le fait que :</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• l'évaluation par l'auditeur du risque repose sur son jugement et il peut donc, de ce fait, ne pas identifier tous les risques d'anomalies significatives ;</li> <li>• il y a des limitations inhérentes au contrôle interne, y compris les dépassements de la part de la direction.</li> </ul> <p>Lorsque le risque d'anomalies significative (RAS) est très faible, certains contrôles de substance limités, par exemple, des vérifications de détail ou un examen analytique peuvent être suffisants et représenter tout ce qui est requis pour l'obtention d'éléments suffisants et appropriés pour une assertion particulière.</p>

Type de procédure	Description
<b>Procédures analytiques</b>	<p>Les procédures analytiques de substance impliquent l'évaluation des informations financières à travers l'analyse des relations plausibles entre des données financières et des données non financières. Les dites procédures nécessitent l'élaboration de prévisions précises de certains montants (tels que le montant des ventes, par exemple) qui, lorsqu'ils sont comparés aux montants réels comptabilisés, seraient suffisants pour identifier une anomalie.</p> <p>Les procédures analytiques peuvent être classées comme suit :</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- De simples comparaisons de données qui devraient être généralement incluses dans les contrôles de substance de base. Ces procédures devraient normalement être combinées avec des vérifications de détail au niveau de l'assertion. Par eux-mêmes, ces procédures ne fourniraient pas des éléments probants suffisants.</li> <li>- Des modèles de prévisions qui par eux-mêmes (ou combinés avec des tests de procédures ou d'autres contrôles de substance) suffiraient à réduire le risque d'audit à un niveau faible acceptable. Par exemple, si une société a six employés qui ont un salaire fixe durant la période auditée, il est possible d'estimer le total des charges salariales pour cette période avec un degré élevé de précision. En supposant que le nombre d'employés et le taux de rémunération étaient exacts, cette procédure pourrait fournir tous les éléments probants relatifs aux salaires. Dans ce cas, il n'est pas nécessaire de réaliser d'autres contrôles de substance (contrôles de base ou étendus).</li> </ul>
<b>Vérifications de détail</b>	<p>Lorsqu'on traite un risque significatif au moyen de contrôles de substance seulement, ceux-ci devraient inclure aussi des vérifications de détail.</p> <p>Voir le chapitre 10, Tome 2 pour une description plus détaillée des risques significatifs et de la réponse d'audit appropriée.</p>
<b>Tests de procédures</b>	<p>Lorsque des contrôles clés sont mis en place pour traiter certaines assertions (et qu'ils sont susceptibles de fonctionner de manière efficace), des tests de procédures peuvent être effectués pour obtenir les éléments de preuves nécessaires relatifs à une assertion.</p> <p>Les tests de procédures qui sont effectués pour réduire le risque à un niveau faible (nécessitant un échantillon de grande taille) peuvent fournir la majorité des éléments de preuves requis pour une assertion particulière. A défaut, des tests de procédures pourraient être effectués pour réduire le risque à un niveau moyen (nécessitant une taille de l'échantillon légèrement plus petite). Dans ce dernier cas, pour obtenir les éléments de preuves nécessaires, l'auditeur devrait compléter les tests de procédures avec des contrôles de substance qui traitent la même assertion.</p> <p>En vertu de certains critères, les contrôles internes peuvent nécessiter de n'être testés qu'une fois tous les trois audits. Il y a lieu de se référer à la présentation relative aux tests de procédures figurant dans le chapitre 10.5, Tome 1.</p>

## 16.7 Mise au point du plan d'audit répondant aux risques

Le jugement professionnel et la circonspection sont nécessaires pour mettre au point un plan d'audit qui répond de manière appropriée aux risques évalués. Le temps alloué à l'élaboration d'un plan d'audit approprié aura presque certainement pour résultat un audit plus efficace et plus efficient et permettra de réduire le temps qui sera consacré aux travaux d'audit réalisés par le personnel.

Il y a trois grandes étapes à suivre par l'auditeur lors de la mise au point du plan d'audit :

- Répondre aux risques évalués au niveau des états financiers (les réponses globales);
- Identifier toutes les procédures spécifiques requises pour les postes significatifs des états financiers ;
- Déterminer quelles sont les procédures d'audit (outils à puiser dans la boîte à outils) et l'étendue des tests qui seraient requis.

### Etape 1 – Répondre aux risques évalués au niveau des états financiers

La première étape consiste à élaborer une réponse globale appropriée aux risques évalués au niveau des états financiers. Etant donné que ces risques sont généralement diffus, un niveau moyen ou élevé de l'évaluation des risques entraînera généralement des travaux supplémentaires qui seraient éventuellement requis pour chaque poste des états financiers. Il y a lieu de se référer à la présentation des réponses globales au chapitre 16.3, Tome 2.

### Etape 2 – Déterminer les procédures spécifiques requises pour les postes significatifs des états financiers

Avant de mettre au point la réponse détaillée envers les risques évalués, l'auditeur peut considérer qu'il est utile d'examiner (pour chaque poste significatif des états financiers) les questions présentées dans le tableau ci-dessous.

Tableau 16.7-1

Pour chaque poste des états financiers significatif ou potentiellement significatif	
<b>Questions à prendre en compte lors de la mise au point d'une réponse d'audit appropriée</b>	Existe-t-il des assertions qui ne peuvent pas être traitées seulement par des contrôles de substance ? Si oui, des tests des procédures seront alors nécessaires.  Cela peut survenir lorsque : <ul style="list-style-type: none"> <li>• Il n'existe pas de documentation pouvant fournir des éléments probants concernant une assertion, telle que l'exhaustivité des ventes ;</li> <li>• Une entité mène ses activités en utilisant un système informatique et aucune documentation des transactions n'est produite ni conservée autrement que par le système informatique.</li> </ul>
	Est-ce que l'on s'attend à ce que les contrôles internes relatifs aux flux/processus des transactions soient fiables ? Si c'est le cas, on peut réaliser des tests de procédures sauf si le nombre de transactions est tellement petit que les contrôles de substance restent encore plus efficaces.
	Les procédures analytiques de substance sont-elles valables (par exemple, envers des flux des transactions reliés) ?
	Un élément d'imprévisibilité est-il requis (pour le traitement des risques de fraudes, etc.) ?
	Existe-t-il des risques significatifs devant être traités (par exemple, risque de fraude, parties liées, etc.) nécessitant des considérations particulières ?

### Etape 3 Déterminer la nature et l'étendue des procédures d'audit nécessaires

La troisième étape consiste à utiliser le jugement professionnel pour choisir la combinaison de procédures la plus appropriée et pour définir l'étendue des tests requis afin de répondre de manière appropriée aux risques évalués au niveau des assertions.

Ce qui est décrit ci-après est une des approches possibles pour déterminer la combinaison de procédures la plus appropriée pour traiter l'assertion d'existence des soldes des créances à trois différents niveaux de risques évalués : faible, moyen et élevé.

#### Comptes clients - Risque évalué à un niveau « faible »

Seuil de signification pour la réalisation des travaux : 12 000 €

##### Réponses d'audit planifiées

Risque évalué relatif à l'assertion d'existence	Risque faible	Commentaires
Contrôles de substance	✓	Ces procédures devraient être jugées adéquates en elles-mêmes pour traiter le risque évalué. Elles vont comprendre des vérifications de détails typiques et/ou des procédures analytiques simples qui seront éventuellement appliquées dans n'importe quel audit des soldes de comptes clients. Ces procédures sont souvent incluses dans un programme d'audit standard des comptes clients.

#### Comptes clients - Risque évalué à un niveau « moyen »

Seuil de signification pour la réalisation des travaux : 10 000 €

##### Réponses d'audit planifiées

Risque évalué relatif à l'assertion d'existence	Risque moyen	Commentaires
Contrôles de substance	✓	Ces procédures devraient être effectuées pour traiter les risques relatifs à l'assertion d'existence en général (comme pour un risque faible, présenté ci-dessus) et également pour : <ul style="list-style-type: none"><li>• traiter les risques spécifiques identifiés en relation avec l'existence des comptes client (par exemple, un risque de fraude) ;</li><li>• effectuer des vérifications de détail suffisantes pour réduire le risque évalué à un niveau faible acceptable.</li></ul>

Si l'entité avait des contrôles internes qui traitent l'assertion d'existence des soldes des comptes clients (comme ceux relatifs aux ventes), un test de l'efficacité du fonctionnement de ces contrôles serait une alternative à l'exécution de procédures substantives d'audit uniquement.

**Soldes des créances – Risque évalué à un niveau « élevé »**

Seuil de signification pour la réalisation des travaux : 10 000 €

**Réponses d'audit planifiées**

Risque évalué relatif à l'assertion d'existence	Risque élevé	Commentaires
Contrôles de substance	✓	Ces procédures devraient être effectuées pour traiter l'existence du risque en général (comme pour un risque faible, présenté ci-dessus) et également pour : <ul style="list-style-type: none"> <li>• traiter les risques spécifiques identifiés en rapport avec l'assertion d'existence des soldes de comptes clients (tels que le risque de fraude) ;</li> <li>• effectuer des vérifications de détail suffisantes pour réduire le risque évalué à un niveau faible acceptable.</li> </ul>
Tests de procédures (efficacité du fonctionnement des contrôles)	✓	Afin de réduire la taille de l'échantillon requis pour les vérifications de détail, qui auraient réduit le risque à un niveau faible, les contrôles internes qui traitent l'assertion d'existence seraient testés pour obtenir une réduction des risques à un niveau moyen. Ces travaux, combinés avec les vérifications de détails décrits ci-dessus, vont permettre de réduire le risque évalué à un niveau faible acceptable.

Dans l'exemple ci-dessus, il peut être aussi possible d'obtenir la majorité des éléments de preuves requis pour exécuter un test de procédure qui permet de réduire le risque à un niveau faible acceptable. Cela peut éliminer la nécessité de recourir à beaucoup de contrôles de substances.

Lors de la mise au point d'une stratégie d'audit pour les soldes de comptes et les transactions particuliers, l'auditeur devrait toujours prendre en considération les travaux effectués sur les autres parties des flux d'opérations. Un autre exemple est l'exhaustivité des ventes pour une entité qui est propriétaire d'un immeuble et qui loue les appartements.

**Solde des créances - Risque évalué à un niveau « moyen »**

Seuil de signification pour la réalisation des travaux : 6 000 €

**Réponses d'audit planifiées**

Risque évalué relatif à l'assertion d'existence	Risque moyen	Commentaires
Contrôles de substance de détail	–	À la lumière de la procédure analytique de substance décrite ci-dessus, ces procédures peuvent ne pas être du tout nécessaires, ou bien être limitées à l'obtention des éléments probants qui corroborent les hypothèses utilisées.
Procédures analytiques de substance	✓	Le nombre connu des appartements loués est de 64 et le loyer est de 1.000 € par mois pour les 46 suites composées de deux chambres à coucher et 800 € pour les 18 suites composées d'une seule chambre à coucher. <ul style="list-style-type: none"> <li>• Le revenu de location prévu peut être ainsi arrêté à un montant de 724.800 €.</li> <li>• Les recettes réelles enregistrées dans la comptabilité ont été de 718.800 €, soit une différence de 6.000 €.</li> </ul> La cause de la différence a été vérifiée et elle est due au fait que six unités composées de deux chambres à coucher sont restées vacantes pendant un mois au cours de l'année.

## **Point à prendre en considération**

### **Éviter d'appliquer des procédures d'audit communes ou standards chaque fois que cela est possible**

Les procédures d'audit les plus efficaces sont celles qui traitent spécifiquement les causes des risques évalués.

### **Assertions multiples**

Lorsque cela est possible, choisissez les procédures qui traitent des assertions multiples. Cela permettra de réduire la nécessité de recourir à d'autres vérifications de détail.

### **Les domaines à risque faible**

Utiliser les informations obtenues à partir de l'évaluation des risques d'anomalies significatives afin de réduire le besoin de recourir à des contrôles de substance pour les domaines à faible risque.

### **Envisager l'utilisation des tests de procédures**

Utiliser les informations obtenues sur le contrôle interne afin d'identifier les contrôles clés dont le fonctionnement pourrait être testé pour savoir s'il est efficace. Les tests de procédures (dont certaines peuvent nécessiter de n'être testées qu'une seule fois tous les trois ans) peuvent souvent entraîner beaucoup moins de travail que ceux se rapportant à l'exécution des vérifications de détail étendues. Voir aussi le chapitre 17, Tome 2.

### **Ne pas ignorer les contrôles informatiques**

La taille de l'échantillon pour tester un contrôle automatisé peut être réduite à un seul élément, car un contrôle automatisé est supposé fonctionner de la même manière à chaque fois, ce qui le rend un élément représentatif de tous les autres éléments de la population. Toutefois, cela serait fondé sur l'hypothèse que l'entité dispose de contrôles généraux sur les systèmes informatiques fonctionnant de manière efficace.

### **Tests à double objectif**

Lorsque des tests de procédures sont planifiés pour couvrir le même flux d'opérations que celui visé par des tests de substance, il y a lieu d'envisager la possibilité de réaliser des tests à doubles objectifs. Cela se produit chaque fois qu'un test de procédures est réalisé simultanément avec une vérification de détails sur la même transaction. Bien que l'objectif d'un test de procédure soit différent de celui d'une vérification de détails, les deux objectifs peuvent être atteints simultanément. Par exemple, une facture pourrait être examinée pour déterminer si elle a été approuvée (un test de procédure) et si la transaction a été correctement comptabilisée (une vérification de détails).

### **Prendre en compte les travaux effectués sur toutes les parties d'un flux d'opérations**

Tenir compte de la confiance acquise des travaux effectués sur d'autres parties du flux de transactions en question. Par exemple, un test de procédures sur l'exhaustivité des ventes fournirait un élément de preuve quant à l'exhaustivité des soldes des créances.

### **Prendre des décisions quant à la stratégie et les procédures d'audit lors de la phase de planification**

Lorsque cela est possible, il y a lieu de mettre au point la nature et l'étendue des procédures d'audit lors de la phase de planification de l'audit, soit au moment auquel l'équipe va se mettre d'accord sur l'approche à suivre. Cela évitera au personnel junior d'avoir à concevoir lui-même les procédures d'audit ou de refaire tout simplement les mêmes procédures que l'année précédente.

### Point à prendre en considération (suite)

#### Ne pas oublier d'utiliser les procédures analytiques

Les procédures analytiques sont utilisées dans chaque phase de l'audit.

- Au début de l'audit, les procédures analytiques sont utilisées comme une procédure d'évaluation des risques.
- Au cours de l'audit, les procédures analytiques sont effectuées pour analyser les écarts entre les différentes données et pour justifier certains flux d'opérations et soldes de comptes.
- Vers la fin de l'audit, les procédures analytiques sont effectuées pour déterminer si les états financiers sont cohérents avec la connaissance de l'entité acquise par l'auditeur, ou pour indiquer des risques d'anomalies significatives résultant de fraudes non décelées précédemment.

### 16.8 Les réponses aux risques de fraude

Le risque de fraude (y compris les dépassements de la part de la direction) peut éventuellement exister dans n'importe quelle entité et il doit être traité lors de l'élaboration du plan d'audit. La première étape consiste à évaluer le risque potentiel de fraude, et par la suite, de concevoir une réponse appropriée globale et détaillée à la fois.

**Remarque :** L'auditeur est tenu de traiter les risques évalués d'anomalies significatives résultant de fraudes comme étant des risques significatifs. Un risque significatif exige de l'auditeur :

- d'obtenir une connaissance des contrôles de l'entité qui s'y rapportent, y compris les mesures de contrôle mis en place qui sont pertinentes envers de tels risques ;
- d'effectuer les contrôles de substance répondant spécifiquement à ce risque.

Lorsque l'approche envers un risque significatif se limite uniquement aux contrôles de substance, ceux-ci doivent comprendre des vérifications de détail.

Lors de l'évaluation du risque potentiel et de la réponse appropriée à la fraude, l'auditeur prendra en compte ce qui suit :

- Les réponses globales déjà mises au point pour traiter les risques évalués au niveau des états financiers ;
- les réponses spécifiques déjà mises au point et relatives à d'autres risques évalués au niveau des assertions ;
- Les scénarios de fraude mis au point (le cas échéant) au cours des discussions de planification de l'audit ;
- Les risques de fraude (opportunités, incitations et rationalisations) identifiés à la suite de l'exécution des procédures d'évaluation des risques ;
- La vulnérabilité à la fraude de certains soldes des états financiers et transactions ;
- Tous les cas réels de fraude décelés dans le passé ou durant la période courante ;
- Les risques relatifs aux dépassements de la part de la direction.

Le tableau suivant décrit quelques réponses possibles aux risques identifiés ci-dessus.

Tableau 16.8-1

Réponses globales aux fraudes	
<b>Risques diffus au niveau des états financiers</b>	Envisager la nécessité : <ul style="list-style-type: none"><li>• De renforcer l'esprit critique lors de l'examen de certains documents ou de la corroboration des déclarations importantes de la direction ;</li><li>• De faire appel à des spécialistes ayant des compétences/connaissances, dans l'informatique par exemple ;</li><li>• De mettre au point des procédures d'audit spécifiques permettant d'identifier l'existence de fraudes ;</li><li>• D'introduire des éléments d'imprévisibilité dans le choix des procédures d'audit à utiliser. Examiner l'opportunité d'ajuster le calendrier de certaines procédures d'audit, d'utiliser des méthodes différentes d'échantillonnages, ou bien d'effectuer des procédures d'audit de manière inopinée.</li></ul>

## Réponses spécifiques aux risques de fraude potentiels

### Risques diffus au niveau des assertions

Envisager de :

- Changer la nature, le calendrier et l'étendue des procédures d'audit utilisées pour traiter les risques. Cela peut consister, par exemple :
  - à obtenir des éléments probants plus fiables et plus pertinents ou des informations supplémentaires de confirmation pour appuyer les déclarations de la direction ;
  - d'effectuer une observation physique ou une inspection de certains actifs ;
  - d'assister à l'inventaire physique de façon inopinée ;
  - d'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 effectuées par la direction, ainsi que 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). Exemple :
  - Rassembler davantage de preuves sur les données figurant dans les comptes importants ou dans les fichiers informatiques des transactions ;
  - Réaliser des tests plus étendus sur les fichiers des transactions informatiques et 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 au moyen de 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 de ces contrats et tous les éventuels droits de retour de marchandises, ainsi que les conditions de livraisons. Cependant, il y a lieu de considérer si les demandes d'informations additionnelles peuvent retarder le délai de réponse de manière significative.
- Modifier le calendrier des contrôles de substance pour passer de la date intérimaire à une date proche de la fin de la période. Cependant, 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 de la période ne seraient pas efficaces.

<b>Risques liés aux dépassements de la part de la direction</b>	
<b>Source des risques</b>	<b>Considérer</b>
<b>Ecritures comptables</b>	<p>Identifier, sélectionner et tester les écritures comptables et les autres ajustements en se basant sur :</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• une connaissance du processus d'élaboration de l'information financière de l'entité et de la conception/mise en œuvre de son contrôle interne.</li> <li>• la prise en considération : <ul style="list-style-type: none"> <li>- des caractéristiques des écritures comptables et des autres ajustements frauduleux ;</li> <li>- de la présence de facteurs de risques de fraude liés à des catégories particulières d'écritures comptables et à d'autres ajustements ;</li> <li>- des demandes d'informations auprès des personnes impliquées dans le processus d'élaboration de l'information financière à propos d'activités inappropriées ou inhabituelles.</li> </ul> </li> </ul>
<b>Estimations effectuées par la direction</b>	<p>Examiner les estimations relatives à des transactions et à des comptes spécifiques pour identifier les biais éventuels effectués par la direction. Des procédures complémentaires pourraient être mises en œuvre, consistant par exemple à :</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• reconsidérer les estimations, prises dans leur ensemble ;</li> <li>• entreprendre une analyse rétrospective des jugements de la direction et des hypothèses relatives à des estimations comptables significatives effectuées lors des périodes précédentes ;</li> <li>• déterminer si l'effet cumulé des montants des biais, apparus dans les estimations effectuées par la direction, engendre une anomalie significative dans les états financiers.</li> </ul>
<b>Transactions importantes</b>	<p>Prendre connaissance de la logique commerciale, à la base de la réalisation des transactions importantes inhabituelles ou ne faisant pas partie du cadre normal des opérations courantes. Cela comprend l'évaluation de savoir si :</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• la direction met davantage l'accent sur la nécessité d'un traitement comptable particulier plutôt que sur l'aspect économique sous-jacent afférent à la transaction ;</li> <li>• les modalités entourant ces transactions semblent trop complexes ;</li> <li>• la direction a discuté de la nature et du traitement comptable de ces transactions avec les personnes constituant le gouvernement d'entreprise ;</li> <li>• les transactions impliquent des parties liées non identifiées précédemment, 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 ;</li> <li>• 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 ;</li> <li>• une documentation adéquate existe.</li> </ul>

<b>Risques liés aux dépassements de la part de la direction</b>	
<b>Transactions réalisées avec les parties liées</b>	<p>Il y a lieu de chercher à connaître les relations d'affaires que les parties liées peuvent avoir établies directement ou indirectement avec l'entité au moyen :</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• de demandes d'informations et de discussion avec la direction et avec les personnes constituant le gouvernement d'entreprise ;</li> <li>• de demandes d'informations auprès des parties liées ;</li> <li>• de l'examen des contrats significatifs conclus avec les parties liées ;</li> <li>• d'une recherche de base appropriée, par Internet ou bien au moyen de consultations de bases de données économiques et spécifiques externes.</li> </ul> <p>Sur la base des résultats du programme d'audit ci-dessus :</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• identifier et évaluer les risques d'anomalies significatives dues aux relations avec les parties liées ;</li> <li>• traiter les transactions importantes réalisées avec les parties liées en dehors du cadre normal des opérations courantes de l'entité et jugées comme étant des transactions donnant lieu à des risques significatifs ;</li> <li>• déterminer le besoin en matière de contrôles de substance répondant aux risques identifiés.</li> </ul>
<b>Constataion des revenus</b>	<p>Exécuter les procédures analytiques de substance. Considérer l'utilité des techniques d'audit assistées par ordinateur (CAATs) pour identifier des relations inhabituelles ou inattendues au niveau des revenus et au niveau des transactions qui s'y rapportent.</p> <p>Confirmer avec les clients les clauses contractuelles importantes qui les concernent (critères d'acceptation, livraisons et modalités de paiement) et l'absence d'accords parallèles (par exemple, le droit accordé aux clients de retourner les marchandises immédiatement après la fin de la période).</p>

### **16.9 Le Risque d'anomalies au niveau de la présentation et des informations à fournir dans les états financiers**

Certains risques évalués peuvent découler de la conformité, avec le référentiel comptable, de la présentation des états financiers et des divulgations. En conséquence, des procédures spécifiques devraient être conçues pour répondre de manière appropriée aux risques encourus.

Ces procédures d'audit traiteraient la question de savoir si :

- les états financiers individuels sont présentés d'une façon qui reflète les classifications et les descriptions appropriées des informations financières ;
- la présentation des états financiers comprend la divulgation adéquate des questions significatives et des incertitudes. Cela comprend la forme, l'ordre et le contenu des états financiers et de leurs notes annexes (y compris la terminologie utilisée), la quantité des détails donnés, la classification des postes des états financiers et les bases des montants établis ;
- la direction a révélé les questions particulières, à la lumière des circonstances et des faits dont l'auditeur est au courant au moment de la signature du rapport d'audit.

## 16.10 Déterminer si le plan d'audit a été mené à bien

Avant de conclure que l'audit a été mené à bien, l'auditeur devrait examiner si les facteurs suivants ont été traités convenablement.

Tableau 16.10-1

Type de procédure	Description
<b>Tous les postes importants des états financiers ont-ils été traités ?</b>	Les contrôles de substance doivent être conçus et exécutés pour tous les flux d'opérations, soldes de comptes, et divulgations importants. Cela doit être réalisé quels que soient les risques évalués d'anomalies significatives.
<b>Y a-t-il besoin d'obtenir des confirmations externes ?</b>	Déterminer si les procédures de confirmation externe doivent être exécutées en tant que contrôles de substance. Cela comprend par exemple : <ul style="list-style-type: none"> <li>• Les soldes bancaires ;</li> <li>• Les créances ;</li> <li>• Les stocks et les placements détenus par des tiers ;</li> <li>• Les montants dus aux prêteurs ;</li> <li>• Les clauses des conventions conclues ;</li> <li>• Les contrats ;</li> <li>• Les transactions réalisées entre l'entité et des tierces parties.</li> </ul> <p>La confirmation externe peut également être utilisée pour s'assurer de l'absence de certaines conditions particulières. Cela pourrait être, par exemple, le fait de s'assurer s'il n'y a pas eu "d'accords parallèles sur les ventes" qui pourraient affecter la séparation de périodes afférente aux revenus.</p>
<b>Les éléments probants recueillis au cours des périodes précédentes peuvent-ils être utilisés ?</b>	En supposant que l'élément de preuve ne traite pas un risque significatif et que certains autres critères s'appliquent (comme l'absence de changement des contrôles et qu'il n'y a aucun élément significatif manuel dans les opérations de contrôles), les tests de l'efficacité du fonctionnement des contrôles peuvent être effectués une fois seulement tous les trois audits (voir le chapitre 10.5, Tome 1 pour plus d'informations).
<b>Est-il nécessaire de recourir à un expert désigné par l'auditeur ?</b>	Une compétence dans un domaine autre que la comptabilité ou l'audit est-elle requise pour obtenir des éléments probants suffisants et appropriés ?
<b>Le processus d'établissement des états financiers a-t-il été traité ?</b>	Les contrôles de substance suivants sont requis en ce qui concerne le processus d'établissement des états financiers : <ul style="list-style-type: none"> <li>• Rapprocher ou réconcilier les états financiers avec les livres comptables sous-jacents ;</li> <li>• Examiner les écritures comptables et les autres ajustements importants effectués au cours de la préparation des états financiers.</li> </ul>
<b>Les risques significatifs ont-ils été traités ?</b>	Pour chacun des risques considérés comme étant significatifs, l'auditeur est tenu de concevoir et d'exécuter des contrôles de substance (éventuellement complétés par des tests de procédures). Les procédures analytiques de substance ne peuvent pas être utilisées toutes seules, et elles seraient complétées par des vérifications de détail. <p>Si les contrôles internes visant un risque significatif sont jugés probants, l'auditeur est tenu de tester ces contrôles dans la période courante.</p>

Type de procédure	Description
<b>Les éléments probants obtenus lors de la réalisation des tests intérimaires ont-ils été mis à jour ?</b>	Il y a lieu de mettre à jour des contrôles de substance effectués au cours de la période intérimaire en couvrant la période restante. Cela comprend : <ul style="list-style-type: none"> <li>• des contrôles de substances combinés avec des tests de procédures pour la période de l'intervention intérimaire ;</li> <li>• des contrôles de substance complémentaires fournissant une base raisonnable pour étendre les conclusions de la date d'audit intérimaire jusqu'à la date de fin de la période.</li> </ul>
<b>Les risques potentiels de fraude ont-ils été traités ?</b>	Par exemple, le fait de faire preuve d'un grand esprit critique et de prévoir un élément d'imprévisibilité lors de la conception des procédures d'audit, etc. (Voir le chapitre 16.8., Tome 2).

### **16.11 Documenter la réponse globale et les plans d'audit détaillés**

Les réponses globales peuvent être documentées sous forme d'un document séparé ou bien, plus couramment, en tant que partie de la stratégie générale d'audit.

Le plan détaillé est souvent documenté sous la forme d'un programme d'audit qui décrit la nature et l'étendue des procédures à exécuter et de (s) l'assertion (s) à traiter. Un espace peut aussi être prévu pour enregistrer les informations relatives à ce qui a été effectué à chaque étape, ainsi que sur les résultats obtenus.

#### **Point à prendre en considération**

##### **Calendrier**

Examiner dans quelle mesure certaines procédures d'audit complémentaires prévues pourraient être effectuées en même temps que les procédures d'évaluation des risques.

##### **Les changements du plan**

Si les procédures prévues nécessitent d'être modifiées suite à l'obtention d'éléments probants ou d'autres informations, il y a lieu de mettre à jour la stratégie générale et le plan d'audit et de fournir les raisons de cette modification.

##### **Examen**

S'assurer que les procédures d'audit et les papiers de travail qui s'y rapportent sont signés et datés par la personne qui les a préparés, ainsi que par la personne chargée de la revue avant l'achèvement de l'audit.

### **16.12 Communication du plan d'audit**

La stratégie générale d'audit, les réponses globales et le plan d'audit relèvent entièrement de la responsabilité de l'auditeur. Toutefois, il est souvent utile d'examiner certains éléments du plan d'audit détaillé (comme le calendrier) avec la direction. Ces discussions aboutissent souvent à des modifications mineures du plan permettant de coordonner le calendrier et de faciliter la mise en œuvre de certaines procédures d'audit.

La nature, le calendrier et l'étendue exacte des procédures planifiées ne devraient pas être discutés en détail avec la direction, ou bien modifiés ou réduits pour répondre à une demande de la direction. Ces demandes pourraient compromettre l'efficacité de l'audit, rendre les procédures d'audit trop prévisibles et pourrait constituer une limitation de l'étendue de la mission d'audit.

La norme ISA 260 énonce un certain nombre de questions sur lesquelles l'auditeur est tenu de communiquer avec les personnes constituant le gouvernement de l'entreprise. (Il y a lieu de se référer au chapitre 5.3, Tome 2, pour voir la liste de ces questions). Ces exigences sont conçues pour assurer une communication bidirectionnelle efficace entre l'auditeur, la direction et les personnes constituant le gouvernement d'entreprise.

### **Point à prendre en considération**

Les auditeurs devraient envisager d'avoir avec la direction des réunions périodiques et régulières dans le but de l'informer de tous les résultats préliminaires, de lui demander toutes documentations supplémentaires, toute assistance nécessaire et/ou de discuter d'autres problèmes.

Toute modification significative du plan d'audit doit également être communiquée à la direction et aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise.

### **16.13 Etudes de cas - Le plan d'audit répondant aux risques**

Pour plus de détails sur les études de cas, il y a lieu de se référer au chapitre 2, Tome 2 - Introduction aux études de cas. Les exemples d'études de cas suivants décrivent 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. Etant donné que le but du plan d'audit est de réduire le risque d'anomalie significative à un niveau faible acceptable, il est important d'examiner les risques identifiés lors de la phase d'évaluation des risques pour les revenus / les comptes clients / le cycle des recettes.

## Etude de cas A—Dephta fourniture, INC.

Selon l'évaluation des risques dans le chapitre 14.6, Tome 2 - En conclusion de la phase d'évaluation des risques, les risques évalués étaient les suivants :

Risque évalué au niveau des états financiers (élevé, moyen ou faible)	Faible			
Assertions (exhaustivité «C», existence «E», exactitude «A» et valorisation «V»)	C	E	A	V
Risques évalués au niveau des assertions (élevé «H», moyen «M» ou faible «L»)	L	M	L	M
Changements au niveau des risques évalués de la période précédente. Non				

Les questions à considérer lors de la mise au point du plan d'audit des comptes clients sont les suivantes :

Considérations de planification	Réponse
1. Existe-t-il des assertions qui ne peuvent pas être traitées uniquement par des contrôles de substance ?	L'exhaustivité des ventes sera traitée au moyen d'une combinaison de tests de procédures et de procédures analytiques. Il y a lieu de noter que pour l'année qui suit, et au cas où les ventes par Internet vont continuer à croître, des tests de procédures complémentaires peuvent être nécessaires en raison de l'absence de traces écrites relatives à ces ventes.
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 procédures pourraient-elles être testées pour réduire le besoin/l'étendue d'autres contrôles de substance ?	Les tests de procédures pourraient être utilisés pour diminuer le recours aux contrôles de substance (confirmations de soldes, par exemple) pour atteindre le niveau de réduction de risque requis pour les comptes clients. Toutefois, nous ne sommes pas tout à fait certains de la fiabilité du fonctionnement des contrôles ; par conséquent, seuls les contrôles de substance vont être utilisés.
3. Existe-t-il des procédures analytiques de substance qui permettraient de réduire le besoin/l'étendue d'autres procédures d'audit ?	Non.
4. Est-il nécessaire d'incorporer un élément d'imprévisibilité ou d'autres procédures d'audit complémentaires (par exemple, pour le traitement des fraudes, des risques, etc.) ?	Quelques procédures étendues d'audit seront exécutées pour traiter les risques identifiés de dépassements de la part de la direction.
5. Existe-t-il des risques significatifs qui requièrent une attention spéciale ?	Il y a des risques possibles de fraude (Chapitre 9, Tome 2) liés à la constatation des revenus. Ceux-ci seront traités par des contrôles de substance de détail convenablement adaptés.  La valorisation des comptes clients est un risque spécifique nécessitant une attention spéciale. Une analyse supplémentaire et un examen des paiements ultérieurs seront effectués.  Il y a lieu d'être attentif, tout au long de l'audit, afin de déceler les transactions non divulguées réalisées avec les parties liées, et qui ne font pas partie du cadre normal des opérations courantes.

Basée sur le jugement professionnel de l'auditeur, une combinaison appropriée de procédures d'audit est requise pour réduire, à un niveau faible acceptable, les risques d'anomalies significatives (RAS) afférentes aux assertions pertinentes (applicables aux soldes de comptes clients). Un exemple de réponse d'audit, pour un niveau de risque évalué afférent aux comptes clients, est présenté ci-après.

Résumé des réponses d'audit proposées (Cocher la bonne case dans les rubriques C E A V )				
	C	E	A	V
A. Contrôles de substance de détail – pour tous les flux d'opérations, soldes de comptes et divulgations significatifs.	X	X	X	X
B. Contrôles de substance de détail -adaptés aux risques spécifiques (échantillonnage, fraude, risques significatifs, etc.).				X
C. Procédures analytiques de substance (preuve d'ensemble, etc.).		X		
D. Tests de procédures (efficacité du fonctionnement).	X			
En se basant sur le jugement professionnel, les procédures décrites ci-dessus sont-elles suffisantes pour traiter les risques évalués? (Oui/non). Si c'est non, expliquer pourquoi ci-dessous.	Oui	Oui	Oui	Oui
<b>Commentaires :</b>				

Un exemple de programme d'audit qui répond aux risques identifiés est présenté dans les notes relatives à l'étude de cas au chapitre 17.7, Tome 2.

## Etude de cas B—Kumar & Co.

Selon l'évaluation des risques présentés au chapitre 14.6, Tome 2 – En conclusion de la phase d'évaluation des risques, les risques évalués étaient les suivants :

Risque évalué au niveau des états financiers (élevé, moyen ou faible)	Faible			
Assertions (exhaustivité «C», existence «E», exactitude «A» et valorisation «V»)	C	E	A	V
Risques évalués au niveau des assertions (élevé «H», moyen «M» ou faible «L»)	L	M	M	L
Changements au niveau des risques évalués de la période précédente. Non Augmentation des risques liés aux transactions réalisées avec les parties liées et possibilités de fraudes résultant de l'absence de Raj.				

Les questions à examiner pour la mise au point du plan d'audit des créances sont les suivantes :

Considérations de planification	Réponse
1. Existe-t-il des assertions qui ne peuvent pas être traitées uniquement par de tests de substance ?	Non
2. Est-ce qu'on s'attend à ce que le contrôle interne relatif aux flux/processus des transactions soit fiable ? Si c'est le cas, les procédures pourraient-elles être testées pour réduire le besoin/l'étendue d'autres contrôles de substance ?	En raison de la petite taille de la société, il y a peu de contrôles. Nous avons obtenu une connaissance du contrôle interne, mais nous n'allons ni tester les procédures, ni placer notre confiance dans ces contrôles.
3. Existe-t-il des procédures analytiques de substance qui permettraient de réduire le besoin/l'étendue pour d'autres procédures d'audit ?	L'exhaustivité des ventes sera traitée par une combinaison d'examen analytiques substantifs et de vérifications de détail.
4. Est-il nécessaire d'incorporer un élément d'imprévisibilité ou d'autres procédures d'audit (par exemple le traitement des fraudes, des risques, etc.) ?	Non, cela n'est pas jugé nécessaire étant donné que les soldes des comptes clients à la fin de l'année se rapportent principalement à Dephta.
5. Existe-t-il des risques significatifs qui nécessitent une attention spéciale ?	La possibilité de constatation de revenus incohérente ou de fraude sera traitée au moyen de contrôles de substance de détail convenablement adaptés.  Il y a lieu d'être attentif, tout au long de l'audit, afin de déceler les transactions non divulguées réalisées avec les parties liées et qui ne font pas partie du cadre normal des opérations courantes de l'entité.

Un exemple de réponse d'audit au niveau du risque évalué des comptes clients est présenté ci-dessous.

Résumé des réponses d'audit proposées (Cocher la bonne case sous les rubriques CEAV)				
	C	E	A	V
A. Contrôles de substance de détail - pour tous les flux de transactions, soldes de comptes et divulgations significatifs.	X	X	X	X
B. Contrôles de substance de détail - adaptés aux risques spécifiques (Échantillonnage, fraude, risques significatifs, etc.)	X	X	X	
C. Procédures analytiques de substance (preuve d'ensemble, etc.).		X		
D. Tests de procédures (efficacité du fonctionnement)				
En se basant sur le jugement professionnel, les procédures décrites ci-dessus sont-elles suffisantes pour traiter les risques évalués? (Oui / Non). Si c'est non, expliquer pourquoi ci-dessous.	Oui	Oui	Oui	Oui
Commentaires :	Aucun commentaire			

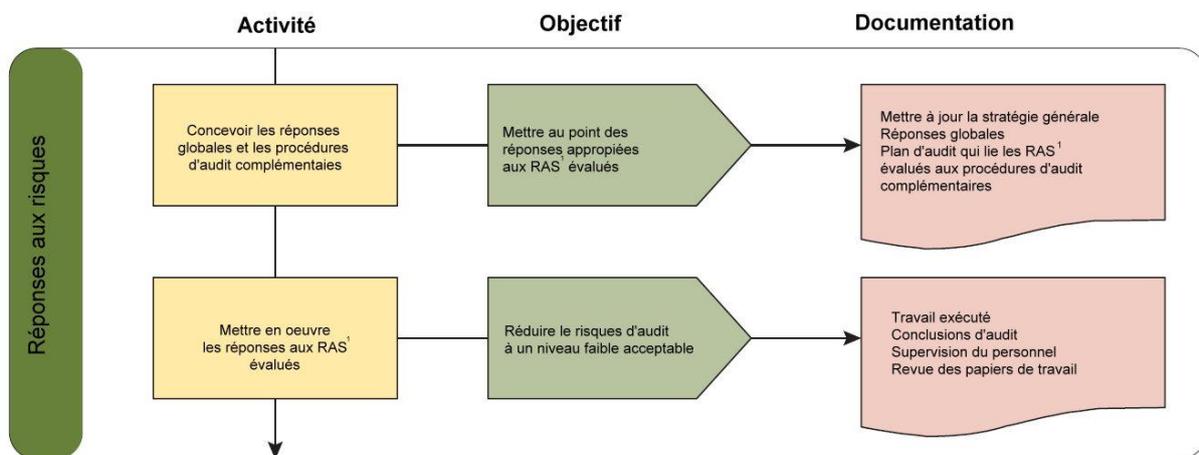
Un exemple de programme d'audit qui répond aux risques identifiés est présenté dans les notes relatives à l'étude de cas au chapitre 17.7, Tome 2.

# Chapitre 17

## LA DETERMINATION DE L'ÉTENDUE DES TESTS

Contenu du chapitre	Normes ISA pertinentes
Directive sur la détermination de l'étendue des tests nécessaires répondant aux risques évalués des anomalies significatives.	330, 500, 530

Schéma 17.0-1



1. RAS = Risques d'anomalies significatives.

Paragraphe	Extraits pertinents des normes ISA
330.12	Si l'auditeur recueille des éléments probants portant sur l'efficacité du fonctionnement des contrôles durant une période intermédiaire, il doit : (a) recueillir des éléments probants concernant les changements importants dans ces contrôles intervenus postérieurement à la période intermédiaire; et (b) déterminer les éléments probants supplémentaires à recueillir pour la période restante (Voir par. A33-A34).

Paragraphe	Extraits pertinents des normes ISA
330.13	<p>En déterminant s'il est approprié d'utiliser des éléments probants portant sur l'efficacité du fonctionnement des contrôles recueillis au cours des audits précédents et, dans l'affirmative, la durée de temps pouvant s'écouler avant de retester un contrôle, l'auditeur doit prendre en compte les éléments suivants :</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>(a) l'efficacité des autres éléments de contrôle interne, y compris l'environnement de contrôle, le suivi effectué par l'entité des contrôles et le processus d'évaluation des risques par l'entité ;</li> <li>(b) les risques résultant des caractéristiques du contrôle, notamment si ce contrôle est manuel ou automatisé ;</li> <li>(c) l'efficacité des contrôles généraux sur les systèmes informatiques ;</li> <li>(d) l'efficacité d'un contrôle et son application par l'entité, y compris la nature et le nombre de déviations constatées dans l'application de ces contrôles et relevés lors des audits précédents et s'il y a eu des changements dans le personnel qui affectent de manière importante l'application de ces contrôles ;</li> <li>(e) si l'absence de modification d'un contrôle particulier crée un risque dû au changement de conditions ;</li> <li>(f) les risques d'anomalies significatives et l'étendue de la confiance placée dans ce contrôle (Voir par. A35).</li> </ul>
330.14	<p>Lorsque l'auditeur prévoit d'utiliser des éléments probants provenant d'un audit précédent et portant sur l'efficacité du fonctionnement de contrôles spécifiques, il doit établir que ces éléments probants demeurent pertinents en recueillant des éléments probants montrant si des changements importants sont ou non intervenus dans ces contrôles depuis le dernier audit. L'auditeur obtient de tels éléments au moyen de demandes d'informations, en association avec une observation physique ou une inspection, afin de confirmer sa compréhension de ces contrôles spécifiques, et :</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>(a) si des changements se sont produits qui affectent la pertinence des éléments probants recueillis au cours des audits précédents, l'auditeur doit tester les contrôles dans le cadre de l'audit de la période en cours ;</li> <li>(b) si aucun changement n'est intervenu, l'auditeur doit tester les contrôles au moins une fois tous les trois audits et doit tester quelques contrôles au cours de chaque audit, afin d'écarter la possibilité de tester tous les contrôles sur lesquels l'auditeur entend s'appuyer au cours d'un seul audit et de ne tester aucun contrôle au cours des deux périodes d'audits suivantes. (Voir par. A37 -A39)</li> </ul>
530.5	<p>Pour les besoins des Normes ISA, les termes mentionnés ci-après ont la signification suivante :</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>(a) Sondages en audit (ou "sondages") – Mise en œuvre de procédures d'audit sur moins de 100% des éléments d'une population pertinente pour l'audit, de telle sorte que toutes les unités d'échantillonnage aient une chance d'être sélectionnées, en vue de fournir à l'auditeur une base raisonnable à partir de laquelle il tire des conclusions sur la population dans son ensemble ;</li> <li>(b) Population – Ensemble des données à partir desquelles un échantillon est sélectionné et sur lesquelles l'auditeur souhaite tirer des conclusions ;</li> <li>(c) Risque d'échantillonnage – Risque que la conclusion de l'auditeur basée sur un échantillon puisse être différente de celle à laquelle il serait parvenu si l'ensemble de la population avait été soumis à la même procédure d'audit. Le risque d'échantillonnage peut entraîner deux types de conclusions erronées : <ul style="list-style-type: none"> <li>(i) dans le cas d'un test de procédures, la conclusion que les contrôles sont plus efficaces qu'ils ne le sont en réalité, ou, dans le cas d'une vérification de détail, la conclusion qu'il n'existe pas d'anomalies significatives, alors qu'il en existe en réalité. L'auditeur se soucie particulièrement de ce type de conclusion erronée dès lors qu'elle a une incidence sur l'efficacité de l'audit et qu'elle est davantage susceptible de conduire à une opinion d'audit inappropriée ;</li> </ul> </li> </ul>

Paragraphe	Extraits pertinents des normes ISA
530.5 (suite)	<p>(ii) dans le cas d'un test de procédures, la conclusion que les contrôles sont moins efficaces qu'ils ne le sont en réalité, ou, dans le cas d'une vérification de détail, la conclusion qu'il existe une anomalie significative alors qu'il n'en existe pas en réalité. Ce type de conclusion erronée a une incidence sur l'efficacité de l'audit, car elle conduit généralement à des travaux supplémentaires pour confirmer que les conclusions initiales étaient erronées.</p> <p>(d) Risque non lié à l'échantillonnage – Risque que l'auditeur parvienne à une conclusion erronée pour des raisons autres que celles liées au risque d'échantillonnage (Voir Par. A1) ;</p> <p>(e) Erreur occasionnelle – Anomalie ou écart manifestement non représentatif d'anomalies ou d'écarts affectant une population ;</p> <p>(f) Unités d'échantillonnage – Éléments individuels constituant une population (Voir Par. A2) ;</p> <p>(g) Sondage statistique – Méthode de sélection d'échantillons possédant les caractéristiques suivantes :</p> <p>(i) sélection aléatoire des éléments formant l'échantillon ;</p> <p>(ii) utilisation de la théorie des probabilités pour évaluer les résultats du sondage, y compris la mesure du risque d'échantillonnage.</p> <p>Une méthode de sondage qui ne réunit pas les caractéristiques (i) et (ii) est considérée comme une méthode de sondage non statistique.</p> <p>(h) Stratification – Processus consistant à diviser une population en sous-populations, chacune d'elles regroupant des unités d'échantillonnage ayant des attributs similaires (souvent en terme de valeur monétaire).</p> <p>(i) Anomalie acceptable – Montant en valeur monétaire fixé par l'auditeur par rapport auquel il cherche à obtenir un niveau d'assurance approprié que l'ensemble des anomalies affectant réellement la population n'excède pas le montant fixé (Voir par. A3).</p> <p>(j) Taux d'écart acceptable – Taux d'écart par rapport aux procédures de contrôle interne prescrites fixé par l'auditeur par rapport auquel il cherche à obtenir un niveau d'assurance approprié que le taux d'écart global affectant réellement la population reste inférieur.</p>

## 17.1 Vue d'ensemble

Les éléments probants suffisants et appropriés peuvent être obtenus en sélectionnant et en examinant ce qui suit :

Tableau 17.1-1

Sélection et examen	
Tous les éléments (Examen de 100% de la population)	<p>Ceci est approprié lorsque :</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• La population est constituée d'un petit nombre d'éléments de grande valeur ;</li> <li>• Il existe un risque significatif, et les autres moyens ne fournissent pas des éléments probants suffisants et appropriés ;</li> <li>• Les procédures d'audit assistées par ordinateur « CAAT » peuvent être utilisées dans une grande population pour tester électroniquement un calcul répétitif ainsi que d'autres processus.</li> </ul>

Sélection et examen	
<b>Éléments spécifiques</b>	<p>Cette méthode est appropriée pour :</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• les points clés ou de grandes valeurs qui pourraient individuellement entraîner une anomalie significative ;</li> <li>• la totalité des éléments dépassant un certain montant ;</li> <li>• tous les éléments et informations à fournir dans les états financiers qui sont inhabituels ou sensibles ;</li> <li>• tous les éléments qui sont très susceptibles de comporter des anomalies ;</li> <li>• les éléments qui fourniront des informations sur des questions telles que la nature de l'entité, la nature des transactions et le contrôle interne ;</li> <li>• les éléments utilisés pour tester le fonctionnement de certaines mesures de contrôle.</li> </ul>
<b>Un échantillon représentatif des éléments de la population</b>	<p>Ceci est approprié pour parvenir à une conclusion au sujet de tout un ensemble de données (population) en sélectionnant et en examinant un échantillon représentatif des éléments au sein de la population.</p> <p>L'échantillonnage permet à l'auditeur d'obtenir et d'évaluer des éléments probants concernant les caractéristiques spécifiées. La détermination de la taille de l'échantillon peut être réalisée en utilisant des méthodes statistiques ou non statistiques.</p>

Le choix de l'approche à appliquer dépend des circonstances. L'application de n'importe lequel de ces moyens, ou d'une combinaison de ces moyens, doit être appropriée eu égard aux circonstances particulières rencontrées.

Le choix de l'échantillonnage, comme étant la méthode la plus efficace permettant d'obtenir la nécessaire réduction des risques envers une assertion, présente un certain nombre d'avantages. Ces derniers sont illustrés ci-dessous.

Tableau 17.1-2

Avantages	
<b>Utilisation d'échantillons représentatifs</b>	Des conclusions valables peuvent être tirées lors de l'application de cette méthode. L'objectif de l'auditeur est d'obtenir une réduction raisonnable du risque et non pas une certitude absolue.
	Les résultats peuvent être combinés avec les résultats d'autres tests. Les éléments de preuve obtenus d'une source peuvent être corroborés par des éléments de preuve obtenus à partir d'autres sources afin de fournir une réduction plus forte du risque.
	L'examen de toutes les données ne fournit pas de certitude absolue. Par exemple, les transactions non enregistrées ne pourront jamais être détectées.
	Cette méthode permet la réduction du coût de l'audit. En effet, le coût de l'examen de toutes les écritures dans les registres comptables, et tous les éléments de preuve d'appui, ne serait pas rentable.

Le chapitre 10, Tome 1 décrit la nature et l'utilisation des nouvelles procédures d'audit. Ce chapitre se concentre sur l'étendue des tests et sur l'utilisation des techniques d'échantillonnage.

### Techniques d'échantillonnage

L'échantillonnage ne devrait pas être sélectionné comme étant une procédure d'audit, mais lorsqu'il est utilisé, il est nécessaire que tous les éléments d'échantillonnage dans une population (tels que les opérations de ventes ou les soldes de comptes clients) aient une chance d'être sélectionnés. Cela est nécessaire pour permettre à l'auditeur de tirer des conclusions raisonnables sur l'ensemble de la population.

Dans un échantillon de moins de 100% de la population, il y a toujours un risque qu'une anomalie ne soit pas identifiée et qu'elle puisse dépasser le niveau tolérable de l'anomalie ou de l'écart. C'est ce qu'on appelle le risque d'échantillonnage. Le risque d'échantillonnage peut être réduit en augmentant la taille de l'échantillon, tandis que le risque de non-échantillonnage peut être réduit par une bonne planification de la mission, par la supervision et par la revue des travaux d'audit.

Il existe deux types d'échantillonnages couramment utilisés en matière d'audit, comme cela est énoncé ci-dessous :

Tableau 17.1-3

Echantillonnage par attributs	
<b>Echantillonnage statistique</b>	L'échantillon est sélectionné d'une manière aléatoire. Cela signifie que chaque élément de la population a une chance (statistiquement appropriée) d'être sélectionné.
	Les résultats des tests peuvent être mathématiquement projetés. Les théories des probabilités peuvent être utilisées pour évaluer les résultats des tests des échantillons, y compris la mesure du risque d'échantillonnage (intervalle de confiance)
<b>Echantillonnage à choix raisonné ou non statistique</b>	C'est une méthode d'échantillonnage qui ne présente pas les caractéristiques décrites ci-dessus, relatives à l'échantillonnage statistique.

Lors de la détermination de la taille de l'échantillon, l'auditeur fixe le taux d'écart tolérable (exceptions) qui serait acceptable.

• **Contrôles de substance**

Le seuil de signification pour la réalisation des travaux (global ou pour un élément spécifique) est fixé en fonction du seuil de signification (global ou pour un élément spécifique, respectivement). Le niveau d'anomalie tolérable est fixé en fonction du seuil de signification pour la réalisation des travaux (global ou pour un élément spécifique, selon le cas). Plus le niveau tolérable de l'anomalie est élevé, plus la taille de l'échantillon serait moins élevée. Plus le niveau d'anomalie tolérable est faible, et plus la taille de l'échantillon serait plus élevée. Il y a lieu de noter que le niveau d'anomalie tolérable restera souvent égal au seuil de signification pour la réalisation des travaux.

• **Tests de procédures**

Pour les tests de procédures, le taux d'écart tolérable est susceptible d'être très faible, permettant souvent un écart égal à zéro ou éventuellement un seul écart. Les tests de procédures fournissent des éléments de preuve quant à savoir si les contrôles fonctionnent ou non. Par conséquent, ils sont utilisés seulement lorsque le fonctionnement du contrôle devrait être fiable.

## 17.2 Utilisation de l'échantillonnage

Paragraphe	Extraits pertinents des normes ISA
530.6	Lors de la définition de l'échantillon, l'auditeur doit tenir compte des objectifs de la procédure d'audit et des attributs de la population dont sera extrait l'échantillon (Voir Par. A4 – A9).
530.7	L'auditeur doit définir un échantillon de taille suffisante pour réduire le risque d'échantillonnage à un niveau acceptable faible (Voir Par. A10 – A11).
530.8	L'auditeur doit sélectionner les éléments pour le sondage de manière telle que tous les éléments d'une population aient une chance d'être retenus (Voir par. A12 – A13).
530.9	L'auditeur doit soumettre chaque élément sélectionné à des procédures d'audit adaptées à l'objectif recherché.
530.10	Lorsqu'un élément sélectionné ne se prête pas à l'application de la procédure d'audit, l'auditeur doit réaliser celle-ci sur un élément de remplacement (Voir par. A14).
530.11	Lorsque l'auditeur n'est pas en mesure de réaliser les procédures d'audit prévues sur un élément sélectionné, ou des procédures alternatives adaptées, il doit traiter l'élément en question en tant qu'écart par rapport au contrôle prescrit dans le cas de tests de procédures, ou en tant qu'anomalie dans le cas de vérifications de détail (Voir par. A15 – A16).

Paragraphe	Extraits pertinents des normes ISA
530.12	L'auditeur doit procéder à une investigation de la nature et de la cause des écarts et des anomalies relevés, et évaluer leur incidence possible sur l'objectif recherché par la procédure d'audit et sur les autres domaines de l'audit (Voir Par. A17).
530.13	Dans des situations extrêmement rares où l'auditeur considère qu'une anomalie ou un écart relevé par un sondage constitue une erreur occasionnelle, il doit obtenir un niveau élevé de certitude que cette anomalie ou cet écart n'est pas représentatif de la population. Il doit acquérir ce niveau de certitude en mettant en œuvre des procédures d'audit supplémentaires de manière à recueillir des éléments probants suffisants et appropriés démontrant que l'anomalie ou l'écart n'affecte pas le reste de la population.
530.14	Dans le cas des vérifications de détail, l'auditeur doit extrapoler les anomalies relevées par le sondage à l'ensemble de la population (Voir Par. A18 – A20).
530.15	L'auditeur doit évaluer : (a) les résultats du sondage; et (Voir par. A21 – A22), (b) si l'utilisation des sondages en audit a fourni une base raisonnable pour fonder des conclusions sur l'ensemble de la population ayant fait l'objet du test (Voir par. A23).

### **Etablissement d'un fondement**

Chaque fois que les techniques d'échantillonnage statistiques ou non statistiques sont considérées, l'auditeur devrait traiter et documenter les questions suivantes :

Tableau 17.2-1

Facteurs à prendre en considération	Commentaires
<b>Objectif du test</b>	Le point de départ pour la conception des tests est la définition de leurs objectifs ainsi que des assertions qui seront traitées.
<b>Sources principales des éléments probants</b>	Quelles sont les sources principales des éléments de preuve pour chaque assertion à traiter et quelles en sont les sources secondaires ? La réponse à cette question permettra de s'assurer que l'effort d'audit est orienté vers la bonne direction.
<b>Expérience précédente</b>	Quels étaient les résultats de l'exécution de tests semblables au cours des périodes précédentes (le cas échéant) ? Examiner l'efficacité des tests ainsi que l'existence ou bien les tendances des écarts (erreurs) trouvés dans les échantillons sélectionnés, le cas échéant.
<b>Quelle est la population à tester ?</b>	Il y a lieu de veiller à ce que la population relative aux éléments à tester soit appropriée afin d'atteindre les objectifs du test. L'échantillonnage ne peut pas être utilisé pour identifier ou pour tester des éléments qui ne sont pas déjà inclus dans la population en question. Par exemple, un échantillon des comptes clients peut être utilisé pour tester l'assertion d'existence des créances, mais une telle population ne peut pas être appropriée pour tester l'exhaustivité des créances.  Il y a lieu de considérer aussi la taille de la population. Dans certains cas, une conclusion statistique peut ne pas pouvoir être établie si la population à tester est trop petite par rapport à l'échantillon.
<b>Quelle est l'unité d'échantillonnage à utiliser ?</b>	Examiner les objectifs des tests et les assertions devant être traitées. Cette décision permettra de déterminer quels sont les éléments qui seront sélectionnés pour les tests. On peut tester, par exemple, les factures de ventes, les bons de commandes clients, ainsi que les soldes de comptes clients.

Facteurs à prendre en considération	Commentaires
<b>Echantillon statistique ou non statistique ?</b>	Les conclusions statistiques peuvent être tirées à partir d'échantillons statistiques. Les conclusions fondées sur le jugement professionnel peuvent être établies à partir d'échantillons à choix raisonné non statistique. Les échantillons non statistiques sont souvent utilisés en combinaison avec d'autres procédures d'audit qui traitent la même assertion.
<b>Définition d'un écart</b>	Le fait de ne pas définir correctement les écarts se traduira par un gaspillage de temps pour le personnel du cabinet dans l'examen de petites exceptions qui ne constitueraient pas des écarts. Il y a lieu de considérer également de déterminer comment les causes et les implications des écarts constatés feront l'objet de suivi par les auditeurs.
<b>Y a-t-il un élément de grande valeur à exclure (de la population devant être testée) ?</b>	S'il y a de grandes opérations ou de grands soldes dans la population, qui peuvent être évalués séparément, il peut en résulter des échantillons de petite taille dans les éléments restants de la population. Dans certains cas, les éléments de preuve obtenus à partir des tests des grandes opérations et des grands soldes peuvent être suffisants pour éliminer complètement la nécessité de l'échantillonnage.
<b>Utilisation des Procédures d'audit assistées par ordinateur « CAAT »</b>	L'utilisation des procédures d'audit assistées 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 seul échantillon) permettant l'élaboration de rapports standardisés, qui identifient les éléments inhabituels, afin qu'ils fassent l'objet de suivi.
<b>Y a-t-il une possibilité pour stratifier la population ?</b>	<p>Examiner si une population peut être stratifiée en la divisant en sous-groupes distincts qui ont une caractéristique d'identification commune.</p> <p>Par exemple, si une population contient un certain nombre de transactions de grande valeur, la population (pour des vérifications de détail) peut être stratifiée en fonction des montants de ces transactions. Cela permet de diriger plus d'efforts d'audit vers les éléments de grands montants, étant donné que ces derniers peuvent contenir les plus grandes anomalies potentielles en termes de surestimation.</p> <p>Une population peut également être stratifiée selon une caractéristique particulière qui indique un risque plus élevé d'anomalie. Lors du test de l'adéquation des provisions pour créances douteuses (valorisation des comptes clients), les soldes de ces comptes peuvent être stratifiés en fonction de leur âge.</p> <p>Lorsque les sous-ensembles de la population sont testés séparément, les anomalies feront l'objet de projection pour chaque strate séparément. Les anomalies ayant fait l'objet de projections pour chaque strate peuvent alors être combinées pour examiner l'effet éventuel des dites anomalies sur les soldes de comptes et sur les flux d'opérations.</p>
<b>Quel est le degré de précision qui est requis ?</b>	<p>Le caractère significatif pour la réalisation des travaux est souvent utilisé comme base pour déterminer la valeur de l'anomalie tolérable. Cela représente aussi le degré de précision d'un test statistique.</p> <p>Le caractère significatif pour la réalisation des travaux serait fixé à un montant qui permet de réduire la possibilité de non-détection d'anomalies non significatives dont le cumul aboutirait à un montant significatif.</p>

Facteurs à prendre en considération	Commentaires
<b>Quel est le niveau de confiance requis ?</b>	<p>La confiance est le niveau du risque acceptable (risque de non-détection) pour lequel le test ne va pas fournir de résultats précis. Un niveau de confiance élevé (qui va engendrer un échantillon plus grand) ou bien un niveau de confiance plus faible (qui va engendrer un échantillon plus petit) sont-ils requis ?</p> <p>Le niveau de confiance requis dans un test particulier sera fondé sur des facteurs tels que :</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Les éléments de preuves obtenus d'autres sources telles que l'examen analytique, d'autres contrôles de substance, ou bien des tests sur l'efficacité du fonctionnement des contrôles y afférents;</li> <li>• L'importance de l'assertion, par rapport aux états financiers ou à un poste donné, comparée au seuil de signification global.</li> </ul> <p>Par exemple, un niveau de 95 % de confiance indique que si un test particulier est réalisé 100 fois (en sélectionnant au hasard des transactions représentatives), les résultats seraient exacts (au sein de la marge des anomalies) 95 fois sur les 100 tests. Il y a un risque que 5 tests sur 100 aillent produire des résultats inexacts.</p>

Lorsque l'échantillonnage statistique est prévu, l'anomalie ou bien le taux d'écart tolérable seront aussi traités.  
Tableau 17.2-2

Facteurs à prendre en considération	Commentaires
<b>Quelle est l'anomalie tolérable et quel est le taux d'écart tolérable ?</b>	<p><b>L'anomalie tolérable</b> est utilisée dans l'échantillonnage des vérifications de détail pour répondre au risque que l'ensemble des anomalies individuellement non significatives fasse que les états financiers soient erronés de façon significative, ainsi que pour fournir une marge de sécurité quant à d'éventuelles anomalies non détectées. L'anomalie tolérable est l'application du seuil de signification pour la réalisation des travaux à une procédure d'échantillonnage particulière.</p> <p>L'anomalie tolérable peut être soit le même montant, soit un montant inférieur au seuil de signification pour la réalisation des travaux.</p> <p><b>Le taux d'écart tolérable</b> est utilisé pour les tests de procédures, chaque fois que l'auditeur fixe un taux d'écart à partir des procédures de contrôle interne prescrites afin d'obtenir un niveau d'assurance approprié. L'auditeur cherche ainsi à obtenir un niveau approprié d'assurance que le taux d'écart fixé ne soit pas dépassé par le taux réel d'écart observé dans la population.</p>

### 17.3 Etendue des contrôles de substance (en utilisant un échantillonnage statistique)

Plus les risques d'anomalies significatives sont élevés, plus l'étendue exigée des contrôles de substance sera grande. L'étendue des contrôles de substance peut être réduite par l'utilisation de tests sur l'efficacité du fonctionnement du contrôle interne. Toutefois, si les résultats de ces tests sont non satisfaisants, l'étendue des contrôles de substance peut avoir besoin d'être réellement élargie.

#### Déterminer les tailles d'échantillon - échantillonnage par unité monétaire

La méthode la plus courante d'échantillonnage pour les vérifications de détail est l'échantillonnage par "unité monétaire". Selon cette méthode, la probabilité qu'un élément (par exemple, un solde de comptes clients) soit choisi pour le test est directement proportionnelle à la valeur monétaire de l'élément. Ainsi, un solde de comptes clients de 6.000 € va avoir trois fois plus de la probabilité d'être sélectionné qu'un solde de comptes clients de 2.000 €. Selon cette méthode, il ne serait pas approprié de sélectionner des unités réelles, par exemple, la sélection de la cinquantième facture ou transaction.

Bien que l'échantillonnage par unité monétaire soit la forme la plus courante d'échantillonnage utilisée par les auditeurs, il y a un certain nombre d'autres méthodes d'échantillonnage qui pourraient être plus appropriées dans certaines circonstances. La présentation de ces méthodes d'échantillonnage n'a pas été incluse dans ce guide.

### **Le choix des facteurs de confiance**

Lors de la conception d'un contrôle de substance, l'auditeur peut juger utile d'utiliser trois niveaux de réduction des risques tels qu'élevé, moyen et faible. La différence entre les niveaux peut être fondée sur le facteur de confiance utilisé pour sélectionner l'échantillon. Plus le facteur de confiance est élevé, plus la taille de l'échantillon sera grande et plus le niveau de réduction des risques (niveau de confiance) obtenu sera grand. Cela est illustré dans le schéma suivant qui fournit des niveaux de confiance typiques pour atteindre un niveau de réduction des risques élevé, moyen ou faible.

Tableau 17.3-1

Réduction de risque exigé	Niveau de confiance	Facteur de confiance
Elevé	95%	3.0
Moyen	80-90%	1.6 - 2.3
Faible	65-75%	1.1 - 1.4

Un ensemble efficace de procédures d'audit conçues pour répondre aux risques évalués et aux assertions spécifiques peut comporter une combinaison de tests de procédures et de contrôles de substance.

Le tableau suivant donne une liste partielle des facteurs de confiance de différents niveaux. Par exemple, si un niveau de confiance de 90% est requis, le facteur de confiance à utiliser serait de 2.3.

Tableau 17.3-2

Niveau de confiance	Facteur 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

**Sélection d'un échantillon**

Tableau 17.3-3

Unité monétaire	Description
Processus de sélection de l'échantillon	Eliminer les principaux éléments de la population ayant de grandes valeurs.
	Calculer l'intervalle d'échantillonnage.
	Sélectionner un point de départ aléatoire pour choisir le premier élément. Le point de départ aléatoire peut varier de 1 € jusqu'à la valeur de l'intervalle d'échantillonnage. Chaque sélection est faite sur la base de la valeur de la sélection précédente, plus la valeur de l'intervalle d'échantillonnage.

**Remarque :** Veiller à ce que le processus de sélection d'échantillons, y compris la base de sélection du point de départ aléatoire (à partir d'un générateur de nombres aléatoires ou en utilisant le jugement professionnel), soit documenté de manière appropriée.

**Etape 1 — Calculer l'intervalle de l'échantillonnage**

La formule est la suivante :

$\text{Intervalle de l'échantillonnage} = \text{Seuil de signification pour la réalisation des travaux (anomalie tolérable)} \div \text{facteur de confiance.}$
---

Si l'intervalle d'échantillonnage était de 17 391 €, le premier compte qui sera sélectionné au hasard pourrait être celui qui contient, par exemple, le 10 000 €. Le deuxième compte sélectionné serait le compte contenant le montant cumulé de 27 391€ (point de départ + intervalle d'échantillonnage = 10 000 € + 17 391 €). Le troisième compte sélectionné serait le compte contenant le montant cumulé de 44 782 € (27 391 € + 17 391 €). Ce processus se poursuivra jusqu'à la couverture de toute la population.

**Etape 2 — Calculer la taille de l'échantillon**

Les tailles des échantillons, pour l'échantillonnage d'éléments représentatifs par "unité monétaire", sont souvent déterminées par la formule suivante :

$\text{Taille de l'échantillon} = \text{Population à tester} \div \text{Intervalle d'échantillonnage}$
--

La population à tester devrait exclure tous les éléments ayant fait l'objet d'une évaluation distincte.

**Etape 3 — Sélectionner l'échantillon**

Eliminer 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 1 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 la valeur de l'intervalle d'échantillonnage.

Les trois exemples suivants illustrent ce processus.

**Exemple 1 – L'échantillonnage des soldes de comptes débiteurs**

Tableau 17.3-4

Questions	Réponses
<b>Les objectifs du test</b>	S'assurer de l'existence des soldes de comptes débiteurs en sélectionnant un échantillon de soldes débiteurs et envoyer des lettres de confirmation.
<b>Les risques d'anomalies significatives au niveau des assertions qui s'y rapportent</b>	Existence = Risque élevé
<b>La population à tester</b>	Soldes des comptes débiteurs à la fin de la période.
<b>La valeur monétaire de la population</b>	177 203 €
<b>Les éléments spécifiques soumis à une évaluation distincte</b>	38 340 €
<b>La réduction du risque obtenue des tests de procédures</b>	Aucune.
<b>La réduction du risque obtenue d'autres procédures, telles que les procédures d'évaluation de risques</b>	Limitée.
<b>Les facteurs de confiance à utiliser (à réduire en fonction de la réduction des risques obtenue d'autres sources)</b>	En l'absence d'autres facteurs de réduction des risques, un facteur de confiance de 95% (ou 3.0) sera utilisé.
<b>Le seuil de signification pour la réalisation des travaux</b>	15 000 €
<b>Les écarts prévus dans l'échantillon</b>	Aucun.

L'intervalle d'échantillonnage = 15 000 € ÷ 3.0 = 5 000 €

La taille de l'échantillon = (177 203 € – 38 340 €) ÷ 5 000 € = 28

Dans cet exemple, l'intervalle d'échantillonnage a été de 5 000 €. Donc, si le premier élément choisi au hasard est 436 €, l'élément suivant se trouvera dans la transaction ou le solde qui contient la valeur cumulée de 5436 €. Le troisième élément sera au niveau de la transaction ou le solde qui contient la valeur cumulée de 10436 €, et ainsi de suite, jusqu'à ce que les 28 articles aient été sélectionnés.

**Remarque :** 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 clients ci-dessous).

Tableau 17.3-5

	Soldes des comptes clients	Total cumulé	Intervalle d'échantillonnage	Est-il inclus dans l'échantillon ?
Client A	4 750	4 750	436	Oui
Client B	3 500	8 250	5 436	Oui
Client C	1 800	10 050	10 436	Non
Client D	2 700	12 750	10 436	Oui
Client E	950	13 700	15 436	Non
Client F	2 580	16 280	15 436	Oui

**Exemple 2 – L'échantillonnage des soldes de comptes débiteurs**

Tableau 17.3-6

Questions	Réponses
<b>Les objectifs du test</b>	S'assurer de l'existence des soldes de comptes débiteurs en sélectionnant un échantillon de soldes débiteurs et envoyer des lettres de confirmation
<b>Les risques d'anomalies significatives au niveau des assertions qui s'y rapportent</b>	Existence = Risque moyen
<b>La population à tester</b>	Soldes des comptes débiteurs à la fin de la période.
<b>La valeur monétaire de la population</b>	177 203 €
<b>Éléments spécifiques soumis à une évaluation distincte</b>	38 340 €
<b>La réduction du risque obtenue des tests de procédures</b>	Le niveau des risques liés aux contrôles a été évalué comme étant faible en ce qui concerne les procédures en question.
<b>La réduction du risque obtenue d'autres procédures, telles que les procédures d'évaluation de risques</b>	Limitée.
<b>Les facteurs de confiance à utiliser (à réduire en fonction de la réduction des risques obtenue d'autres sources)</b>	À la lumière d'autres sources d'éléments de preuves, un facteur de confiance de 70% (1.2) sera utilisé.
<b>Le seuil de signification pour la réalisation des travaux</b>	15 000 €
<b>Les écarts prévus dans l'échantillon</b>	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 17.3-7

Questions	Réponses
<b>Les objectifs du test</b>	S'assurer de l'existence et de l'exactitude des achats par la sélection d'un échantillon de factures d'achats
<b>Les risques d'anomalies significatives dans les assertions qui s'y rapportent</b>	Existence = Risque faible Exactitude = Risque faible
<b>La population à tester</b>	Les factures d'achats de l'année
<b>La valeur monétaire de la population</b>	879 933 €
<b>Les éléments spécifiques soumis à une évaluation distincte</b>	46 876 €
<b>La confiance obtenue provenant des tests de procédures</b>	Aucune
<b>La confiance provenant d'autres procédures, telles que les procédures d'évaluation des risques</b>	Procédures analytiques de substance d'un niveau d'efficacité moyen
<b>Le facteur de confiance à utiliser (À réduire en fonction de la confiance obtenue d'autres sources)</b>	À la lumière des autres sources de preuves, un facteur de confiance de 80% (1.6) sera utilisé
<b>Le seuil de signification</b>	15 000 €
<b>Les écarts prévus dans l'échantillon</b>	Aucun

L'intervalle d'échantillonnage = 15 000 € ÷ 1.6 = 9 375 €

La taille de l'échantillon = (879 933 € – 46 876 €) ÷ 9 375 € = 89

Comme indiqué ci-dessus, la taille des échantillons pour les tests de procédures peut devenir très grande lors de l'examen des flux d'opérations. Il est souvent plus efficace de tester les procédures de contrôle interne (là 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.

### Projection des anomalies

Le processus de projection est décrit dans le tableau suivant :

Tableau 17.3-8

Etapes de la projection de l'étendue des anomalies	
1.	Calculer le pourcentage d'anomalies dans chaque élément. Si le montant calculé est égal à 50€ mais avait dû être 60€, l'anomalie est de 10€, soit 17% du total.
2.	Cumuler les pourcentages des anomalies, en procédant à la compensation des surévaluations et des sous-évaluations.
3.	Calculer le pourcentage moyen des anomalies par élément de l'échantillon en divisant le total des pourcentages d'anomalies par le nombre de tous les éléments de l'échantillon (avec ou sans anomalies).
4.	Multiplier le pourcentage moyen des anomalies par la valeur monétaire représentative totale de la population (en excluant les principaux éléments de la population ayant de grandes valeurs). Cela va se traduire par la projection de l'anomalie de l'échantillon. De toute évidence, cela va exclure les anomalies trouvées dans les principaux éléments de la population ayant de grandes valeurs qui ont déjà été retirés de l'échantillon.

Par exemple, un échantillon de 50 éléments sélectionnés à partir d'une population de 250 000 € contient les trois anomalies suivantes :

Tableau 17.3-9

Valeur correcte	Valeur auditée	Anomalie (en valeur)	Anomalie (en %)
500	400	100	20.00%
350	200	150	42.86%
600	750	(150)	(25.00%)
Total % des erreurs (somme des pourcentages d'erreurs)			37.86%
Anomalie moyenne en % : $37.86\% \div 50$ (taille de l'échantillon)			= 0.7572%
<b>Anomalie projetée</b> : $0.7572\% \times 250.000 \text{ €}$ (population)			= 1.893 €

1. L'anomalie projetée est appelée parfois « l'erreur la plus probable » (EPB).

## **Point à prendre en considération**

### **Anomalies**

Il peut y avoir une tentation de considérer que certaines anomalies/écarts (découverts dans un échantillon) sont des anomalies qui ne sont pas représentatives de la population et décider de les exclure lors de la projection des anomalies dans la population. Cependant, il y a lieu de noter dans ce cas qu'un travail d'audit supplémentaire est nécessaire, indépendamment du fait que l'anomalie/écart est ou n'est pas représentatif de la population:

- Si l'écart est représentatif de la population, l'auditeur doit étudier sa nature et sa cause et évaluer son effet éventuel sur l'objectif de la procédure d'audit et sur d'autres domaines d'audit.
- Si l'écart est considéré comme étant une anomalie, l'auditeur doit obtenir un degré élevé de certitude que l'anomalie ou l'écart n'est pas représentatif de la population. Cela nécessite l'exécution des procédures d'audit complémentaires afin d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés prouvant que l'anomalie ou l'écart n'affecte pas le reste de la population.

Il y a lieu de noter que la norme ISA 530.13 stipule que ces anomalies surviennent dans des circonstances extrêmement rares.

## **17.4 Etendue des procédures analytiques de substance**

Les procédures analytiques de substance seront soit les principaux tests des soldes de comptes, soit utilisées en combinaison avec d'autres vérifications de détail, dont l'étendue aura été convenablement réduite.

Le chapitre 10, Tome 1 décrit les deux niveaux de réduction des risques qui peuvent être obtenus par l'exécution des procédures analytiques de substance. Ceux-ci sont, soit d'une efficacité élevée (exemple, les tests principaux), soit moyennement efficaces.

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 ils fournissent peu d'éléments probants. 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 écarts 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 réduction de risque désiré ;
- envisager la possibilité que les combinaisons d'anomalies dans les soldes de comptes, les flux d'opérations ou divulgations spécifiques puissent atteindre un montant cumulé inacceptable ;
- augmenter le niveau de réduction des risques désiré en fonction de l'augmentation des risques d'anomalies significatives.

Tableau 17.4-1

## Exemple d'une procédure analytique de substance

Questions	Réponses	
Décrire la procédure à effectuer et les résultats attendus.	Multiplier les montants de loyer par unité avec le nombre de logements pour prévoir les revenus provenant des appartements, puis comparer les résultats avec les revenus enregistrés dans les registres comptables de l'entité.	
Quelle est la valeur ou quel est le ratio enregistré?	278.000 €	
Quelles assertions seront-elles traitées ?	L'exhaustivité, l'existence et l'exactitude	
Quel est le seuil de signification pour la réalisation de travaux qui sera utilisé ?	10.000 €	
Quel est le montant de la différence (entre les montants enregistrés et les valeurs prévues) qui serait acceptable ?	1%.	
Les risques d'anomalies significatives restants après les procédures exécutées (par exemple, moyen ou faible).	Faible.	
<b>Décrire les détails de chaque élément de données utilisées dans le calcul du résultat prévu (à savoir, financiers et non financiers).</b>	Décrire les procédures exécutées pour évaluer la fiabilité de chaque élément de données utilisées (examiner la source, la comparabilité, la nature, la pertinence et les contrôles opérés sur leur préparation).	REF W/P
1. Les unités locatives	Nous avons examiné les plans des étages et réalisé une visite physique de l'immeuble pour relever s'il y a eu des changements majeurs.	
2. Le loyer par unité	Nous avons examiné un échantillon de contrats de location pour déterminer les loyers devant être payés.	
Présenter des détails sur le calcul, les résultats attendus et les résultats de la comparaison du montant ou le ratio enregistré : Nombre d'unités locatives = 26    Loyer par unité = 12.000 € par an Calcul = 26 X 12.000 = 312000€. La différence par rapport au montant enregistré est de 34.000 €		
Lorsque la différence (entre les montants enregistrés et les valeurs attendues) dépasse la valeur acceptable, il y a lieu de décrire les investigations qui ont été réalisées et leurs résultats (demandes d'informations auprès de la direction, obtention des éléments probants supplémentaires et la réalisation des autres procédures d'audit). Nous avons demandé des informations au sujet de la différence et vérifié qu'en moyenne 2 unités étaient vacantes chaque mois au cours de l'année (ce ne sont pas les mêmes), et qu'une unité n'a pas été louée et a été utilisée pour des réunions et pour l'hébergement occasionnel des visiteurs. Cela représente une valeur de 36.000 € de la différence, ce qui laisse 2.000 € inexplicables. C'est en dessous du niveau acceptable décrit ci-dessus.		
Conclusion :	Le test est achevé avec succès.	

## Point à prendre en considération

L'utilisation de données "non financières" dans une procédure analytique de substance peut souvent améliorer le résultat. Les données non financières pourraient inclure des informations telles que les dénombrements, la superficie en mètres carrés pour une boutique de vente au détail, ou bien le nombre de produits spécifiques expédiés.

Lors de l'exécution des procédures analytiques, il est impératif de définir les attentes (par exemple, les interrelations entre soldes correspondants, les changements par rapport à la période précédente, etc.), puis de comparer ces attentes à l'information figurant sur les états financiers. Évitez l'approche inverse en commençant à partir de l'information financière et tenter, ensuite, d'expliquer les écarts en utilisant les connaissances acquises sur le client et sur son environnement. Les procédures analytiques sont beaucoup plus efficaces quand elles sont créées par des attentes fondées sur une connaissance de l'entité et de son environnement. Toutefois, la fiabilité de toutes « données non financières » utilisées doit être établie avant leur utilisation dans une procédure analytique de substance.

### 17.5 Tests de procédures- Efficacité du fonctionnement des contrôles

Les procédures d'audit utilisées pour tester les contrôles se composent d'un ou de plusieurs des quatre types de procédures qui sont décrits ci-dessous :

Tableau 17.5-1

Tests de l'efficacité du fonctionnement du contrôle interne	
Types de procédures	Les demandes d'informations auprès du personnel approprié. (Ne pas oublier, toutefois, que la demande d'information à elle seule n'est pas suffisante pour tester l'efficacité du fonctionnement des contrôles).
	L'analyse de la documentation pertinente.
	L'observation des opérations de l'entité.
	La réexécution de l'application du contrôle.

#### Contrôles diffus (contrôles à l'échelle de l'entité)

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

Les tests des contrôles diffus qui existent à l'échelle de l'entité ont tendance à être plus subjectifs (comme le test de l'engagement envers la compétence ou la connaissance des règles de l'entité relatives aux comportements acceptables) que les tests spécifiques des contrôles transactionnels. Pourtant, l'ensemble de ces contrôles donne le fondement approprié des autres composants du contrôle interne.

Le tableau suivant présente certaines méthodes possibles pour tester les contrôles diffus (contrôles à l'échelle de l'entité).

Tableau 17.5-2

Environnement de contrôle	Tests de procédures possibles
<b>Communication et mise en application des valeurs d'intégrité et d'éthique</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Lire les déclarations de l'entité à ce sujet sur son site web, ainsi que tout code de conduite ou document équivalent.</li> <li>• Examiner les communications adressées au personnel.</li> <li>• Mener des interviews avec un échantillon du personnel.</li> </ul>
<b>Engagement envers la compétence</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Examen des règles d'embauche et de licenciement.</li> <li>• Examen des fiches de poste et la documentation contenue dans les dossiers d'employés sélectionnés.</li> </ul>
<b>La participation des personnes constituant le gouvernement d'entreprise</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Examen des auto-évaluations effectuées.</li> <li>• Examen des qualifications des membres du conseil d'administration et des procès-verbaux des réunions.</li> <li>• Assister à la réunion en tant qu'observateur.</li> </ul>
<b>La philosophie de la direction et son style de gestion</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Examen de toute documentation pertinente disponible.</li> <li>• Mener des interviews avec un échantillon du personnel.</li> </ul>
<b>Structure organisationnelle</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Examen de la structure de l'entité à la lumière des meilleures pratiques en fonction de la nature de ses activités.</li> </ul>
<b>Affectation des pouvoirs et des responsabilités</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Examen de toutes les documentations disponibles, telles que les fiches de postes.</li> </ul>
<b>Les règles de gestion des ressources humaines et leurs applications</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Examen des règles, des pratiques et de la conformité.</li> <li>• Examen des dossiers des employés, des évaluations du personnel, des programmes des actions de formation auxquelles ils ont assisté, etc.</li> </ul>

Les mêmes types de test de procédures pourraient être conçus pour traiter les autres contrôles diffus (contrôles à l'échelle de l'entité), tels que :

- L'évaluation des risques ;
- Les systèmes d'information ;
- La surveillance ;
- Le processus de clôture de fin de période ;
- Les contrôles antifraudes.

Les résultats de la réalisation des tests, relatifs aux contrôles diffus, peuvent aussi être plus difficiles à documenter que le contrôle interne au niveau des processus opérationnels (par exemple les vérifications en vue de s'assurer qu'un paiement a été autorisé, qui peuvent être documentées par de simples réponses "oui ou non"). En conséquence, l'évaluation des contrôles diffus ("contrôles à l'échelle de l'entité" et contrôles généraux sur les systèmes informatiques) est souvent documentée dans les dossiers avec des mémorandums accompagnés de pièces justificatives.

Par exemple, afin de tester si la direction communique sur la nécessité du respect des valeurs d'intégrité et d'éthique avec l'ensemble du personnel, et si elle applique ces règles, un échantillon d'employés 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 le fait de savoir quelles sont les règles et les procédures pertinentes existantes, ainsi que sur les valeurs qu'ils voient que la direction est en train de démontrer au jour le jour et si ces règles sont mises en application effectivement. Si la réponse commune des employés montre que la direction a réellement 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 d'appui (telle que les règles utilisées par l'entité, ses communications et les mesures mises en application) seront consignés par la suite sous forme de notes dans le dossier d'audit avec les conclusions tirées.

## **Point à prendre en considération**

### **Calendrier**

Il est préférable de tester les “contrôles à l'échelle de l'entité” dès le début du processus d'audit. En effet, les résultats des tests de ces 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 d'opérations.

### **Planification**

Prendre le temps de déterminer le moyen le plus approprié pour tester les contrôles diffus (à l'échelle de l'entité). Considérer l'utilisation d'une combinaison appropriée de demandes d'informations, d'observations, de réexecutions et de tests d'inspections.

### **Poser des questions ouvertes**

Éviter de poser des questions "oui/non". Au lieu de cela, poser des questions qui permettent de découvrir des informations qu'on peut ne pas avoir bien discernées. Par exemple, posez la question : «Vous a-t-on demandé de déroger à une méthode comptable établie ou quelque chose vous a-t-il mis mal à l'aise ?» Ecouter ensuite attentivement les réponses des personnes interviewées et observer le langage de leurs corps pour détecter des signes de malaise ou de détresse lorsqu'ils sont en train de répondre.

### **Suivi des questions en suspens**

Si la direction ou un membre du personnel refuse de fournir des informations ou si on obtient une information inattendue, il y a lieu de s'assurer que ces points sont bien suivis et que les changements nécessaires sont apportés à la stratégie générale d'audit et aux procédures planifiées.

### **Suivi des contrôles dans les grandes entités**

Certaines grandes entités ont développé un suivi des contrôles à l'échelle de l'entité qui apporte des preuves de leur fonctionnement. Lorsque cela se produit, il y a lieu d'examiner si on peut faire confiance à ces contrôles pour réduire l'étendue globale des autres tests nécessaires.

Bien que les contrôles diffus (“contrôles à l'échelle de l'entité” et contrôles généraux sur les systèmes informatiques) soient testés, pour la plupart, au moyen de l'exercice du jugement professionnel qui est objectivement appliqué eu égard aux circonstances, il peut y avoir d'autres situations où l'utilisation d'un échantillon représentatif peut être applicable. La disponibilité d'une preuve que les rapports financiers mensuels ont été examinés et que des mesures appropriées ont été prises en serait un exemple.

### ***Contrôles transactionnels– Echantillonnage par attributs***

Les tests de procédures fournissent la preuve que le contrôle fonctionne de manière efficace pendant toute la période sous audit, qui sera une période bien déterminée, un an par exemple.

Parce que les contrôles transactionnels peuvent fonctionner soit de manière efficace ou non efficace, il n'est pas utile de tester le fonctionnement des contrôles qui pourraient s'avérer en fin de compte non fiables. Les contrôles non fiables sont ceux où il est probable qu'un écart puisse être trouvé. Les tailles des échantillons pour les tests des procédures sont souvent petites, car elles sont fondées sur l'hypothèse qu'aucune exception ne va être trouvée. Sinon, la taille requise de l'échantillon va être beaucoup plus grande.

Certains facteurs à prendre en considération lors de l'évaluation de la fiabilité des contrôles sont décrits ci-dessous :

Tableau 17.5-3

Conception des tests de procédures	
<b>Facteurs à prendre en considération</b>	Est-il possible pour la direction de contourner les procédures établies (il s'agit, en l'occurrence, des dépassements de la part de la direction) ?
	Y a-t-il une intervention humaine importante liée au processus de contrôle qui soit sujette à des erreurs ?
	Y a-t-il un faible environnement de contrôle ?
	Les contrôles généraux sur les systèmes 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 ?
	Le petit nombre de personnes impliquées dans le fonctionnement des contrôles est-il un facteur qui rend inapplicable la séparation des tâches incompatibles ?
	Y a-t-il eu des changements de circonstances qui exigent que l'on apporte des améliorations dans le fonctionnement du contrôle ?

#### **Confiance placée dans les contrôles internes indirects**

Il y a lieu de considérer la nécessité d'obtenir des éléments probants appuyant l'efficacité du fonctionnement des contrôles internes indirects importants. Ce sont des contrôles liés à d'autres contrôles, tels que les informations non financières produites par un processus séparé, le traitement des exceptions et l'examen périodique des rapports par les gestionnaires. Lorsque cela s'avère important, l'élément de preuve de l'efficacité du fonctionnement des contrôles internes indirects serait nécessaire. Si l'un des facteurs cités ci-dessus est important, il peut être plus efficace d'effectuer des contrôles de substance.

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 pertinentes (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 pour s'assurer, par exemple, de l'exhaustivité des ventes.

Il existe également un certain nombre d'avantages pratiques pour la conception des tests de procédures qui se concentrent d'abord sur l'assertion à traiter. Par exemple :

- Les procédures testées peuvent être directement liées aux risques d'anomalies significatives dans les états financiers ;
- Etant donné que l'objectif du test ne dépend pas des contrôles spécifiques, d'autres contrôles portant sur les mêmes risques (ou objectifs de contrôle) peuvent être testés. Cela permet d'introduire une dose d'imprévisibilité et de diversification dans les tests qui vont être utilisés ;
- Cela rend plus facile d'évaluer et de tester les nouveaux contrôles mis en place par l'entité et traitant les mêmes assertions.

Les tests de procédures sont souvent conçus pour fournir un niveau de risque lié au contrôle faible ou bien moyen (niveau de réduction des risques élevé ou moyen (confiance)) afférent à l'efficacité des procédures testées.

Lors de la conception des tests de procédures, l'auditeur peut trouver utile de prendre en considération les deux niveaux de confiance que l'on peut obtenir à partir des tests de procédures :

- Un niveau élevé de confiance (niveau faible de risque résiduel). Ceci s'applique lorsque le principal élément de preuve provient des tests de procédures ;
- Un niveau moyen de confiance (niveau moyen de risque résiduel). Cela s'applique lorsque les tests de procédures seront associés avec d'autres contrôles de substance pour traiter une assertion particulière.

L'échantillonnage par attribut est souvent utilisé pour tester les procédures de contrôle. Cette technique utilise la plus petite taille d'échantillon offrant une chance particulière de détection d'un taux d'écart qui dépasse celui qui est tolérable.

Tableau 17.5-4

Avantages	
Echantillonnage de dépistage/d'attribut	Ce genre est idéal pour tester l'efficacité du fonctionnement des contrôles internes qui ont déjà été jugés très fiables lors de l'évaluation de leur conception et de leur mise en œuvre.
	Si n'importe quel niveau d'écart est prévu lors de l'exécution d'un contrôle, il est recommandé que des approches alternatives pour l'obtention d'éléments probants soient considérées.
	Si aucun écart n'est constaté dans un échantillon de tests de procédures, l'auditeur peut affirmer que le contrôle fonctionne de manière efficace. Si un écart est constaté, il est souvent plus efficace d'arrêter cette procédure et de la remplacer par d'autres procédures d'audit de substance. Un seul écart de contrôle est susceptible de déclencher une révision du niveau évalué du risque lié au contrôle interne. La continuation du test, après avoir constaté un écart, exigerait une extension significative de la taille de l'échantillon et l'éventualité de ne pas trouver de nouveaux écarts.

#### Détermination de la taille d'un échantillon

La taille d'un échantillon est définie comme suit :

$$\text{Taille de l'échantillon} = \text{facteur de confiance} \div \text{taux d'écart maximum tolérable}$$

Pour tester l'efficacité du fonctionnement des contrôles, tout en mettant un minimum de confiance dans les autres travaux effectués, un niveau de confiance de 90% (facteur de confiance relatif = 2.3) est souvent utilisé (voir le schéma 17.3-2 pour le tableau des facteurs de confiance). Le taux d'écart maximum tolérable pourrait être de 10%. La petite taille de l'échantillon dans ce cas serait de 23, calculée comme suit :

$$\text{Facteur de confiance (2.3)} \div \text{taux d'écart maximum tolérable (0.1)} = \text{Taille de l'échantillon 23}$$

Si d'autres éléments de preuves (tels que ceux provenant des procédures d'audit de substance) ont été obtenus pour une assertion particulière, le facteur de confiance pourrait être réduit de sorte que seul un niveau de réduction de risques moyen soit obtenu par le test de l'efficacité de fonctionnement d'un contrôle. Dans tel cas, un niveau de confiance de 80% (facteur de confiance relatif = 1.61) pourrait être utilisé, ce qui exige que la plus petite taille de l'échantillon soit 8. Certaines entreprises utilisent des facteurs de confiance peu élevés, ce qui entraîne que la plus petite taille de l'échantillon soit 10 éléments pour un niveau moyen de réduction des risques et 30 éléments pour un niveau élevé de réduction de risques.

### Sélection de l'échantillon

La sélection de l'échantillon est présentée ci-dessous :

Tableau 17.5-5

Etapas à appliquer	
<b>Sélection de l'échantillon</b>	Déterminer l'objectif de la procédure et l'élément de preuve qu'elle est censée fournir en ce qui concerne les assertions sous-jacentes relatives aux attributs des contrôles devant être testés.
	Sélectionner les éléments appropriés de la population pour atteindre l'objectif du test. Cet objectif peut varier en fonction de l'assertion sous-jacente traitée. Par exemple, les factures pourraient être sélectionnées pour tester l'existence des ventes ; toutefois, les factures ne peuvent pas fournir des éléments de preuve sur l'exhaustivité des ventes. Pour cela, le meilleur moyen serait le suivi de la traçabilité des commandes reçues des clients, ou des documents d'expédition, par rapport aux factures ainsi que par rapport aux opérations enregistrées dans les comptes clients.
	Déterminer la plus petite taille d'échantillon nécessaire pour fournir le niveau requis de réduction des risques. Cela pourrait être des niveaux moyens ou élevés de réduction des risques.
	Utiliser un générateur de nombres aléatoires ou toute autre méthode appropriée pour sélectionner les différents éléments individuels à vérifier. Chaque élément de la population aurait une chance égale d'être sélectionné.

### Procédures de contrôle fonctionnant selon une périodicité moins que quotidienne

Les lignes directrices suivantes seraient utiles pour aider à sélectionner des échantillons chaque fois que le contrôle ne fonctionne pas selon une fréquence quotidienne. Toutefois, la taille réelle de l'échantillon utilisé doit toujours être basée sur le jugement professionnel.

Tableau 17.5-6

Opération de contrôle	Echantillon minimal suggéré	Pourcentage de couverture des tests
Par semaine	10	19%
Par mois	2 - 4	25%
Par trimestre	2	50%
Par an	1	100%

## Point à prendre en considération

Lorsque l'échantillonnage statistique est utilisé pour tester l'efficacité du fonctionnement du contrôle interne, la taille de l'échantillon requise 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 l'efficacité de fonctionnement du contrôle.

Lors de la conception de tests de procédures, il y a lieu de prendre le temps de définir exactement ce qui représente une erreur ou une exception par rapport au test. Ceci permettra de gagner du temps, lors de l'exécution du test ou de l'évaluation des résultats, et permet d'éviter les doutes quant à la détermination de ce qu'est un écart de contrôle.

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 recueillir les éléments probants.

Un plan simple, pouvant être utilisé pour l'échantillonnage par attributs, serait ce qui suit :

Sur la base d'un taux de confiance de 95% (soit 5% de taux d'écart), il est suggéré que :

- Un échantillon de 10 éléments sans écarts fournira un niveau moyen de réduction des risques. Si un écart est constaté, aucune confiance ne peut être obtenue.
- Un échantillon de 30 éléments sans écarts fournira un niveau élevé de réduction des risques. Si un seul écart est relevé, on ne peut obtenir qu'un niveau moyen de réduction des risques. Au cas où il y aurait plus qu'un écart, aucune confiance ne peut être obtenue ;
- Un échantillon de 60 éléments et plus, pour un écart, fournira un niveau élevé de réduction des risques. Si deux écarts sont trouvés, on ne peut obtenir qu'un niveau moyen de réduction des risques. Si plus de deux écarts sont trouvés, aucune réduction des risques ne peut être obtenue des tests de procédures effectués.

## 17.6 Evaluation des écarts

Le processus d'évaluation des écarts est le suivant :

Tableau 17.6-1

Etapas à suivre	
<b>Evaluation des écarts</b>	Identifier les écarts. Placer chaque élément de l'échantillon en deux catégories : « avec écart » ou « sans écart ».
	La nature et la cause de chaque écart doivent être soigneusement examinées. Par exemple, y a-t-il une indication du dépassement de la part de la direction ou d'une fraude éventuelle, ou bien le problème résulte-t-il tout simplement du fait que la personne responsable soit en congé ?
	Examiner le risque d'échantillonnage. Si des écarts ont été trouvés, il y a lieu de réduire le niveau de confiance relatif à l'efficacité du fonctionnement des contrôles, d'étendre la taille de l'échantillon (voir ci-dessous) ou d'effectuer d'autres procédures.

### Point à prendre en considération

Comme indiqué ci-dessus, il n'y a qu'une marge d'un petit point pour les tests de procédures dans le cas où des écarts sont susceptibles d'être trouvés. Cela est dû au fait que la seule façon d'obtenir la confiance requise est d'élargir la taille de l'échantillon. Par conséquent, si un autre écart est constaté, l'échantillon devrait être élargi de nouveau et ainsi de suite. Il serait beaucoup plus préférable, dans ces cas, d'effectuer des procédures alternatives plutôt que d'élargir la taille de l'échantillon.

Une exception possible serait le cas où la raison d'un type particulier d'écart peut être clairement identifiée et prise en compte pour la conception du test. Les écarts décelés au cours d'une période spécifique, comme lorsque la personne qui exerce normalement le contrôle est en vacances, peuvent être traités isolément au lieu d'effectuer des contrôles de substance.

Les résultats de l'échantillon peuvent être évalués en comparant les taux maximaux d'écarts tolérables par rapport à ce qu'on appelle la limite supérieure d'écart. La limite supérieure d'écart est obtenue par approximation par la formule suivante :

$$\text{Limite supérieure d'écart} = \text{facteur de confiance ajusté} \div \text{taille de l'échantillon}$$

Un facteur de confiance ajusté pourrait être basé sur le nombre d'écarts constatés, comme cela est illustré dans le tableau ci-dessous.

Tableau 17.6-2

Facteur de confiance ajusté en fonction du nombre des écarts trouvés					
Niveau de confiance exigé	1	2	3	4	5
95%	4.7	6.3	7.8	9.2	10.5
90%	3.9	5.3	6.7	8.0	9.3
80%	3.0	4.3	5.5	6.7	7.9
70%	2.4	3.6	4.7	5.8	7.0

Par exemple, supposons qu'on ait testé un échantillon de 30 éléments (en utilisant un niveau de confiance de 90% et un pourcentage de 10% en tant que taux maximum d'écart tolérable) et que deux écarts ont été décelés. La limite supérieure d'écart serait dans ce cas calculée comme suit :

$$\text{Facteur de confiance ajusté (5.3)} \div \text{Taille de l'échantillon (30)} = \text{Limite supérieure d'écart de 17\%}$$

Le résultat de 17% est beaucoup plus élevé que le taux d'écart maximum tolérable de 10%, ce qui signifierait que le niveau de confiance relatif à l'efficacité du fonctionnement (de la procédure testée) devrait être réduit. Toutefois, s'il a été décidé d'augmenter la taille de l'échantillon, on devrait dans ce cas l'étendre à 60 éléments d'une part, et ajouter une condition qu'on ne décèle aucun nouvel écart, d'autre part. Cela permettrait de réduire la limite supérieure d'écart (telle que calculée ci-dessous) à un niveau acceptable (c'est-à-dire, proche de la limite initiale de 10%).

$$\text{Facteur de confiance ajusté (5.3)} \div \text{Taille de l'échantillon (60)} = \text{Limite supérieure d'écart de 9\%}$$

Toutefois, si un écart supplémentaire a été trouvé, il faudra réaliser encore une autre extension de l'échantillon pour essayer d'atteindre les résultats désirés. Ce ne serait pas probablement une utilisation optimale du temps alloué, dans la mesure où un autre écart pourrait bien être trouvé.

$$\text{Facteur de confiance ajusté (6.7)} \div \text{taille de l'échantillon (75)} = \text{Limite supérieure d'écart de 9\%}$$

## 17.7 Etude de cas — Etendue des tests

Pour plus de détails sur l'étude de cas, il y a lieu de se référer au chapitre 2, Tome 2 - Introduction relative aux études de cas.

### Etude de cas A - Dephta Furniture, Inc.

#### Détermination de l'étendue des tests

#### Conception des procédures d'audit complémentaires - Comptes clients

Un aperçu d'un programme d'audit pour les comptes clients est présenté ci-après. Ce programme comprend l'échantillonnage statistique des comptes clients.

Dephta Furniture, Inc.				
Comptes clients - Procédures d'audit				
Client : <i>Dephta Furniture, Inc.</i>				
	Assertions traitées	Travail accompli par (initiales)	Réf. W/P	Commentaires
<b>PROCÉDURES</b>				
<p><b>1. Procédures analytiques</b></p> <p>Mettre au point des prévisions pour les soldes des comptes clients à la fin de la période, basées sur les informations obtenues lors de la phase de prise de connaissance de l'entité.</p> <p>Demander des informations concernant les tendances ou les changements importants :</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Des soldes des comptes clients.</li> <li>• De l'ancienneté des créances des clients.</li> <li>• Du délai de recouvrement, en nombre de jours, afférent aux créances clients.</li> <li>• Des soldes créditeurs des comptes clients.</li> <li>• Des autres variations inattendues. Expliquer pourquoi.</li> <li>• D'autres points (créances non commerciales).</li> </ul> <p>Documenter les conclusions.</p>	CEA	MAG	C.120	<p><i>Les comptes clients ont augmenté de 60 % par rapport à la période précédente.</i></p> <p><i>Les délais de recouvrement des créances clients ont également augmenté, passant de 39 à 45 jours.</i></p>
<p><b>2. Listing des créances clients</b></p> <p>Se procurer une liste des créances (par ancienneté) à la fin de la période et :</p> <p>a) vérifier son exactitude arithmétique et sa correspondance avec le grand livre.</p> <p>b) vérifier les noms et les montants du grand livre auxiliaire.</p> <p>c) interroger le personnel pour savoir qui s'occupe des créances dans les cas où :</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- un traitement préférentiel aurait été accordé à un client ;</li> <li>- les conditions de vente ont été modifiées ;</li> <li>- des transactions ont eu lieu avec des parties liées ;</li> <li>- il y a des limites internes de crédit qui ont été dépassées de manière significative.</li> </ul>	E  E A	MAG  MAG MAG	C.110	<p><i>A partir des discussions que nous avons eues avec Arjan et Karla, il apparaît que les conditions de vente varient selon les clients, mais qu'elles sont approuvées par Arjan.</i></p>

	Assertions traitées	Travail accompli par (initiales)	Réf. W/P	Commentaires
<p><b>3. Provision pour créances douteuses</b> S'assurer que les provisions pour créances douteuses se rapportent à des comptes spécifiques et sont adéquates :</p> <p>a) Examiner l'ancienneté des soldes des comptes clients et les comparer à l'année ou à la période précédente.</p>	CV	MAG	C.120	<p><i>En pourcentage des ventes, les créances clients dépassant plus de 60 jours ont augmenté par rapport à l'année précédente.</i></p> <p><i>Examiner la liste des anciennes créances impayées avec Arjan et obtenir le détail des provisions.</i></p>
<p>b) Examiner les paiements reçus après la fin de la période (si possible, obtenir une balance générale âgée à la date de fin de période en y indiquant les recouvrements postérieurs).</p>	AV	MAG		
<p><b>4. Séparation de périodes</b></p> <p>Effectuer et documenter les procédures de séparation de périodes.</p>	A	MAG	C.115	<p>On a obtenu la liste des retours de marchandises lors des tests afférents à la séparation de périodes. Il y avait plusieurs grands retours de marchandises l'année dernière.</p> <p>Les conditions de retours de marchandises figurant dans les contrats de vente ont été examinées lors des tests des ventes. Voir WP 503.1.</p> <p>Toutes les écritures comptables autour de la date de la fin de période ont été examinées. Voir WP 626.</p>
<b>CONTRÔLES DE SUBSTANCE - ÉCHANTILLONNAGE</b>				
<p><b>S1. Extension des demandes de confirmation de soldes</b> Sélectionner 15 demandes de confirmation de soldes de comptes à partir de la liste des confirmations de soldes.</p> <p>Résumer les résultats et étudier les différences relevées éventuellement en examinant les pièces justificatives et les conclusions des enquêtes réalisées.</p>	EA	MAG	C.200	

	Assertions traitées	Travail accompli par (initiales)	Réf. W/P	Commentaires
<b>TESTS DE PROCÉDURES</b>				<b>Aucun</b>
<b>PROCÉDURES ÉTENDUES - Pour les risques de fraude spécifiques identifiés</b>				
<p><b>E1. Confirmations de solde des comptes clients - (risque de fraude)</b></p> <p>a) Vérifier un échantillon de noms, adresses et fax/numéros de téléphone de clients sélectionnés à partir d'annuaires téléphoniques ou professionnels afin de s'assurer que ce sont des entreprises réelles.</p> <p>b) Envisager d'examiner les informations sur les clients à partir de leurs sites web ou d'autres sources sur internet, en plus de l'envoi d'une demande de confirmation pour vérifier les détails de leurs comptes et les conditions de vente.</p> <p>Se renseigner sur toutes les affaires traitées en marge ou réalisées 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 fax.</p>	EA	MAG	C.200	<p><i>On a vérifié 5 noms, adresses et numéros de fax dans la liste des demandes de confirmation de soldes des comptes clients.</i></p> <p><i>Aucune anomalie n'a été relevée.</i></p> <p><i>On a téléphoné à deux clients pour vérifier et confirmer les termes des contrats de ventes et d'autres détails.</i></p> <p><i>Aucune anomalie n'a été relevée.</i></p>
<p><b>E2. Provisions pour créances douteuses</b></p> <p>a) Tester un échantillon de 10 versements de dépôts bancaires subséquents.</p> <p>b) Examiner tous les avoirs émis après la fin de la période.</p> <p>Envisager d'examiner les dossiers clients ou les pièces justificatives le cas échéant.</p> <p>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.</p>	V	MAG	C.121	<p><i>Aucune anomalie n'a été relevée.</i></p> <p><i>Deux avoirs ont été émis après la fin de la période, mais ils ne sont pas importants.</i></p> <p><i>Les clients ont retourné des articles 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 leur expédition.</i></p>

WP.Réf : Référence des papiers de travail

#### Contrôles de substance - Echantillonnage

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. Pour les clients choisis aux fins de confirmation, les factures ont été choisies en tant que documents de base, car les grands détaillants ne confirmeront pas l'exactitude des soldes de fin de période.

Un échantillon statistique (en utilisant l'échantillonnage par unité monétaire) sera réalisé afin de déterminer l'existence et l'exactitude des comptes clients.

Questions	Réponses
<b>Objectif du test</b>	<i>S'assurer de l'exactitude des comptes clients en sélectionnant un échantillon de soldes de comptes clients et en envoyant des demandes de confirmation de soldes.</i>
<b>Risques d'anomalies significatives (RAS) dans les assertions qui s'y rapportent.</b>	<i>Existence = Risque moyen Exactitude = Risque faible</i>
<b>Population à tester.</b>	<i>Les soldes de comptes clients à la fin de la période.</i>
<b>Valeur monétaire de la population.</b>	<i>177 203€</i>
<b>Éléments spécifiques soumis à une évaluation séparée.</b>	<i>38 340€</i>
<b>Réduction des risques obtenue à partir des tests de l'efficacité du fonctionnement du contrôle interne.</b>	<i>Moyen</i>
<b>Confiance provenant d'autres procédures, telles que les procédures d'évaluation des risques.</b>	<i>Limitée</i>
<b>Facteur de confiance à utiliser (réduit, pour tenir compte de la réduction des risques obtenue d'autres sources).</b>	<i>Tests de procédures planifiés pour les revenus/créances/recettes, par conséquent, un intervalle de confiance de 75 % ou 1.4 sera utilisé.</i>
<b>Seuil de signification.</b>	<i>15 000€</i>
<b>Écarts attendus dans l'échantillon.</b>	<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 de 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 (seuil de signification) ÷ Facteur de confiance  
 $15\,000\text{ €} \div 1.4 (75\%) = 10\,714\text{ €}$

- La taille de l'échantillon

Population à tester ÷ Intervalle d'échantillonnage

Exclure les éléments particuliers éliminés dans le but de faire l'objet d'une évaluation séparée.

$138\,340\text{ €} \div 10\,714\text{ €} = 13$

Etant 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 transactions 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 en tant que critère d'échantillonnage des factures. A cet effet, et pour les soldes restants des comptes clients, soit 138 340 €, un point de départ de 913 € est choisi. Les 13 factures ont été sélectionnées en utilisant l'intervalle d'échantillonnage de 10 714 €.

## Etude de cas B – Kumar & Co.

### Détermination de l'étendue des tests

#### Conception de procédures d'audit complémentaires -Comptes clients

Le programme des procédures d'audit pour Kumar & Co. est le suivant :

Soldes- Comptes clients (CC)

Procédures de base

Procédure	Assertions	Travail effectué par & Réf. WP	Commentaires
<p><b>Procédures analytiques</b> Effectuer des procédures analytiques sur les soldes des comptes clients, la balance par âge des créances, les ratios clés et comparer, ensuite, les tendances et les résultats par rapport à la période précédente.</p>	CEA	C.110 LP	Le délai moyen de règlement des ventes à crédit a augmenté de 58 jours, il ya 2 ans, à 106 jours. La majorité de cet accroissement semble être due à l'augmentation du solde du compte client Dephta.
<p><b>Listing</b> Obtenir la balance âgée des créances clients et vérifier son exactitude arithmétique, la comparer au grand livre général, et examiner cette liste avec Ruby en ce qui concerne les soldes des parties liées.</p> <hr/> <p>Vérifier l'exactitude de la balance âgée des créances clients en examinant cinq factures, choisies selon le jugement de l'auditeur, et s'assurer que leur classement par date et par ancienneté est exact.</p>	A	C.105 LP  C.105 LP	Le listing des créances est conforme au grand livre général et les vérifications arithmétiques n'ont pas révélé d'erreurs.  Aucun indice d'anomalie n'a été noté.
<p><b>Provisions pour créances douteuses</b> Obtenir de Raj les détails de ces provisions et examiner l'âge des créances. Discuter des chances de recouvrement des créances non réglées depuis plus de 90 jours. Obtenir une liste des paiements intervenus après la clôture de l'exercice afin de réaliser les tests sur les événements postérieurs à la clôture de l'exercice.</p>	V	C.120 LP	La liste a été examinée avec Raj. Seuls deux comptes dépassent le délai de 90 jours. Les factures de Dephta dépassant 90 jours s'élèvent à 10 590 €. Pour Raj, ces créances sont toutes recouvrables et seront réglées prochainement. Certaines de ces factures ont été réglées après la date de fin de période.

Procédures	Assertions	Travail effectué par & Réf. WP	Commentaires
<p><b>Séparation de périodes</b> Examiner un échantillon de 10 factures avant et après la date de fin de période, et documenter d'autres procédures de séparation des périodes, pour s'assurer que les transactions ont été enregistrées dans la bonne période. Examiner les documents prouvant que les marchandises ont été expédiées avant la fin de la période pour les transactions sélectionnées.</p>	<b>A</b>	<b>C.122 LP</b>	<p>Les tests relatifs à la séparation des périodes, afférents aux revenus, n'ont révélé aucune erreur. Toutes les écritures comptables autour de la date de fin de période ont été examinées sur le WP 626.</p>
<p><b>Confirmations</b> Confirmer les soldes de tous les comptes des parties liées. Sélectionner, suivant le jugement, les soldes des comptes clients (à l'exception des soldes des parties liées ci-dessus) jusqu'à arriver à une couverture de 60% de leur solde total. Vérifier un échantillon de noms et d'adresses avant d'envoyer les confirmations de soldes pour s'assurer que les informations de l'entreprise sont exactes. Faire suivre les confirmations reçues par fax par un appel téléphonique pour vérifier les détails de ces confirmations. Effectuer des procédures alternatives pour les confirmations de soldes non retournées.</p>	<b>EA</b>	<b>C.130 LP</b>	<p>Dephta a répondu à la confirmation et elle a agréé le solde du papier de travail du dossier de Dephta.</p> <p>Les confirmations de soldes des comptes clients n'ont atteint qu'un taux de réponse de 45% ; par conséquent, des procédures alternatives ont été exécutées.</p>

**Contrôles de substance – Échantillonnage**

L'échantillon retenu pour les confirmations de soldes a été étendu en fonction d'un niveau de risque «moyen». Une confiance a été placée dans les contrôles de substance.

**Etendue /Autres contrôles de substance**

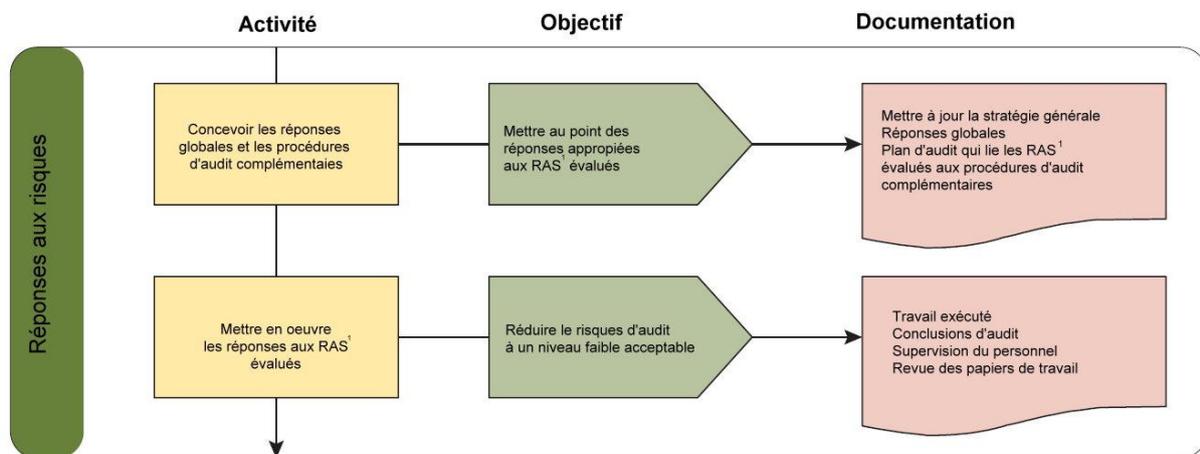
Étant donné le risque de dépassement de la part de la direction, les noms et les adresses ont été vérifiés pour un échantillon de confirmations envoyées. Pour toute confirmation reçue par fax, ses détails ont été confirmés par un appel téléphonique pour s'assurer de leur exactitude.

# Chapitre 18

## LA DOCUMENTATION DU TRAVAIL EXECUTE

Contenu du chapitre	Norme ISA pertinente
Directives relatives à la bonne et adéquate documentation des réponses aux risques de l'auditeur dans le dossier des papiers de travail d'audit.	230

Schéma 18.0-1



1. RAS = Risques d'anomalies significatives.

Paragraphe	Extraits pertinents des normes ISA
230.7	L'auditeur doit préparer en temps voulu la documentation d'audit. (Voir Par. A1)
230.8	L'auditeur doit préparer une documentation d'audit suffisante pour permettre à un auditeur expérimenté, n'ayant eu aucun contact antérieur avec la mission d'audit, de comprendre : (Voir Par. A2-A5, A16-A17) (a) la nature, le calendrier et l'étendue des procédures d'audit réalisés en conformité avec les Normes ISA et les exigences légales et réglementaires ; (Voir Par. A6-A7) (b) les résultats des procédures d'audit mises en œuvre et les éléments probants recueillis ; et (c) les questions importantes relevées au cours de l'audit, les conclusions auxquelles elles ont conduit et les jugements professionnels importants exercés pour aboutir à ces conclusions. (Voir Par. A8 -A11)

Paragraphe	Extraits pertinents des normes ISA
230.9	Pour documenter la nature, le calendrier et l'étendue des procédures d'audit réalisées, l'auditeur doit indiquer : (a) les caractéristiques propres aux éléments spécifiques ou aux questions qui ont fait l'objet de vérifications ; (Voir par. A12) (b) le nom des personnes qui ont effectué le travail d'audit et la date à laquelle ce travail a été réalisé ; et (c) le nom de la personne qui a revu le travail d'audit, la date et l'étendue de cette revue. (Voir Par. A13)
230.10	L'auditeur doit consigner les entretiens avec la direction, avec les personnes constituant le gouvernement d'entreprise ou d'autres, portant sur les questions importantes, y compris la nature des questions d'importance discutées, ainsi que la date et le nom des personnes avec lesquelles ces discussions ont eu lieu. (Voir Par. A14)

### **18.1 Vue d'ensemble**

La documentation du dossier joue un rôle essentiel dans la planification et l'exécution de l'audit. Elle fournit la preuve que le travail a été réellement effectué et constitue la base du rapport d'audit. Elle sera également utilisée pour les examens de contrôle qualité, de surveillance, de la conformité avec les normes ISA et pour la vérification du respect des exigences légales et réglementaires, ainsi que pour les inspections qui seraient réalisées éventuellement par des tierces parties.

Les exigences spécifiques et la nature des documents d'audit ont été traitées de façon détaillée dans le chapitre 16, Tome 1 et ne sont pas répétées ici. Le tableau suivant fournit une liste de contrôle de quelques points qui devraient être traités lors de l'achèvement du dossier d'audit.

Tableau 18.1-1

Points à prendre en considération pour la documentation	Oui/non
La conformité avec les exigences de documentation du cabinet, tel qu'énoncé dans son manuel de contrôle qualité, a-t-elle été documentée ?	
La documentation d'audit est-elle bien organisée, complète et comprenant aussi des liens clairs avec les questions significatives qui ont été traitées ?	
<p>La documentation des dossiers indique-t-elle :</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• qui a exécuté le travail d'audit et la date d'achèvement de travail ?</li> <li>• qui a revu le travail d'audit exécuté, la date et l'étendue de cette revue ?</li> <li>• les résultats des discussions des questions importantes avec la direction, les personnes constituant le gouvernement d'entreprise et les autres personnes, y compris la nature des questions importantes discutées, et quand et avec qui les discussions ont-elles eu lieu ?</li> </ul>	
<p>Un auditeur expérimenté, qui n'a aucun lien antérieur avec l'audit, peut-il connaître :</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• la nature, le calendrier et l'étendue des procédures d'audit exécutées conformément aux exigences professionnelles et aux dispositions légales et réglementaires en vigueur ?</li> <li>• les résultats des procédures d'audit et les éléments probants obtenus ?</li> <li>• la nature des questions importantes soulevées et les conclusions atteintes leurs sujets, ainsi que les jugements professionnels importants exercés pour atteindre les dites conclusions ?</li> </ul>	
<p>Le fichier contient-il la documentation qui porte sur :</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• l'existence des conditions préalables d'audit et la décision d'accepter ou de continuer avec le client ?</li> <li>• la stratégie générale d'audit ?</li> <li>• les discussions au sein de l'équipe de la mission ?</li> <li>• les éléments clés de la connaissance de l'entité obtenus, ainsi que chacun des cinq composants du contrôle interne, y compris les sources des informations obtenues ?</li> <li>• les résultats de l'exécution des procédures d'évaluation des risques ?</li> <li>• les risques d'anomalies significatives identifiés et évalués au niveau des états financiers et au niveau des assertions ?</li> <li>• le plan d'audit détaillé qui répond aux risques évalués ?</li> <li>• les résultats de l'exécution des procédures d'évaluation des risques, y compris la pertinence et la fiabilité des éléments de preuves obtenus et le traitement des exceptions trouvées, y compris tous les changements requis des risques évalués ?</li> <li>• les informations et les procédures appliquées pour traiter tous les indicateurs de fraude identifiés lors de l'audit ?</li> <li>• les changements du seuil de signification (caractère significatif) à la suite de nouvelles informations obtenues ?</li> <li>• les informations suffisantes pour la réexécution de chaque procédure le cas échéant ?</li> <li>• les changements importants opérés au cours de la mission d'audit sur la stratégie générale d'audit ou sur le plan d'audit, ainsi que les raisons de ces changements ?</li> <li>• les détails des questions importantes et de leurs résolutions, comme les incertitudes importantes, les préoccupations relatives aux estimations de la direction, les événements postérieurs à la clôture de l'exercice et les autres questions qui pourraient se traduire par une opinion d'audit modifiée ?</li> </ul>	

Points à prendre en considération concernant la documentation	Oui/Non
Les consultations des experts engagés par la direction ou par l'auditeur ont-elles été documentées ? Si on a fait appel à un expert, les éléments pertinents de ses travaux, par exemple les éléments probants, ont-ils été documentés ?	
La conformité avec les exigences des normes ISA 600, en ce qui concerne les communications avec les auditeurs des composants, a-t-elle été documentée ?	
Les exigences de documentation contenues dans chacune des normes ISA pertinentes ont-elles été traitées ? Voir le chapitre 16, Tome 1 pour une liste des normes ISA avec les exigences spécifiques de documentation.	

#### **Propriété du dossier d'audit**

Sauf indication contraire de la législation ou de la réglementation, la documentation d'audit est la propriété du cabinet d'audit.

#### **Copie 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, une copie des registres et des pièces comptables de l'entité ne peut en aucun cas remplacer une documentation d'audit appropriée.

### **Point à prendre en considération**

#### **Les délais de préparation de la documentation**

La préparation de la documentation d'audit à temps contribue à améliorer la qualité de l'audit et facilite la revue et l'évaluation efficace des éléments probants obtenus ainsi que les conclusions tirées avant que le rapport d'audit ne soit finalisé. Il est très probable que la documentation préparée après que le travail d'audit aura été effectué soit moins précise que celle préparée lorsque le travail est en train d'être effectué.

#### **Le dossier d'audit peut-il se défendre de lui-même ?**

Dans la mesure du possible, la documentation d'audit devrait être claire et compréhensible sans la nécessité de recourir à des explications orales supplémentaires. Les explications orales, en elles-mêmes, ne représentent pas un appui adéquat pour les travaux effectués ou pour les conclusions tirées. Elles peuvent être utilisées, cependant, pour expliquer ou pour clarifier l'information contenue dans la documentation d'audit.

#### **Les incohérences**

Si un élément probant obtenu est incohérent, eu égard à la conclusion finale se rapportant à une question significative, il y a lieu de s'assurer qu'une documentation est ajoutée au dossier pour expliquer la façon dont l'auditeur a traité cette incohérence.

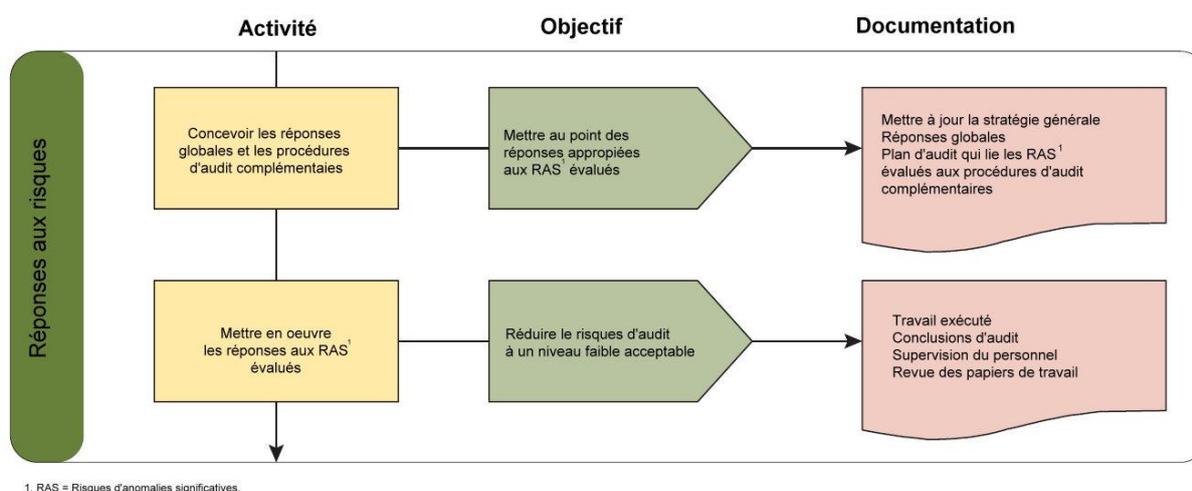
Ceci ne signifie pas que l'auditeur doit conserver les documents qui sont incorrects ou qui ont été remplacés .

# CHAPITRE 19

## LES DECLARATIONS DE LA DIRECTION

Contenu du chapitre	Norme ISA pertinente
Directives sur l'obtention des confirmations écrites relatives aux déclarations de la direction.	580

Schéma 19.0-1



Paragraphe	Objectif (s) des normes ISA
580.6	<p>Les objectifs de l'auditeur sont les suivants :</p> <p>(a) obtenir des déclarations écrites de la direction et, le cas échéant, des personnes constituant le gouvernement d'entreprise, confirmant que celle-ci (ceux-ci) considère (considèrent) avoir satisfait ses responsabilités relatives à l'établissement des états financiers ainsi qu'à l'exhaustivité de l'information fournie à l'auditeur ;</p> <p>(b) conforter d'autres éléments probants relatifs aux états financiers ou à des assertions spécifiques qui y sont contenues au moyen de déclarations écrites si l'auditeur le juge nécessaire ou si celles-ci sont requises par d'autres Normes ISA; et</p> <p>(c) répondre de manière appropriée aux déclarations écrites fournies par la direction et, le cas échéant, par les personnes constituant le gouvernement d'entreprise, ou à la situation dans laquelle la direction ou, les cas échéant, les personnes constituant le gouvernement d'entreprise ne fournit (ne fournissent) pas les déclarations demandées par l'auditeur.</p>

Paragraphe	Extraits pertinents des normes ISA
580.9	L'auditeur doit demander des déclarations écrites des dirigeants ayant des responsabilités appropriées relatives à l'établissement des états financiers et la connaissance des questions concernées. (Voir Par. A2 – A6)
580.10	L'auditeur doit demander à la direction de lui fournir une déclaration écrite indiquant qu'elle a satisfait à ses responsabilités concernant l'établissement des états financiers conformément au référentiel comptable applicable, y compris, le cas échéant, la présentation sincère de ceux-ci, ainsi que le précisent les termes de la mission d'audit (Voir Par. A7 – A9, A14, A22).
580.11	L'auditeur doit demander à la direction de lui adresser une déclaration écrite confirmant : (a) qu'elle lui a fourni toutes les informations pertinentes et lui en a laissé l'accès, selon les termes de la mission d'audit, et (b) que toutes les transactions ont été enregistrées et sont reflétées dans les états financiers. (Voir Par. A7 – A9, A14, A22)
580.12	Les responsabilités de la direction doivent être décrites dans les déclarations écrites tel qu'il est requis par les paragraphes 10 et 11 dans des termes identiques à ceux de la lettre de mission
580.13	D'autres Normes ISA requièrent de l'auditeur de demander des déclarations écrites. Si, en complément de telles déclarations requises, l'auditeur estime nécessaire d'obtenir une ou plusieurs autres déclarations écrites pour appuyer d'autres éléments probants relatifs aux états financiers ou à une ou plusieurs assertions spécifiques qui y sont contenues, il doit demander d'autres déclarations écrites sur ces questions. (Voir Par. A10 – A13, A14, A22)
580.14	La date des déclarations écrites doit être aussi proche que possible, mais pas postérieure, à celle du rapport de l'auditeur sur les états financiers. Les déclarations écrites doivent viser tous les états financiers et toutes les périodes couvertes dans le rapport de l'auditeur. (Voir Par. A15 – A18)
580.15	Les déclarations écrites doivent prendre la forme d'une lettre d'affirmation adressée à l'auditeur. Lorsque la loi ou la réglementation requiert de la direction de faire des attestations publiques écrites rappelant ses responsabilités, et que l'auditeur considère que de telles attestations fournissent tout ou partie des déclarations requises par les paragraphes 10 ou 11, les questions couvertes par ces attestations n'ont pas besoin d'être incluses dans la lettre d'affirmation. (Voir Par. A19 – A21)
580.16	Lorsque l'auditeur a des doutes concernant la compétence, l'intégrité, les valeurs éthiques ou le soin apporté par la direction, ou concernant l'engagement de celle-ci sur ces aspects ou sur leur mise en place, il doit déterminer l'incidence que peuvent avoir de tels doutes sur la fiabilité des déclarations (verbales ou écrites) et sur les éléments probants en général. (Voir Par. A24 – A25)
580.19	Lorsque la direction ne fournit pas une ou plusieurs des déclarations écrites demandées, l'auditeur doit : (a) s'entretenir de cette question avec la direction; (b) réévaluer l'intégrité de la direction et évaluer l'effet que ceci peut avoir sur la fiabilité des déclarations (verbales ou écrites) et sur les éléments probants en général; et (c) prendre les mesures appropriées, y compris celles de déterminer l'effet possible sur l'opinion exprimée dans le rapport d'audit en application de la Norme ISA 705, au regard de la diligence requise par le paragraphe 20 de cette Norme ISA.
580.20	L'auditeur doit formuler une impossibilité d'exprimer une opinion sur les états financiers en application de la Norme ISA 705 si : (a) il conclut qu'il existe des doutes suffisants concernant l'intégrité de la direction de telle sorte que les déclarations écrites requises par les paragraphes 10 et 11 ne sont pas fiables; ou (b) la direction ne fournit pas les déclarations requises par les paragraphes 10 et 11. (Voir Par. A26 – A27)

## 19.1 Vue d'ensemble

Les déclarations écrites sont demandées par l'auditeur aux personnes responsables de la préparation des états financiers (généralement, c'est la direction, mais cela dépend de l'entité, des lois et des règlements en vigueur ; dans certains cas, elle peut être étendue aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise). L'une des responsabilités de la direction, au moment de la signature de la lettre de mission (voir le chapitre 4, Tome 2), est de confirmer à l'auditeur qu'elle s'engage à lui fournir une confirmation écrite concernant ses déclarations effectuées en rapport avec la mission d'audit.

Au cours de l'audit, la direction est susceptible de faire un certain nombre de déclarations verbales à l'auditeur, lesquelles peuvent être utilisées en tant qu'éléments probants pour compléter d'autres procédures d'audit. A la fin de la mission, les déclarations orales doivent être incluses dans une lettre d'affirmation écrite qui serait obtenue de la part de la direction et, le cas échéant, des personnes constituant le gouvernement d'entreprise.

**Remarque :** Certaines normes ISA contiennent des exigences spécifiques stipulant que l'auditeur demande des déclarations écrites.

La lettre d'affirmation écrite comprend les déclarations spécifiques requises de la direction qu'à sa connaissance :

- Elle a assumé sa responsabilité concernant la préparation des états financiers ;
- Les informations fournies à l'auditeur sont complètes.

La lettre d'affirmation écrite serait obtenue aussi près que possible de la date du rapport d'audit sur les états financiers, mais pas après. Les déclarations écrites couvriraient tous les états financiers et la période (s) mentionnée (s) dans le rapport d'audit.

Les déclarations écrites de la direction ne doivent pas être utilisées en tant que :

- Substitut pour l'exécution d'autres procédures d'audit ;
- Seule source des éléments de preuve concernant les questions importantes d'audit.

### Point à prendre en considération

#### Qui signe la lettre?

Pour les missions jugées comme étant à risque élevé, il y a lieu d'envisager d'obtenir plus d'une signature sur la lettre d'affirmation. Par exemple, la lettre d'affirmation pourrait être signée par le propriétaire-dirigeant et d'autres membres clés de l'équipe de direction

#### Les déclarations en tant qu'élément de preuve

Les déclarations écrites ne fournissent pas, en elles-mêmes, des éléments probants suffisants et appropriés sur toutes les questions qu'elles traitent. Le fait que la direction ait fourni des déclarations écrites fiables affecte la nature et l'étendue des autres éléments probants que l'auditeur obtient en ce qui concerne le respect par la direction de ses responsabilités, ainsi qu'en ce qui concerne les assertions spécifiques.

## 19.2 Contenu des déclarations

Les déclarations de la direction peuvent être :

- **Verbales, qu'elles soient sollicitées ou non sollicitées ;**  
De telles déclarations sont obtenues généralement au cours de la mission d'audit.
- **Écrites ;**  
À la fin de la mission, l'auditeur est tenu de demander une déclaration écrite de la part de la direction confirmant certaines questions, telles que :
  - Les déclarations verbales mentionnées ci-dessus ;
  - Le fait que la direction s'est acquittée de sa responsabilité quant à la préparation des états financiers conformément au référentiel comptable applicable ;
  - Toutes les transactions ont été enregistrées et sont reflétées dans les états financiers ;
  - Toutes autres déclarations, le cas échéant, pour appuyer les éléments probants ont été obtenues.

Tableau 19.2-1

<b>Formes des déclarations de la direction</b>	Les points communiqués lors des discussions.
	Les questions transmises par des voies électroniques, telles que les courriers électroniques, les entretiens téléphoniques enregistrés ou les messages textes.
	Les états, les analyses et les rapports établis par l'entité, ainsi que les annotations et les 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.

### 19.3 Considérations à prendre en compte lors de l'exécution de l'audit

Les points suivants devraient être pris en considération lors de l'évaluation des déclarations de la direction.

Tableau 19.3-1

Evaluation des déclarations de la direction	
<b>Points à prendre en considération</b>	Peut-on s'attendre à ce que la personne qui fait les déclarations soit objective et bien au courant des sujets importants ?
	Les déclarations sont-elles raisonnables à la lumière : · De la connaissance que l'auditeur peut avoir au sujet de l'entité et de son environnement ? · Des autres éléments de preuves 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 ?
	Quelles sont les autres procédures d'audit requises pour corroborer les déclarations ? 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.  Au cas où les éléments de preuve qui confirment les déclarations ne sont pas disponibles, y a-t-il eu une limitation de l'étendue de la mission ?
	Lorsque les déclarations de la direction ont été contredites par d'autres éléments probants obtenus : · 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 ?
	Envisager les moyens les plus appropriés de documenter les déclarations. Par exemple : · Un mémorandum élaboré par l'auditeur ; · Un mémorandum rédigé et élaboré par la direction de l'entité ; · L'incorporation de ces déclarations dans la lettre d'affirmation de la direction.

### 19.4 Les déclarations écrites

Les déclarations écrites sont une source importante d'éléments probants, et ce, pour les raisons suivantes :

- Si la direction modifie ou ne fournit pas les déclarations écrites demandées, cela peut prévenir l'auditeur quant à la possibilité d'existence d'un ou de plusieurs problèmes importants ;
- Une demande de déclarations écrites (plutôt qu'orale) peut inciter la direction d'examiner ces questions d'une manière plus rigoureuse, améliorant ainsi la qualité des déclarations.

Les déclarations écrites sont demandées auprès des responsables de la préparation et de la présentation des états financiers, ainsi qu'auprès des personnes ayant des connaissances sur les points en question. Souvent, il s'agit du directeur général de l'entité et du directeur financier, ou bien d'autres personnes équivalentes, comme le propriétaire-dirigeant.

L'auditeur est tenu de demander à la direction de fournir des déclarations écrites qui stipulent que :

- La direction s'est acquittée de sa responsabilité concernant la préparation des états financiers conformément au référentiel comptable applicable ;
- La direction a fourni à l'auditeur toutes les informations pertinentes et tous les accès, comme il a été convenu dans les termes de la mission d'audit ;
- Toutes les transactions ont été enregistrées et sont reflétées dans les états financiers.

Si la direction ne fournit pas les déclarations requises, ou si l'auditeur conclut qu'il y a tellement de doutes sur l'intégrité de la direction, de sorte qu'il est amené à juger que ces déclarations ne sont pas fiables, il doit dans ces cas, formuler une impossibilité d'exprimer une opinion sur les états financiers.

Les déclarations écrites appuient également d'autres éléments de preuves relatives aux états financiers (telles que celles requises par d'autres normes ISA), ou une ou plusieurs assertions spécifiques dans les états financiers.

Les normes ISA particulières qui requièrent des déclarations écrites sont présentées ci-dessous.

Tableau 19.4-1

Norme ISA	Titre	Paragraphe
240	LES OBLIGATIONS DE L'AUDITEUR EN MATIERE DE FRAUDE LORS D'UN AUDIT D'ETATS FINANCIERS	39
250	PRISE EN CONSIDERATION DES TEXTES LEGISLATIFS ET REGLEMENTAIRES DANS UN AUDIT D'ETATS FINANCIERS	16
450	EVALUATION DES ANOMALIES RELEVÉES AU COURS DE L'AUDIT	14
501	ELEMENTS PROBANTS – CONSIDERATIONS SUPPLEMENTAIRES SUR DES ASPECTS SPECIFIQUES	12
540	AUDIT DES ESTIMATIONS COMPTABLES, Y COMPRIS DES ESTIMATIONS COMPTABLES EN JUSTE VALEUR ET DES INFORMATIONS FOURNIES LES CONCERNANT	22
550	PARTIES LIEES	26
560	EVENEMENTS POSTERIEURS A LA DATE DE CLOTURE	9
570	CONTINUITE DE L'EXPLOITATION	16 (e)
710	DONNEES COMPARATIVES – CHIFFRES CORRESPONDANTS ET ETATS FINANCIERS COMPARATIFS	9

Les déclarations écrites traitent de questions telles que celles présentées ci-dessous.

Tableau 19.4-2

La direction affirme que :	
<b>Responsabilités de la direction</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Elle s'est acquittée de ses responsabilités en ce qui concerne la préparation des états financiers conformément au référentiel comptable (y compris, lorsque c'est pertinent, sa présentation sincère, tel qu'énoncé dans les termes de la mission d'audit), ainsi que pour ce qui se rapporte à l'exhaustivité des informations fournies à l'auditeur ;</li> <li>• Dans certains cas (par exemple lorsque les termes de la mission ont été adoptés par d'autres parties), il peut également être demandé à la direction de confirmer sa reconnaissance et sa compréhension de ces responsabilités dans des déclarations écrites.</li> </ul>
	La direction affirme qu'elle a fourni à l'auditeur toutes les informations pertinentes et tous les accès, comme cela a été convenu dans les termes de la mission d'audit.
	La direction affirme qu'elle a enregistré toutes les transactions sur les livres comptables et reflété les dites transactions dans les états financiers.

Tableau 19.4-3

La direction déclare que :	
<b>Déclarations spécifiques</b>	Le choix et l'application des méthodes comptables sont appropriés et en conformité avec le référentiel comptable applicable.
	Les questions suivantes, lorsqu'elles sont pertinentes dans le référentiel comptable applicable, ont été reconnues, mesurées, présentées ou communiquées en conformité avec ce référentiel : <ul style="list-style-type: none"> <li>• Les plans ou les intentions qui peuvent affecter la fiabilité des valeurs des actifs et des passifs reflétés dans les états financiers ou leur classification ;</li> <li>• Les passifs, à la fois réels et éventuels ;</li> <li>• La propriété, ou bien le contrôle des actifs ;</li> <li>• Les actifs nantis ou hypothéqués et les actifs donnés en garantie ;</li> <li>• Les aspects des lois, des règlements et des accords contractuels qui peuvent affecter les états financiers, y compris la non-conformité.</li> </ul>
	La direction a communiqué toutes les insuffisances connues dans le contrôle interne, dont elle a pris connaissance.
	Toutes les raisons invoquées par l'entité, motivant le choix d'une ligne de conduite particulière, ont bien été communiquées.
	Les intentions de la direction en ce qui concerne (préciser le point) sont les suivantes (décrire les plans ou les intentions de l'entité).

## Autres considérations

Tableau 19.4-4

Commentaires :	
<b>Formulation particulière</b>	Dans certains cas, la direction peut inclure une formulation particulière en mentionnant que les déclarations sont faites au meilleur de ses connaissances et de ce qu'elle croit. Cette formulation peut être acceptée si l'auditeur est satisfait du fait que les déclarations sont effectuées par des personnes ayant des responsabilités et des connaissances appropriées des questions incluses dans les déclarations.
<b>Anomalies insignifiantes</b>	Lors de l'obtention de déclarations concernant des anomalies, un seuil d'un montant déterminé pourrait être établi, en dessous duquel les anomalies individuelles peuvent être considérées comme étant insignifiantes.
<b>Date de la lettre</b>	La date du rapport d'audit ne doit pas être antérieure à celle des déclarations écrites, étant donné que les déclarations font partie des éléments probants.
<b>Adresser la lettre à l'auditeur</b>	Les déclarations écrites requises seront incluses dans une lettre adressée à l'auditeur.
<b>Communiquer avec les personnes constituant le gouvernement d'entreprise</b>	La norme ISA 260 exige de l'auditeur de communiquer avec les personnes constituant le gouvernement d'entreprise à propos des déclarations écrites qu'il a demandées à la direction.
<b>Demandes d'informations effectuées par la direction auprès de tiers</b>	Si la direction n'a pas les connaissances suffisantes des éléments qui lui sont nécessaires pour appuyer ses déclarations écrites, elle peut décider de demander des informations auprès d'autres personnes qui ont participé à la préparation / présentation des états financiers et les assertions y afférentes. Cela comprend les personnes ayant des connaissances spécialisées.

### Doutes sur les déclarations fournies ou non fournies

S'il y a des doutes quant à la fiabilité de la déclaration écrite ou dans le cas où ce document n'a pas été fourni, l'auditeur devrait apprécier la situation et agir en conséquence.

Tableau 19.4-5

Cas provoquant des doutes	Réponse requise de l'auditeur
<b>Demandes de déclarations non satisfaites</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Discuter de ce problème avec la direction ;</li> <li>• Procéder à la réévaluation de l'intégrité de la direction et évaluer les effets que cela peut avoir sur la fiabilité des déclarations (verbales ou écrites) et des éléments probants en général ;</li> <li>• Prendre les mesures appropriées, y compris la détermination de son effet éventuel sur l'opinion dans le rapport d'audit.</li> </ul>
<b>Incohérences identifiées</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Effectuer les procédures d'audit complémentaires pour tenter de résoudre la question.</li> <li>• Si la question reste non résolue, reconsidérer l'évaluation de la compétence, l'intégrité, les valeurs éthiques et la diligence de la direction (voir le point ci-dessous), ainsi que de son engagement et de son application de ces éléments, et déterminer les effets que cela peut avoir sur la fiabilité des déclarations (verbales ou écrites) ainsi que sur les éléments probants en général.</li> </ul>
<b>Incompétence de la direction ; Manque d'intégrité et de valeurs éthiques</b>	<p>Déterminer l'effet que ces situations peuvent avoir sur la fiabilité des déclarations (verbale ou écrite) ainsi que sur les éléments probants en général.</p> <p>L'auditeur exprimera une opinion comportant la formule "une impossibilité d'exprimer une opinion" sur les états financiers lorsque :</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• L'auditeur conclut qu'il existe des doutes importants sur l'intégrité de la direction qui font que les déclarations écrites requises ne sont pas fiables ;</li> <li>• La direction ne fournit pas les déclarations écrites demandées.</li> </ul>

### **Déclarations complémentaires/supplémentaires**

En plus des déclarations écrites requises, l'auditeur peut juger nécessaire de demander :

#### **Des déclarations complémentaires sur les états financiers**

Ces déclarations écrites peuvent compléter les déclarations écrites requises par la norme ISA 580.10, mais elles n'en font pas partie. Cela pourrait inclure, par exemple :

- Si le choix et l'application des méthodes comptables sont appropriés ;
- Si les points, tels que ceux mentionnés ci-après, ont été reconnus, mesurés, présentés ou divulgués conformément à ce référentiel :
  - Les plans ou les intentions qui peuvent affecter la fiabilité de la valeur des actifs et des passifs reflétés dans les états financiers ou leur classification,
  - Les passifs, aussi bien réels qu'éventuels ;
  - La propriété ou bien le contrôle d'actifs, les actifs nantis ou hypothéqués et les actifs donnés en garantie ;
  - Les aspects des lois, des règlements et des accords contractuels qui peuvent affecter les états financiers, y compris la non-conformité.

#### **Des déclarations écrites supplémentaires**

En plus des déclarations écrites requises par la norme ISA 580.11, l'auditeur peut juger nécessaire de demander d'autres déclarations écrites telles que :

- La confirmation, par la direction, qu'elle a communiqué toutes les insuffisances de contrôle interne dont elle a pris connaissance ;
- Les assertions spécifiques.

Dans certains cas, il peut ne pas être possible d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés sans les déclarations écrites de la direction confirmant les raisons, les jugements ou les intentions à l'égard des assertions spécifiques dans les états financiers. Les questions à prendre en considération comprennent :

  - l'historique de l'entité en matière de réalisation de ses intentions déclarées,
  - les raisons déclarées de l'entité qui ont motivé le choix d'une ligne de conduite particulière,
  - la capacité de l'entité à poursuivre une ligne de conduite particulière,
  - l'existence ou le manque de toute autre information qui aurait pu être obtenue durant le déroulement de l'audit et pouvant être en contradiction avec le jugement de la direction ou avec son intention déclarée.

#### **Point à prendre en considération**

Prendre le temps de rencontrer la direction pour lui expliquer la nature des déclarations demandées et pour s'assurer que la direction est pleinement consciente de ce qu'elle a accepté de signer.

### 19.5 Exemple de déclarations écrites

L'exemple de la lettre d'affirmation de la direction, contenue dans l'étude de cas, est conforme au format contenu dans la norme ISA 580.

### 19.6 Etude de cas — Les déclarations de la direction

Pour plus de détails, il y a lieu de se référer au chapitre 2, Tome 2 - Introduction aux études de cas.

#### Etude de cas A –Dephta Furniture, Inc.

---

##### *Déclarations de la direction*

Les points suivants sont des exemples de déclarations de la direction effectuées par Suraj et de certaines procédures d'audit complémentaires qui pourraient être appliquées.

<b>Les déclarations de la direction</b>	<b>L'évaluation</b>
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 ces machines peuvent tomber en panne ; dans ce cas, on est obligé de recourir aux anciennes machines jusqu'à ce que les réparations soient réalisées.	Demander des informations au directeur de la production et à d'autres personnes pour déterminer si les outils et les équipements, nouveaux ou anciens, ont été utilisés et s'ils sont encore utilisables, réellement. 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 vendues après la fin de la période. Demander au directeur de production si les marchandises endommagées sont vendues "en l'état", réparées (si oui, à quel coût), ou si elles ont été vendues à des prix réduits.

A la fin de l'audit, les déclarations importantes seront documentées dans la lettre d'affirmation de la direction qui sera signée par Suraj Dephta et Jawad Kassab.

Ces déclarations peuvent être incluses dans une lettre comme celle qui est présentée ci-après.

**Dephta Furniture, Inc. (Papier en-tête)**

Mars 15, 20X3

A : Jamel, Woodwind & Wing, LLP

55 Kingston St.

Cabtown, United Territories

123-50004

Cher Mr. Lee

Cette lettre d'affirmation s'inscrit dans le cadre de l'audit des états financiers de la société Dephta Furniture, Inc., pour l'exercice clos le 31 Décembre 20X2, visant à exprimer une opinion quant à savoir si les états financiers sont présentés sincèrement, dans tous leurs aspects significatifs, conformément aux Normes Internationales d'Information Financière.

Nous confirmons que :

***Etats financiers***

- Nous avons rempli nos responsabilités, comme cela est indiqué dans les termes de la mission d'audit en date du 15 Octobre 20X2, pour la préparation des états financiers conformément aux Normes Internationales d'Information Financière ; nous confirmons en particulier que les états financiers sont présentés sincèrement, en conformité avec ces normes.
- Les hypothèses significatives que nous avons utilisées pour faire des estimations comptables, y compris celles qui sont mesurées à la juste valeur, sont raisonnables.
- Les relations et les transactions avec les parties liées ont été correctement comptabilisées et divulguées, en conformité avec les exigences des Normes Internationales d'Information Financière.
- Tous les événements subséquents à la date des états financiers pour lesquels les normes Internationales d'Information Financière requièrent un ajustement ou une divulgation ont été ajustés et divulgués.
- Les effets des anomalies non corrigées ne sont pas significatifs, pris individuellement ou en cumulé, par rapport aux états financiers pris dans leur ensemble. Une liste des anomalies non corrigées est jointe à la lettre d'affirmation.
- La société s'est conformée à toutes les clauses des accords contractuels qui pourraient avoir une incidence significative sur les états financiers en cas de leur non-respect.
- Il n'y a pas eu de non-conformité avec les exigences des autorités de régulation qui pourraient avoir un effet significatif sur les états financiers en cas de leur non-respect.
- La société dispose de titre de propriété pour tous ses actifs et aucun élément de ces derniers n'a été nanti ou hypothéqué, à l'exception de ceux mentionnés dans la note X des états financiers.
- Nous n'avons aucun plan visant à abandonner des lignes de produits ou d'autres plans ou intentions qui auraient pour résultat d'aboutir à un stock excédentaire ou obsolète et aucun stock n'est comptabilisé pour un montant supérieur à sa valeur de réalisation nette.
- Il n'y a pas eu d'altération de la valeur de réalisation nette des actifs immobilisés (outils) qui ont été remplacés par de nouvelles machines.

**Information fournie**

- Nous vous avons fourni :
  - l'accès à toutes les informations dont nous sommes conscients qu'ils sont pertinents pour la préparation des états financiers tels que les registres comptables, la documentation et les autres questions ;
  - les informations complémentaires que vous nous avez demandées pour des objectifs de l'audit ;
  - l'accès sans restriction aux personnes au sein de l'entité auprès desquelles vous avez jugé nécessaire d'obtenir des éléments probants.
- Toutes les transactions ont été enregistrées dans les registres comptables et sont reflétées dans les états financiers.
- Nous vous avons divulgué les résultats de notre évaluation du risque que les états financiers puissent être erronés de façon significative en raison de fraudes.
- Nous vous avons divulgué toutes les informations en matière de fraude ou de suspicion de fraude que nous connaissons, qui affectent l'entité et qui impliquent :
  - la direction ;
  - les employés qui ont un rôle important dans le contrôle interne ;
  - d'autres personnes, là où la fraude pourrait avoir une incidence significative sur les états financiers.
- Nous vous avons divulgué toutes les informations en ce qui concerne les allégations de fraudes, ou de suspicion de fraudes, affectant les états financiers de l'entité et nous ont été communiquées par les employés, les anciens employés, les analystes, les autorités de régulation, ou d'autres personnes.
- Nous vous avons divulgué tous les cas connus de non-conformité ou de suspicion de non-conformité aux lois et règlements dont les effets doivent être considérés lors de la préparation des états financiers .
- Nous vous avons divulgué l'identité des parties liées de l'entité et toutes les relations et les transactions avec les parties liées et dont nous avons pris connaissance.

Cordialement,

Suraj Dephta

Jawad Kassab

## Étude de cas B - Kumar & Co.

### Déclarations de la direction

Les points suivants sont des exemples de déclarations de la direction effectuées par Raj, et des exemples d'autres procédures d'audit complémentaires qui pourraient être appliquées.

Déclarations de la direction	Évaluation
Il n'y a pas de nécessité de provisions supplémentaires pour créances douteuses. Le compte Dephta est entièrement recouvrable et les autres comptes clients ne sont pas suffisamment significatifs pour qu'on leur constitue une provision pour dépréciation.	<p>Envoyer une demande de confirmation de solde de compte client à Dephta.</p> <p>Demander des informations de Raj et Ruby pour appréhender les créances contenues dans les comptes clients, ainsi que leur historique de paiements, et examiner toutes les variations. Valider que le pourcentage des autres créances clients, autres que Dephta, n'est pas significatif, comme le client l'a suggéré.</p> <p>Examiner les paiements subséquents pour appuyer l'appréciation de la recouvrabilité des créances clients.</p> <p>Considérer toute information pertinente provenant de l'audit de Dephta.</p>
Dephta continue d'être satisfaite de la qualité des marchandises que nous lui vendons.	<p>Revoir l'historique des retours de marchandises vendues à Dephta et analyser les tendances observées.</p> <p>Examiner les résultats de la demande de confirmation de solde du compte client Dephta pour tout commentaire sur la qualité des marchandises ou sur la recouvrabilité du solde de ses créances.</p> <p>Effectuer un inventaire des stocks et rechercher les articles obsolètes et les stocks non mouvementés.</p> <p>Demander des informations auprès de Ruby sur la qualité des marchandises et sur toute autre communication qu'elle ait pu recevoir de Dephta concernant la qualité des marchandises achetées jusqu'à ce jour.</p>

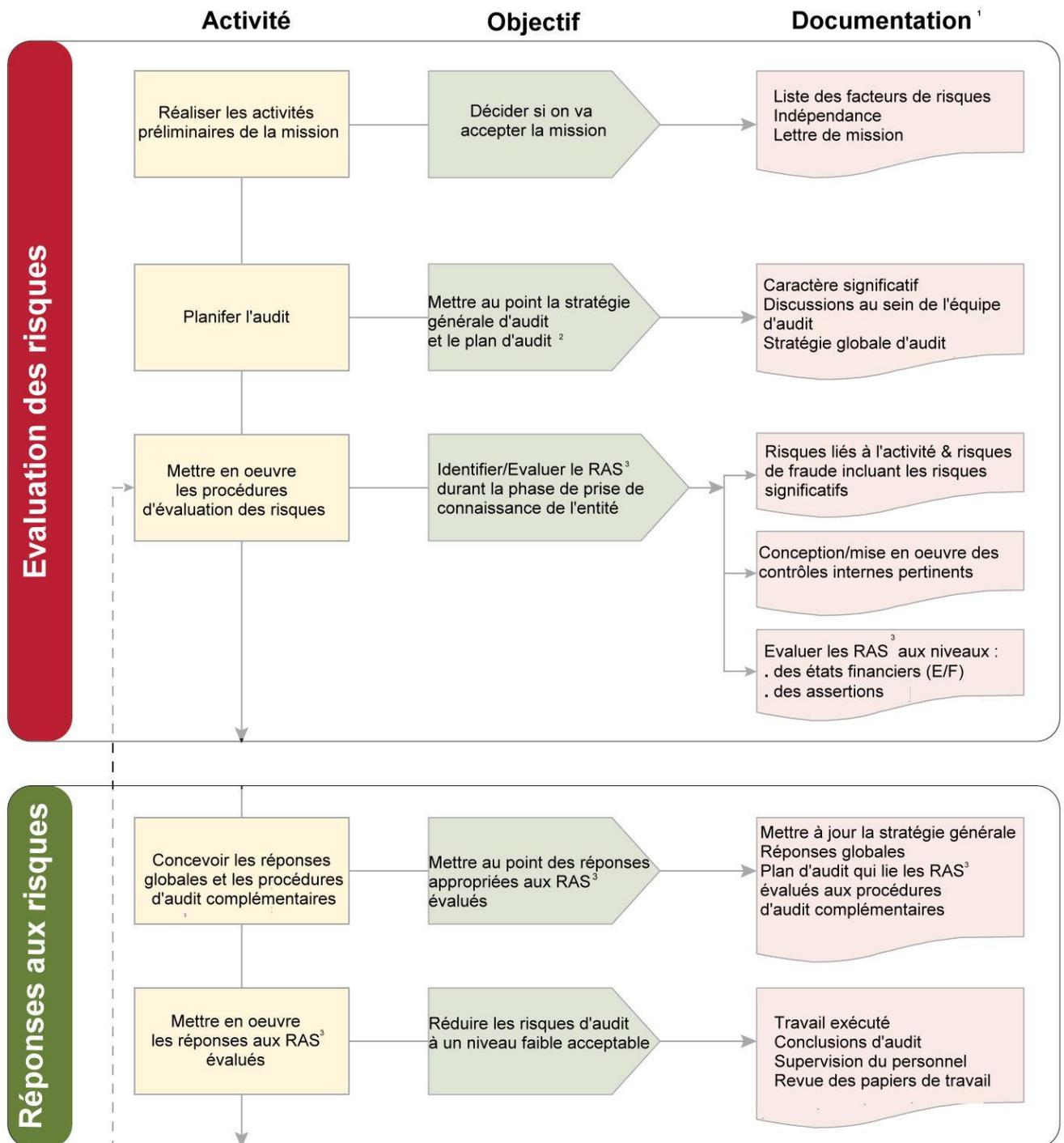
A la fin de l'audit, les déclarations importantes seront documentées dans la lettre d'affirmation de la direction qui serait signée par Raj Kumar.

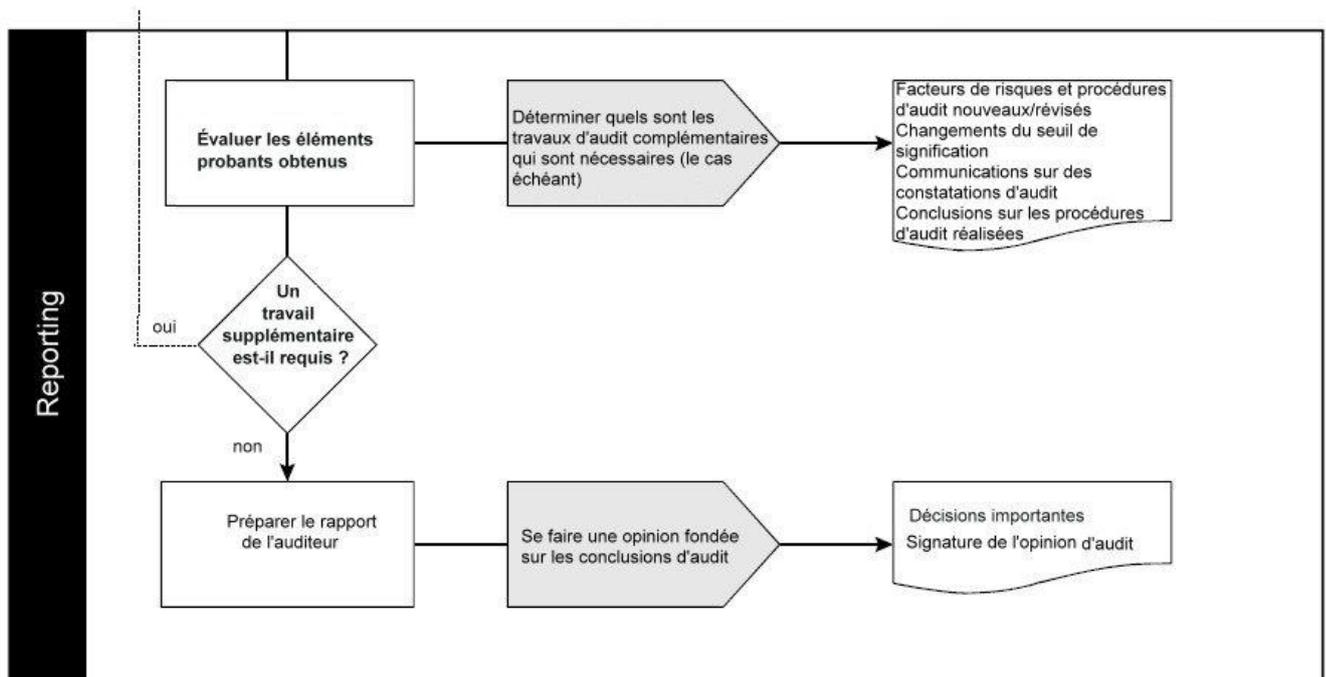
Ces déclarations pourraient être incluses dans une lettre telle que celle précédemment illustrée dans l'étude de cas A - Dephta Furniture, Inc.

# Chapitre 20

## LE REPORTING – VUE D'ENSEMBLE

Schéma 20.0-1





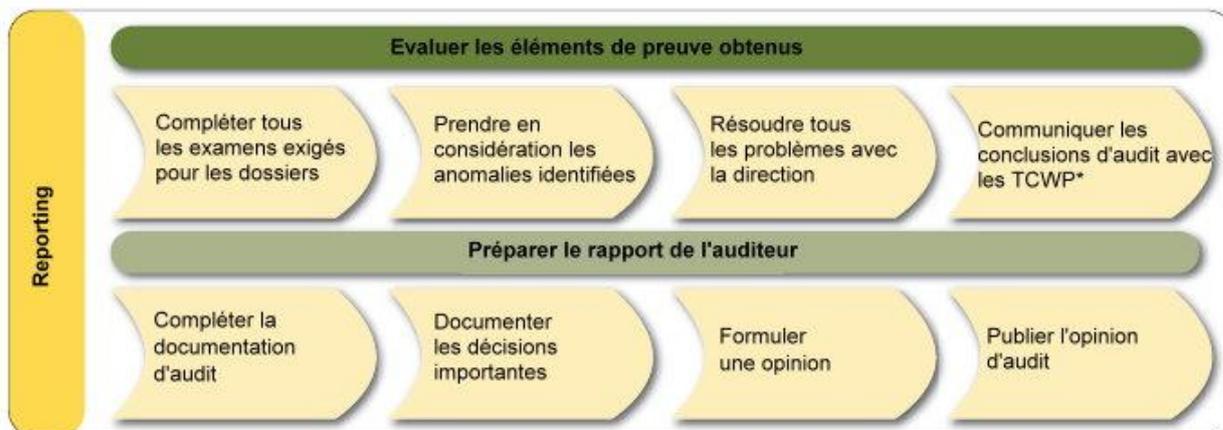
Notes :

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

Paragraphe	Extraits pertinents des normes ISA
200.11	Dans la conduite d'un audit d'états financiers, les objectifs généraux de l'auditeur sont : (a) d'obtenir l'assurance raisonnable que les états financiers pris dans leur ensemble ne comportent pas d'anomalies significatives, que celles-ci proviennent de fraudes ou résultent d'erreurs, permettant ainsi à l'auditeur d'exprimer une opinion selon laquelle les états financiers sont établis, dans tous leurs aspects significatifs, conformément à un référentiel comptable applicable; et (b) d'émettre un rapport sur les états financiers et de procéder aux communications requises par les Normes ISA sur la base des conclusions de ses travaux.
200.12	Dans tous les cas où il n'est pas possible d'obtenir une assurance raisonnable et où une opinion avec réserve dans le rapport d'audit n'est pas suffisante dans les circonstances pour émettre un rapport aux utilisateurs présumés des états financiers, les Normes ISA requièrent de l'auditeur de formuler une impossibilité d'exprimer une opinion ou de se démettre (ou de démissionner) de la mission, lorsque ceci est permis de par la loi ou par la réglementation applicable.

La phase finale de l'audit inclut ce qui suit :

Schéma 20.0-2



\* TCWP = les personnes constituant le gouvernement d'entreprise

Les concepts fondamentaux, traités dans la phase de reporting, sont les suivants :

Tableau 20.0-3

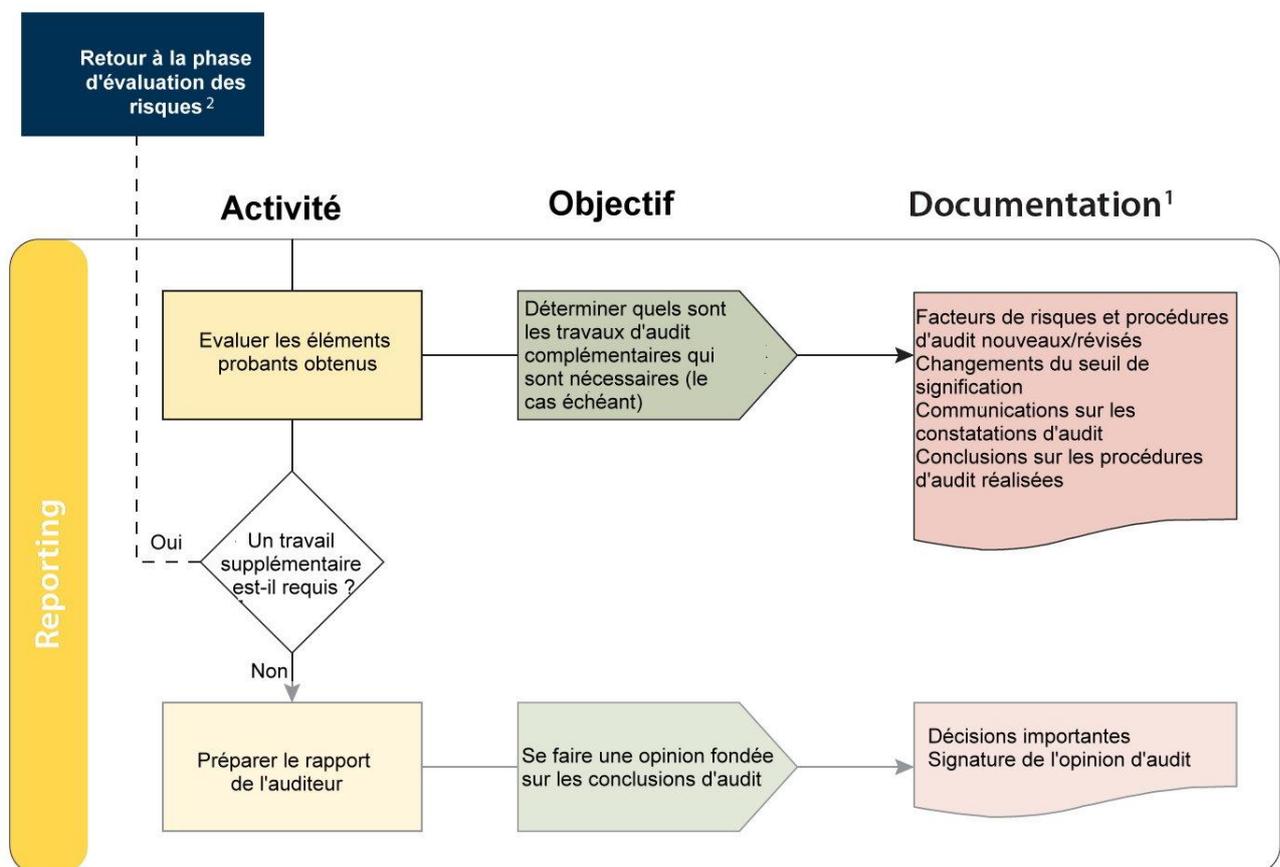
Tome et chapitre	
Evènement subséquent	T1-13
Continuité de l'exploitation	T1-14
Documentation d'audit	T1-16
Communiquer les résultats de l'audit	T2-22
Rapport de l'auditeur	T1-17

# Chapitre 21

## L'ÉVALUATION DES ÉLÉMENTS PROBANTS D'AUDIT

Contenu du chapitre	Normes ISA pertinentes
Directives sur l'évaluation du caractère suffisant et approprié des éléments probants de l'audit pour aboutir à des conclusions raisonnables, sur lesquelles l'opinion d'audit va être basée.	220, 330, 450, 520, 540

Schéma 21.0-1



**Notes:**

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

Paragraphe	Extraits pertinents des normes ISA
220.15	L'associé responsable de la mission doit prendre la responsabilité : (a) de la direction, de la supervision et de la réalisation de la mission d'audit dans le respect des normes professionnelles et des exigences légales et réglementaires applicables ; et (Voir Par. A13 – A15, A20) (b) du caractère approprié du rapport d'audit émis en la circonstance.
220.16	L'associé responsable de la mission doit assumer la responsabilité des revues effectuées et s'assurer qu'elles sont menées selon les politiques et les procédures du cabinet. (Voir Par. A16 – A17, A20)
220.17	A la date du rapport d'audit, ou avant, l'associé responsable de la mission doit, à partir d'une revue de la documentation d'audit et d'entretiens avec l'équipe affectée à la mission, s'assurer que des éléments probants suffisants et appropriés ont été recueillis pour étayer les conclusions tirées des travaux et pour permettre d'émettre le rapport d'audit. (Voir Par. A18 –A20)
220.18	L'associé responsable de la mission doit : (a) assumer la responsabilité de veiller à ce que l'équipe affectée à la mission procède aux consultations appropriées sur les questions difficiles ou controversées ; (b) s'assurer que les membres de l'équipe affectée à la mission ont procédé aux consultations appropriées tout au long de la mission, au sein de l'équipe et auprès d'autres personnes à un niveau approprié au sein ou à l'extérieur du cabinet ; (c) s'assurer que la nature et l'étendue des consultations, ainsi que les conclusions qui en ont résulté, ont été confirmées par les personnes consultées ; et (d) déterminer que les conclusions tirées des consultations ont été appliquées. (Voir Par. A21 – A22)
220.19	Pour les audits d'états financiers d'entités cotées, et pour les autres missions d'audit pour lesquelles le cabinet a décidé qu'une revue de contrôle qualité était requise, l'associé responsable de la mission doit : (a) s'assurer qu'une personne chargée du contrôle qualité de la mission a été désignée, (b) s'entretenir avec la personne chargée du contrôle qualité de la mission des questions importantes relevées au cours de la mission d'audit, y compris de celles identifiées lors de la revue de contrôle qualité ; et (c) ne pas dater le rapport d'audit avant la date d'achèvement de la revue de contrôle qualité de la mission. (Voir Par. A23 – A25)
220.20	La personne chargée de la revue de contrôle qualité de la mission doit effectuer une évaluation objective des jugements exercés par l'équipe affectée à la mission et des conclusions tirées des travaux aux fins de la formulation du rapport d'audit. Cette évaluation doit comporter : (a) des entretiens avec l'associé responsable de la mission portant sur les questions importantes ; (b) une revue des états financiers et du projet de rapport d'audit ; (c) une revue de la documentation d'audit sélectionnée relative aux jugements importants exercés par l'équipe affectée à la mission et des conclusions auxquelles ils ont abouti ; (d) une évaluation des conclusions tirées aux fins de la formulation du rapport d'audit et un examen pour en déterminer le caractère approprié. (Voir Par. A26 – A27, A29 –A31)

## 21.1 Vue d'ensemble

Après que les procédures d'audit planifiées auraient été exécutées, une évaluation des résultats aura lieu. Cela inclut la revue de la documentation d'audit et les discussions avec l'équipe de la mission et tous les changements des plans d'audit résultant des procédures effectuées. Quelques points principaux sont à prendre en considération pour cette évaluation ; ils sont présentés ci-dessous.

Tableau 21.1-1

<b>Contrôle qualité</b>	Il est de la responsabilité de l'associé responsable de la mission de s'assurer que la revue des dossiers a été effectuée conformément aux règles et procédures de revue du cabinet, et que l'opinion de l'auditeur est appropriée.
<b>Consultation</b>	L'associé responsable de la mission est tenu de s'assurer que : <ul style="list-style-type: none"> <li>• l'équipe de la mission a demandé une consultation appropriée (tant à l'intérieur du cabinet qu'en dehors avec les tiers) sur les questions complexes ou sujettes à controverse ;</li> <li>• les conclusions résultant de ces consultations ont été documentées et mises en œuvre.</li> </ul>
<b>Revue de contrôle qualité de la mission (EQCR)</b>	Lorsque la politique du cabinet exige une revue de contrôle qualité de la mission (EQCR), l'associé responsable de la mission doit : <ul style="list-style-type: none"> <li>• s'assurer qu'une personne, appropriée et dûment qualifiée, chargée du contrôle qualité de la mission (EQC), a été nommée ;</li> <li>• discuter des questions significatives d'audit avec la personne chargée du contrôle qualité de la mission (l'EQC) ;</li> <li>• ne pas dater le rapport d'audit jusqu'à l'achèvement de la revue de contrôle qualité de la mission (EQCR).</li> </ul>

L'objectif de l'auditeur est d'être convaincu que des éléments probants suffisants et appropriés ont été obtenus pour appuyer les conclusions tirées et pour qu'un rapport d'audit, rédigé de manière appropriée, puisse être émis.

L'évaluation des éléments probants obtenus traitera les questions énoncées ci-dessous :

Tableau 21.1-2

<b>Seuil de signification</b>	Les montants établis pour le seuil de signification global et le seuil de signification pour la réalisation des travaux restent-ils toujours appropriés dans le contexte des résultats financiers réels de l'entité ? Si un seuil de signification global inférieur (pour les états financiers pris dans leur ensemble) que celui initialement fixé est approprié, l'auditeur est tenu de déterminer : <ul style="list-style-type: none"> <li>• s'il est nécessaire de réviser le seuil de signification pour la réalisation des travaux ;</li> <li>• si la nature, le calendrier et l'étendue des procédures d'audit complémentaires restent appropriés.</li> </ul>
<b>Risque</b>	À la lumière des conclusions d'audit, les évaluations des risques d'anomalies significatives au niveau des assertions restent-elles appropriées ? Sinon, les évaluations des risques seront révisées et les procédures complémentaires planifiées d'audit seront modifiées.

<b>Anomalies</b>	<p>L'effet sur l'audit des anomalies identifiées, ainsi que des anomalies non corrigées, a-t-il été pris en compte ?</p> <p>Les raisons des anomalies /écarts ont-elles été prises en compte ? Elles peuvent indiquer, en effet, un risque non identifié ou une insuffisance significative dans le contrôle interne.</p> <p>La stratégie générale d'audit et le plan d'audit doivent-ils être révisés ? Cela s'applique lorsque :</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• la nature des anomalies identifiées et les circonstances de leur survenance indiquent que d'autres anomalies peuvent exister, lesquelles, lorsqu'elles sont regroupées avec des anomalies accumulées au cours de l'audit, pourraient être significatives.</li> <li>• l'ensemble des anomalies accumulées au cours des approches d'audit relatives au seuil de signification.</li> </ul> <p>Des procédures d'audit complémentaires ont-elles été réalisées pour déterminer si des anomalies subsistent (dans les flux d'opérations, soldes de comptes et dans les informations fournies dans les états financiers) après qu'on a demandé à la direction de les corriger ?</p>
<b>Fraude</b>	<p>Les informations obtenues à partir de la réalisation d'autres procédés d'évaluation des risques et les activités liées indiquent-elles l'existence d'un ou de plusieurs facteurs de risque de fraudes ?</p> <p>Les procédures analytiques effectuées vers la fin d'audit indiquent-elles un risque d'anomalies significatives résultant de fraude non décelé précédemment ?</p> <p>Les anomalies identifiées ont-elles été évaluées afin de déterminer si une telle anomalie est un signe de fraude ?</p> <p>Si c'est le cas, évaluer les conséquences de l'anomalie en ce qui concerne d'autres aspects d'audit, en particulier la fiabilité des déclarations de la direction. Il est peu probable qu'un cas de fraude soit un cas isolé.</p> <p>Y a-t-il une raison de croire que la direction pourrait être impliquée dans les anomalies identifiées résultant de fraude, qu'elles soient significatives ou non ?</p> <p>Si c'est le cas, il y a lieu de reconsidérer l'évaluation des risques d'anomalies significatives résultant de fraudes et de son effet sur la nature, le calendrier et l'étendue des procédures d'audit pour répondre aux risques évalués. Lors du réexamen de la fiabilité des éléments de preuves obtenues précédemment, il y a lieu d'examiner aussi si les circonstances ou les conditions indiquent une éventuelle collusion impliquant des employés, la direction, ou des tiers.</p> <p>Si les risques de fraudes ont été identifiés, il est possible de confirmer que les états financiers ne comportent pas d'anomalies significatives résultant de fraudes. Si cela n'est pas possible, il y a lieu d'en déterminer les conséquences pour l'audit, notamment si cela remet en question la capacité du cabinet de poursuivre la réalisation de l'audit.</p>
<b>Élément de Preuve</b>	<p>Des éléments de preuves suffisants et appropriés ont-ils été obtenus pour réduire les risques d'anomalies significatives dans les états financiers à un niveau faible acceptable ? Considérer la nécessité d'effectuer des procédures complémentaires.</p>
<b>Procédures analytiques</b>	<p>Les procédures analytiques effectuées à l'étape finale de revue de l'audit :</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Confirment-elles les conclusions d'audit ?</li> <li>• Identifient-elles les risques d'anomalies significatives non décelés précédemment ?</li> </ul>

## 21.2 Réapprécier le seuil de signification

Paragraphe	Extraits pertinents des normes ISA
450.10	Avant d'évaluer l'incidence des anomalies non corrigées, l'auditeur doit réapprécier le seuil de signification déterminé selon la Norme ISA 320 afin de confirmer s'il reste approprié au vu des résultats financiers réels de l'entité (Voir par. A11 – A12).

Avant d'évaluer les résultats des procédures exécutées et de toutes les anomalies qui en découlent, la première étape consiste à réévaluer les montants établis pour le seuil de signification global et le seuil de signification pour la réalisation des travaux. Cela est nécessaire étant donné que la détermination initiale du seuil de signification sera souvent basée sur des estimations de résultats financiers de l'entité, alors que les résultats réels peuvent être différents. Les facteurs qui peuvent conduire à un changement comprennent :

- La fixation initiale du caractère significatif n'est plus appropriée dans le contexte des résultats financiers réels de l'entité ;
- De nouvelles informations deviennent disponibles (telles que les attentes des utilisateurs) qui auraient pu amener l'auditeur à fixer initialement un montant différent (ou des montants) ;
- Les anomalies imprévues qui peuvent engendrer le dépassement du seuil de signification pour les flux d'opérations, soldes de comptes et les divulgations particuliers.

Chaque fois qu'une révision est nécessaire, l'auditeur est tenu d'examiner et de documenter l'impact sur les risques évalués et la nature, le calendrier et l'étendue des procédures d'audit complémentaires nécessaires.

Si un faible niveau de seuil de signification est requis pour les états financiers pris dans leur ensemble, il y a lieu de déterminer aussi s'il est nécessaire de réviser le seuil de signification pour la réalisation des travaux. Si c'est le cas, déterminez si la nature, le calendrier et l'étendue des procédures complémentaires d'audit demeurent appropriés.

### Point à prendre en considération

Si un seuil de signification doit être révisé, il y a lieu de ne pas attendre la fin de l'audit pour effectuer le changement. Si le seuil de signification fait l'objet d'une réduction, cela pourrait nécessiter des changements dans l'évaluation des risques ainsi que la réalisation de procédures d'audit complémentaires ou additionnelles.

## 21.3 Changements dans l'évaluation des risques

Paragraphe	Extraits pertinents de la norme ISA
330.25	Sur la base des procédures d'audit mises en œuvre et des éléments probants recueillis, l'auditeur doit apprécier, avant de conclure sur l'audit, si l'évaluation des risques d'anomalies significatives au niveau des assertions reste appropriée. (Voir par. A60-A61)

L'évaluation des risques au niveau des assertions sera souvent basée sur les éléments probants disponibles avant d'exécuter des procédures d'audit complémentaires. Suite à l'exécution de ces procédures, il n'est pas exclu que l'on obtienne de nouvelles informations qui nécessitent que l'évaluation initiale des risques soit modifiée.

Par exemple, lors de l'audit des stocks, le niveau évalué du risque pour l'assertion d'exhaustivité peut être jugé comme étant faible, sur la base de l'hypothèse que le contrôle interne fonctionne de manière efficace. Si les tests des procédures révèlent que le contrôle interne n'est pas efficace, l'évaluation des risques devrait être révisée et des procédures d'audit complémentaires devraient être exécutées pour réduire le risque à un niveau faible acceptable. Il en est de même pour les autres procédures d'audit exécutées quand les résultats ne correspondent pas aux attentes.

Certains points sont à prendre en considération pour déterminer si l'évaluation initiale du risque a changé ou non. Ces points sont présentés dans le tableau ci-dessous.

Tableau 21.3-1

<b>Contrôle interne</b>	<p><b>Les tests de procédures</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• 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 ?</li> </ul> <p><b>Les dépassements de la part de la direction :</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Existe-t-il un quelconque élément probant sur des dépassements du contrôle interne en vigueur de la part de la direction ?</li> </ul> <p><b>Les déficiences du contrôle</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Y a-t-il une (des) anomalie(s) potentielle(s) résultant d'une déficience du contrôle interne qui devrait être immédiatement portée à la connaissance de la direction ?</li> </ul>
<b>Nature des éléments probants obtenus</b>	<p><b>Les nouveaux facteurs de risques</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• 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 ?</li> </ul> <p><b>Les preuves contradictoires</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Les éléments de preuves obtenus contredisent-ils d'autres sources d'information disponibles ?</li> </ul> <p><b>Les conflits des éléments de preuves</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Les preuves obtenues sont-elles en contradiction avec la connaissance courante de l'entité ?</li> </ul> <p><b>Les méthodes comptables</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Y a-t-il des éléments de preuves indiquant que les méthodes comptables de l'entité ne sont pas toujours appliquées uniformément ?</li> </ul> <p><b>Les relations imprévisibles</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Des éléments de preuve justifient-ils les liaisons entre les données financières et non financières ?</li> </ul> <p><b>La fraude</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Y a-t-il des indices de n'importe quels écarts, invraisemblances ou exceptions décelés lors de l'exécution des tests pouvant indiquer la survenance d'éventuelles fraudes (y compris les dépassements de la part de la direction) ?</li> </ul> <p><b>La fiabilité des déclarations</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Y a-t-il des éléments de preuves qui remettent en cause la fiabilité des déclarations faites par la direction ou par les personnes constituant le gouvernement d'entreprise ?</li> </ul>
<b>Nature des anomalies</b>	<p><b>Biais dans les estimations</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Les anomalies décelées dans des estimations comptables et les évaluations des justes valeurs indiquent-elles d'éventuelles traces de biais effectués par la direction ?</li> </ul> <p><b>Anomalies</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Des anomalies, soit individuellement, soit cumulées avec d'autres anomalies non corrigées, constituent-elles une anomalie significative dans les états financiers pris dans leur ensemble ?</li> </ul>

Si l'évaluation initiale du risque a été modifiée, on devrait en documenter les motifs de manière détaillée, et réviser l'évaluation du risque qui a été déterminée 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

Allouer une partie du budget temps de l'audit aux membres de l'équipe de la mission pour discuter des résultats auxquels ils ont abouti (en tant que groupe) juste après que le travail a 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 qui semblent, à première vue, insignifiants.

### 21.4 Evaluation des effets des anomalies

Paragraphe	Objectif (s) de la norme ISA
450.3	L'objectif de l'auditeur est d'évaluer : (a) l'incidence sur l'audit des anomalies relevées; et (b) l'incidence sur les états financiers des anomalies non corrigées, s'il en existe.

Paragraphe	Extraits pertinents des normes ISA
450.5	L'auditeur doit récapituler les anomalies relevées au cours de l'audit, autres que celles qui sont clairement insignifiantes (Voir par. A2 – A3).
450.6	L'auditeur doit déterminer si la stratégie générale d'audit et le programme de travail nécessitent d'être révisés lorsque : (a) la nature des anomalies relevées et les circonstances de leur survenance indiquent que d'autres anomalies peuvent exister qui, lorsqu'elles sont cumulées avec les anomalies récapitulées au cours de l'audit, pourraient être significatives (Voir par. A4); ou (b) le cumul des anomalies relevées au cours de l'audit s'approche du seuil de signification, déterminé selon la Norme ISA 320 (Voir Par. A5).

Paragraphe	Extraits pertinents des normes ISA
450.7	Lorsque, à la demande de l'auditeur, la direction a examiné un flux d'opérations, un solde de compte ou une information fournie et a corrigé les anomalies qui avaient été relevées, l'auditeur doit mettre en œuvre des procédures d'audit complémentaires pour déterminer si des anomalies subsistent (Voir par. A6).
450.8	L'auditeur doit communiquer en temps voulu à un niveau approprié de la direction, toutes les anomalies récapitulées au cours de l'audit, à moins que ceci ne lui soit interdit par la loi ou la réglementation. L'auditeur doit demander à la direction de corriger ces anomalies. (Voir Par. A7 – A9).
450.9	Lorsque la direction refuse de corriger certaines, ou toutes les, anomalies que l'auditeur lui a communiquées, celui-ci doit connaître les motifs qui ont poussé celle-ci à ne pas les corriger et doit les prendre en compte lorsqu'il se prononce sur les états financiers, pris dans leur ensemble, ne comportent pas d'anomalies significatives (Voir par. A10).
450.11	L'auditeur doit déterminer si les anomalies non corrigées, prises individuellement ou en cumulé, sont significatives. Pour procéder à cette détermination, il doit prendre en compte : (a) l'ampleur et la nature des anomalies, touchant aussi bien les flux d'opérations, les soldes de comptes ou les informations fournies, que les états financiers pris dans leur ensemble, ainsi que les circonstances particulières de leur survenance; et (Voir Par. A13 – A17, A19 – A20). (b) l'incidence des anomalies non corrigées relatives aux périodes précédentes sur les flux d'opérations, soldes de comptes ou informations fournies concernés, ainsi que sur les états financiers pris dans leur ensemble (Voir Par. A18).
450.12	L'auditeur doit communiquer aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise les anomalies non corrigées et l'incidence que ces anomalies peuvent avoir, prises individuellement ou en cumulé, sur l'opinion exprimée dans son rapport d'audit, à moins que ceci ne soit interdit par la loi ou la réglementation. Cette communication doit mentionner chacune des anomalies significatives. Il doit demander à ce que les anomalies non corrigées le soient (Voir Par. A21 – A23).
450.13	L'auditeur doit également communiquer aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise l'incidence des anomalies non corrigées provenant des périodes précédentes sur les flux d'opérations, soldes de comptes ou informations fournies, ainsi que sur les états financiers pris dans leur ensemble.
450.14	L'auditeur doit demander à la direction une déclaration écrite et, lorsque ceci est approprié, aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise, confirmant, selon elles, que les incidences des anomalies non corrigées, prises individuellement ou en cumulé, ne sont pas significatives au regard des états financiers pris dans leur ensemble. Un récapitulatif de telles anomalies doit être inclus dans la déclaration écrite ou joint à celle-ci (Voir Par. A24).
540.18	L'auditeur doit apprécier, sur la base des éléments probants, si les estimations comptables contenues dans les états financiers sont, soit raisonnables dans le contexte du référentiel comptable applicable, soit erronées (Voir Par. A116-A119).

L'objectif de l'évaluation des anomalies est de déterminer l'effet sur l'audit et s'il y a un besoin d'effectuer des procédures d'audit complémentaires.

Les révisions de la stratégie d'audit et des plans d'audit détaillé peut être nécessaire lorsque :

- la nature ou les circonstances des anomalies identifiées indiquent que d'autres anomalies peuvent exister qui, cumulées avec des anomalies connues, pourraient dépasser le seuil de signification pour la réalisation des travaux ;
- le cumul des anomalies identifiées et non corrigées s'approche ou dépasse le seuil de signification pour la réalisation des travaux.

## Point à prendre en considération

Il y a lieu de se rappeler qu'il y aura toujours un risque d'anomalies non détecté dans les états financiers. Cela est dû aux limitations inhérentes à l'audit décrites dans le chapitre 4.1, Tome 1 de ce Guide.

Des anomalies peuvent survenir dans les domaines indiqués dans le tableau ci-dessous.

Tableau 21.4-1

Source	Description
<b>Inexactitudes ou fraudes</b>	Des erreurs peuvent être faites par le personnel de l'entité dans la collecte ou le traitement des données sur la base desquelles les états financiers sont préparés. Cela comprend aussi les erreurs commises dans la séparation des périodes à la fin de l'exercice. En plus de l'identification des anomalies spécifiques, l'auditeur peut aussi : <ul style="list-style-type: none"><li>• Evaluer le nombre d'erreurs dans une population particulière (comme les ventes par exemple) au moyen de l'échantillonnage par unité monétaire. Le montant total probable des anomalies peut être projeté lorsqu'un échantillon représentatif est utilisé ;</li><li>• Examiner la nature des anomalies identifiées. S'il existe de nombreuses anomalies qui affectent un compte, ou bien un emplacement d'activités particulières, cela peut être le signe d'un risque d'anomalies significatives résultant de fraudes.</li></ul>
<b>Omissions ou fraudes</b>	Certaines transactions peuvent ne pas être enregistrées soit par erreur, soit délibérément, ce qui peut constituer une fraude.
<b>Transactions importantes</b>	L'absence de logique commerciale pour des transactions importantes (inhabituelles ou qui ne font pas partie des affaires courantes de l'entité) peut être destinée à manipuler les états financiers ou à dissimuler des détournements d'actifs.
<b>Écritures comptables</b>	Des écritures comptables inappropriées ou non autorisées ont pu survenir tout au long la période, ou bien à la fin de l'exercice. Cela pourrait être utilisé pour manipuler les montants présentés dans les états financiers
<b>Erreurs dans les estimations</b>	Les estimations de la direction peuvent être arrêtées de manière incorrecte ou négligée ; elles peuvent aussi mal interpréter certains faits, utiliser des hypothèses erronées ou contenir des éléments de biais si elles se situent en dehors des limites acceptables par l'auditeur. Les estimations pourraient également être délibérément erronées afin de manipuler les résultats des états financiers.
<b>Erreurs au niveau des justes valeurs</b>	Il peut y avoir des désaccords avec les jugements de la direction à l'égard de la juste valeur de certains actifs, passifs et éléments de capitaux propres qui nécessitent d'être mesurés et divulgués à leur juste valeur conformément au référentiel comptable.
<b>Choix et l'application des méthodes comptables</b>	Il peut y avoir des désaccords avec la direction en ce qui concerne le choix et l'utilisation de certaines méthodes comptables.
<b>Anomalies non corrigées dans les soldes d'ouverture des capitaux propres</b>	Les anomalies non corrigées, provenant de périodes précédentes, peuvent affecter les capitaux propres d'ouverture. Si elles ne sont pas régularisées (en ajustant les capitaux propres d'ouverture), elles peuvent engendrer une anomalie dans les états financiers de la période en cours.
<b>Constatation des revenus</b>	Surévaluation ou sous-évaluation des revenus (par exemple, les constatations de revenus prématurées, l'enregistrement de revenus fictifs, ou bien le fait de déplacer à tort les revenus à une période subséquente).
<b>Faiblesses du contrôle interne</b>	Les anomalies peuvent résulter d'insuffisances inattendues dans le contrôle interne. Ces questions seraient discutées ou signalées à la direction et prises en compte lors de l'exécution de travaux supplémentaires afin d'identifier d'autres anomalies qui pourraient exister.
<b>Présentation des états financiers et des informations à fournir</b>	Certaines informations sur les états financiers, exigées par le référentiel comptable, peuvent être omises, incomplètes ou inexacts.

### **Agrégation des anomalies identifiées**

Les anomalies identifiées au cours de l'audit, autres que celles qui sont nettement insignifiantes, doivent être cumulées. Une distinction peut être établie également entre les anomalies occasionnelles, les anomalies de jugements et les anomalies projetées.

#### **Point à prendre en considération**

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 conclusions qualitatives (telles que l'existence éventuelle de fraudes) ne peuvent pas être cumulées. Ces anomalies doivent être documentées et évaluées individuellement.

Afin que l'on puisse évaluer l'effet cumulé des anomalies non corrigées, celles-ci peuvent être documentées et tenues de manière centralisée sur un papier de travail. Cela fournira un résumé de toutes les anomalies non insignifiantes et non corrigées qui ont été identifiées.

Le processus d'agrégation, chaque fois où l'impact cumulé des anomalies peut être examiné, comporte plusieurs étapes. Celles-ci comprennent :

Tableau 21.4-2

<b>Impact des anomalies cumulées</b>	
<b>Considérer l'impact des anomalies non corrigées sur :</b>	Chaque solde de compte ou flux d'opérations
	Le total de l'actif courant et le passif courant
	Le total de l'actif et du passif
	Le total des revenus et des dépenses (avant impôts)
	Le bénéfice net

Une approche possible pour l'agrégation des anomalies est illustrée dans le tableau ci-dessous.

**Remarque :** Pour cet exemple, les anomalies jusqu'à (100 €) ont été considérées comme insignifiantes et ne seront donc pas cumulées.

Tableau 21.4-3

## Résumé des anomalies identifiées

Description	Circonstances de survenance	Réf W/P	Montant en plus (ou en moins) par rapport aux états				
			Actif	Passif	Revenus Avant impôts	Capitaux propres	Corrigé ou non ?
Omissions des charges à payer relatives aux loyers	Factuel - Résultant d'inattention			(5500)	5500	4125	oui
Ventes non comptabilisées	Projection à partir d'un échantillon représentatif		(12500)		(12500)	(9375)	oui
Créances compensées avec des dettes	Factuel - Erreur de classification		(5500)	(5500)			oui
Charges comptabilisées en tant qu'immobilisations	Jugement - Erreur dans l'application de méthodes comptables		(13500)		(13500)	(10125)	oui
Total des anomalies identifiées au cours de l'audit			(31500)	(11000)	(20500)	(15375)	
Anomalies corrigées par la direction			31500	11000	20500	15375	
Total des anomalies non corrigées			0	0	0	0	

Les anomalies identifiées doivent être discutées à temps avec la direction, et on doit aussi lui demander de les corriger aussitôt que possible. Les corrections pourraient affecter les soldes des états financiers ou rectifier les informations inadéquates fournies dans les états financiers. Les étapes à suivre pour le traitement des anomalies identifiées sont énoncées ci-dessous.

Tableau 21.4-4

Traitement des anomalies identifiées	
<b>Réévaluer le seuil de signification</b>	Déterminer s'il peut être nécessaire de réviser le seuil de signification global, avant d'évaluer l'effet des anomalies non corrigées, en se basant sur les résultats financiers réels.
<b>Prendre en compte les raisons et l'impact du plan d'audit</b>	<p>Prendre en considération les causes des anomalies identifiées au cours de l'audit. Cela comprend :</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Les indicateurs potentiels de fraude;</li> <li>• La possibilité d'existence d'autres anomalies ;</li> <li>• L'existence d'un risque non identifié;</li> <li>• Une insuffisance significative dans le contrôle interne.</li> </ul> <p>À la lumière des conclusions ci-dessus, déterminer si la stratégie générale d'audit et le plan d'audit doivent être révisés. Cela serait nécessaire lorsque :</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• D'autres anomalies peuvent exister qui, regroupées avec les anomalies accumulées au cours de l'audit, peuvent être significatives ;</li> <li>• Le total des anomalies accumulées au cours de l'audit se rapproche du niveau du seuil de signification.</li> </ul>

Traitement des anomalies identifiées	
<b>Demander à la direction de procéder aux corrections</b>	Demander à la direction de corriger <b>toutes</b> les anomalies identifiées, autres que celles qui sont clairement insignifiantes
<b>Demander à la direction d'exécuter des procédures supplémentaires</b>	Si le montant précis des anomalies dans une population n'est pas connu (comme, par exemple, une projection des anomalies identifiées dans un échantillon d'audit), il y a lieu de demander à la direction d'effectuer les procédures nécessaires pour déterminer le montant réel de l'anomalie, et par la suite, de procéder aux ajustements appropriés des états financiers. Lorsque de tels cas se présentent, certaines procédures supplémentaires d'audit seront nécessaires pour l'auditeur afin de déterminer si des anomalies subsistent.
<b>Cas où la direction refuse de corriger une partie ou la totalité des anomalies</b>	Si la direction refuse de corriger une partie ou la totalité des anomalies, il y a lieu : <ul style="list-style-type: none"> <li>• d'essayer de comprendre les raisons qui ont poussé la direction à ne pas effectuer les corrections et de tenir compte de cette connaissance lors de l'appréciation si les états financiers contiennent des anomalies significatives ;</li> <li>• de communiquer à propos des anomalies non corrigées avec les personnes constituant le gouvernement d'entreprise, y compris des effets des dites anomalies sur l'opinion de l'auditeur (sauf si cela est interdit par la loi ou par la réglementation en vigueur) ;</li> <li>• de demander aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise de corriger les anomalies qui restent non régularisées par la direction.</li> </ul>

Lors de la formulation d'une conclusion au sujet des anomalies non corrigées pouvant (individuellement ou en cumulées) entraîner des anomalies significatives dans les états financiers pris dans leur ensemble, l'auditeur devrait considérer les facteurs listés ci-dessous :

Tableau 21.4-5

Considérer	
<b>Y a-t-il une anomalie significative ?</b>	La taille et la nature des anomalies, par rapport aux : <ul style="list-style-type: none"> <li>• états financiers pris dans leur ensemble ;</li> <li>• flux d'opérations, soldes de comptes et divulgations particuliers ;</li> <li>• circonstances particulières de leur survenance.</li> </ul>
	Les limitations inhérentes aux jugements et aux tests statistiques. Il y a toujours une possibilité que certaines anomalies ne soient pas décelées.
	Dans quelle position se situe 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 liées à 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 œuvre toutes les autres actions nécessaires.

## Considérations

qualitatives

Certaines anomalies peuvent être évaluées comme étant significatives (individuellement ou lorsqu'elles sont associées à d'autres anomalies accumulées au cours de l'audit), même si leurs montants sont inférieurs au seuil global de signification. Des exemples, relatifs à ces cas, sont énoncés ci-dessous.

Tableau 21.4-6

Les anomalies qui :	Description
<b>Affectent la conformité</b>	Non-conformité avec les exigences réglementaires, les engagements relatifs aux dettes ou avec d'autres exigences contractuelles.
<b>Dissimulent les changements</b>	Par exemple, les changements intervenus au niveau des revenus ou dans d'autres domaines, en particulier dans le contexte des conditions économiques générales et des conditions relatives au secteur d'activité.
<b>Augmentent les indemnités de la direction</b>	Anomalies justifiant que les exigences se rapportant aux bonus ou à d'autres indemnités incitatives sont remplies.
<b>Affectent d'autres parties</b>	Par exemple, les parties liées et les parties externes.
<b>Affectent la compréhension des utilisateurs</b>	Omission d'informations (non spécifiquement requises) mais qui, d'après le jugement de l'auditeur, sont importantes pour la compréhension, de la part des utilisateurs, de la situation financière, des performances financières et de la marge brute d'autofinancement de l'entité.
<b>Sont actuellement non significatifs, mais seront significatifs à l'avenir</b>	Le choix ou l'application incorrecte d'une méthode comptable qui a un effet non significatif sur les états financiers de la période actuelle, mais qui aura probablement un effet significatif sur les états financiers des périodes futures.
<b>Les engagements vis-à-vis de la banque</b>	Un montant relativement faible pourrait être très important pour l'entité s'il aboutit à une violation des engagements vis-à-vis de la banque ou des conditions d'un prêt.
<b>Affectent les ratios de mesure des performances</b>	Affectent les ratios utilisés pour évaluer la situation financière de l'entité, les résultats d'exploitation ou la marge brute d'autofinancement.

## Lettre d'affirmation

La responsabilité de la direction devrait être mise en évidence par l'obtention d'une lettre d'affirmation de sa part. Dans cette lettre, la direction déclarera que toutes les anomalies non corrigées (joindre ou inclure une liste) sont, à son avis, insignifiantes prises individuellement ou en cumul. Si la direction n'est pas d'accord avec l'évaluation des anomalies, elle peut ajouter dans sa déclaration écrite des mots tels que :

“Nous ne pensons pas que ces éléments ... et ... constituent des anomalies en raison... [description des raisons].”

**Remarque :** Lorsque l'auditeur communique les conclusions aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise, il est tenu d'identifier les anomalies significatives non corrigées individuellement.

Lorsque les anomalies non corrigées par la direction sont signalées aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise et que les corrections ne sont pas encore effectuées, l'auditeur est tenu d'obtenir une déclaration similaire à celle obtenue de la part de la direction. Cela signifie que les personnes constituant le gouvernement d'entreprise croient eux aussi que les effets des anomalies non corrigées ne sont pas significatifs, individuellement et en cumulé, pour les états financiers pris dans leur ensemble. Un résumé de ces éléments doit également être inclus ou joint à la lettre d'affirmation.

## 21.5 Éléments probants suffisants et appropriés

Paragraphe	Extraits pertinents des normes ISA
330.26	L'auditeur doit conclure sur le caractère suffisant et approprié des éléments probants recueillis. En forgeant son opinion, l'auditeur doit prendre en considération tous les éléments probants pertinents, sans tenir compte du fait qu'ils semblent corroborer ou infirmer les assertions contenues dans les états financiers. (Voir par. A62)
330.27	Si l'auditeur n'a pas recueilli des éléments probants suffisants et appropriés relatifs à une assertion significative contenue dans les états financiers, il doit chercher à recueillir des éléments probants complémentaires. S'il est dans l'impossibilité de recueillir des éléments probants suffisants et appropriés, l'auditeur doit exprimer une opinion avec réserve ou formuler l'impossibilité d'exprimer une opinion sur les états financiers.

L'objectif général consiste à 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. Celui-ci 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 prendre en considération dans l'évaluation du caractère suffisant et approprié des éléments probants sont inclus parmi les facteurs décrits dans le tableau ci-dessous.

Tableau 21.5-1

Evaluation du caractère suffisant et approprié des éléments probants	
<b>Facteurs à prendre en considération</b>	<p><b>Le caractère significatif des anomalies</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>Quelle est l'importance de l'anomalie au niveau de l'assertion qui va être traitée et quelle est la probabilité pour qu'elle ait un effet significatif sur les états financiers (soit individuellement, soit cumulée avec d'autres anomalies potentielles) ?</li> </ul> <p><b>Les réponses de la direction</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>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 ?</li> </ul> <p><b>L'expérience précédente</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>Quelle a été l'expérience précédente lors de l'exécution de procédures similaires et quelles ont été les anomalies identifiées ?</li> </ul> <p><b>Les résultats des procédures d'audit exécutées</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>Les résultats des procédures d'audit exécutées répondent-ils aux objectifs et y a-t-il des indices de fraudes ou d'erreurs ?</li> </ul> <p><b>La qualité des informations</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>La source et la fiabilité des informations disponibles sont-elles suffisamment appropriées pour appuyer les conclusions d'audit ?</li> </ul> <p><b>La persuasion</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>Quel est le degré de persuasion engendré par les éléments probants ?</li> </ul> <p><b>La connaissance de l'entité</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>Les éléments probants obtenus appuient-ils ou contredisent-ils les résultats des procédures d'évaluation des risques (qui ont été mises en œuvre afin d'acquérir une connaissance de l'entité et de son environnement, y compris le contrôle interne) ?</li> </ul>

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.

### **21.6 Procédures analytiques finales**

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

En plus de l'exécution des procédures analytiques aux fins d'évaluation des risques, et ensuite en tant que contrôles de substance, l'auditeur est tenu d'appliquer des procédures analytiques à la fin, ou vers la fin de l'audit, lors de la formulation de la conclusion globale (norme ISA 520)

Les objectifs de la réalisation de ces procédures analytiques finales consistent à :

- identifier un risque non précédemment décelé d'anomalie significative ;
- s'assurer que les conclusions formées au cours de l'audit sur les composants individuels ou sur les éléments des états financiers peuvent être corroborées ;
- 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.

### **21.7 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 à des points significatifs et qui sont non cohérentes avec les conclusions finales de l'auditeur, ou qui les contredisent.

Cependant, Cela ne s'étend pas à la conservation de la documentation jugée incorrecte ou qui a été remplacée, telle que les projets d'états financiers qui auraient été incomplets.

### **21.8 Etude de cas - Evaluation des éléments probants**

Pour plus de détails, il y a lieu de se référer au chapitre 2, Tome 2 - Introduction aux études de cas.

Suite à l'exécution des procédures d'audit planifiées, les anomalies et les questions non corrigées suivantes ont été relevées.

## Etude de cas A – Dephta Furniture, Inc.

18 Février 20x3

### Extrait du résumé des ajustements possibles - Dephta

Description	Circonstance de survenance	Réf. WP	Montant au-dessus (au-dessous) des états				
			Actifs	Passifs	Revenus avant impôts	Capitaux propres	Anomalie corrigée ?
Erreurs dans le calcul de la valorisation des stocks.	Un nouvel employé a fait quelques fautes	D.300	(19,000)		(19,000)	(15,200)	Oui
Dépenses personnelles payées par Dephta et n'ont pas imputée au compte de l'actionnaire.	Anomalies trouvées lors des tests des dépenses. Cela a conduit à des travaux supplémentaires pour trouver des cas similaires.	550.8		(4,800)	(4,800)	(3840)	Oui
Un compte client a dépassé 90 jours et il n'y a pas eu de paiements subséquents.	Examen des créances anciennes et des paiements subséquents.	C.305	12,000		12,000	9,600	Oui
Total des anomalies identifiées lors de la mission de l'audit			(7,000)	(4,800)	(11,800)	(9,440)	
Anomalies corrigées par la direction			(7,000)	(4,800)	(11,800)	(9,440)	
Total des anomalies non corrigées			0	0	0	0	

Une référencement croisée serait aussi fournie dans la liste ci-dessus chaque fois que des travaux supplémentaires ont été exécutés pour s'assurer que d'autres anomalies similaires n'existent pas, ou que l'anomalie ne révèle pas des problèmes plus graves, tels que des dépassements de la part de la direction.

### Extrait de la note du dossier concernant l'évaluation des éléments probants

Constatations d'audit	Réponse prévue
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.	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.
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.	Des travaux supplémentaires devraient être effectués pour identifier toute transaction non identifiée se rapportant à d'autres usages personnels des biens de l'entité qui auraient été effectués. 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.
Lors des tests des comptes débiteurs, nous avons constaté que certaines créances datent de plus de 90 jours et qu'aucun paiement y afférent n'a été reçu jusqu'à la date desdits tests. Bien que Suraj nous ait assuré que ces créances sont recouvrables (puisque le client a confirmé le solde), leur recouvrement semble peu probable. Enregistrée en tant qu'erreur non ajustée.	Continuer à suivre les recettes jusqu'à la date des événements postérieurs à la clôture de l'exercice. Passer en revue l'historique du recouvrement des créances client dans le passé et essayer d'obtenir plus d'informations sur la société.
Certains outils et équipements, qui figurent encore dans les registres comptables, semblent ne plus être utilisés. En effet, d'autres machines beaucoup plus performantes et plus rapides ont été achetées. La direction estime toujours que ces actifs ont de la valeur, car ils peuvent encore servir en cas de panne d'une machine.	Demander des informations pour savoir si les outils et les équipements en question ont été réellement utilisés au cours de la période écoulée. Déterminer la valeur comptable nette relative à ces outils et équipements, et voir s'il est nécessaire de lui appliquer une dépréciation.

## Etude de cas B - Kumar & Co.

---

### Extrait de la note relative au résumé des ajustements éventuels

#### **Les stocks**

L'état des stocks selon notre inventaire physique ne correspond pas à l'état final - sous-évaluation des stocks de 1.800 € et des revenus de 1.800 €; voir WP D.108.

#### **La réponse d'audit**

L'erreur a été causée par Ruby qui n'a pas utilisé l'état final des stocks. Nos contrôles de substance seront élargis pour s'assurer que tous les ajustements discutés lors de l'inventaire physique ont bien été reflétés dans l'état final des stocks.

#### **Comptes fournisseurs. Erreur de séparation de périodes.**

Ruby n'a pas constaté une charge à payer relative à des entretiens et réparations importantes pour la tour. Cette charge à payer a été décelée au cours des tests des paiements subséquents (WP Voir CC.110). Ladite charge affecte le passif et le bénéfice avant impôt de 900€.

#### **Réponse d'audit**

Nous devons élargir l'étendue de nos tests de séparation de périodes, car il semble que Ruby était trop occupée lors de cette période et qu'elle a conservé la liste de toutes les dépenses payées après la fin de l'exercice se rapportant aux charges fiscales de 20X2. Le seuil pour ce test est abaissé à 400 €.

La direction a accepté de corriger ces anomalies.

**Préparé par:** FJ      **Date:** 24 Février 20X3

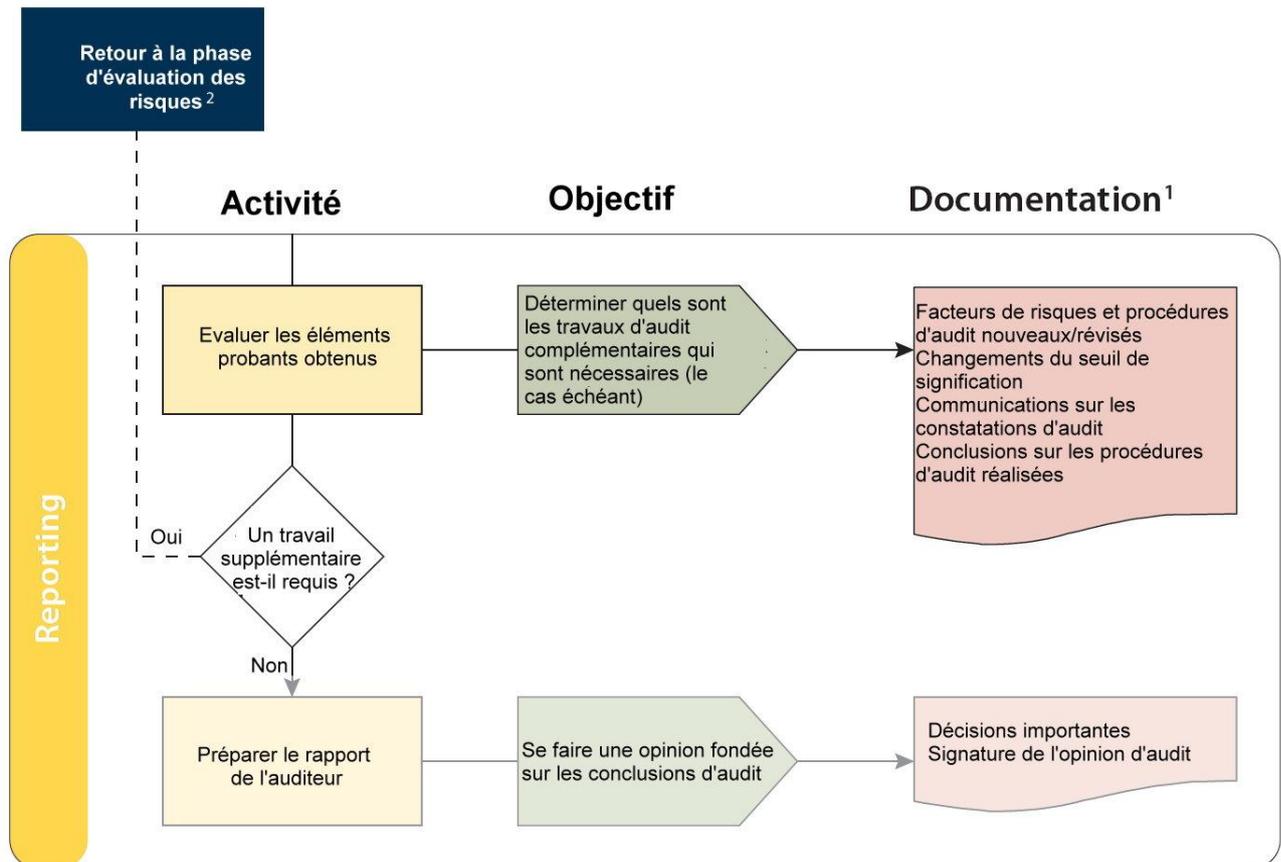
**Revue par:** LF      **Date:** 5 Mars 20X3

# Chapitre 22

## LA COMMUNICATION AVEC LES PERSONNES CONSTITUANT LE GOUVERNEMENT D'ENTREPRISE

Contenu du chapitre	Normes ISA pertinentes
Directives sur la manière de promouvoir une communication bidirectionnelle efficace entre l'auditeur et les personnes constituant le gouvernement d'entreprise, et quels sont les résultats de l'audit et les autres questions à communiquer.	260, 265, 450

Schéma 22.0-1



**Notes:**

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

Paragraphe	Objectif (s) des normes ISA
260.9	<p>Les objectifs fixés à l'auditeur sont :</p> <p>(a) de communiquer clairement aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise les responsabilités qui lui incombent au regard de l'audit des états financiers, et une vue d'ensemble de l'étendue et du calendrier prévus des travaux d'audit ;</p> <p>(b) d'obtenir des personnes constituant le gouvernement d'entreprise des informations pertinentes pour l'audit ;</p> <p>(c) de fournir en temps voulu aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise ses observations résultant de l'audit qui sont d'importance et d'intérêt pour celles-ci au regard de leur responsabilité de surveillance du système d'élaboration de l'information financière; et</p> <p>(d) de promouvoir une communication réciproque effective entre l'auditeur et les personnes constituant le gouvernement d'entreprise.</p>

Paragraphe	Extraits pertinents des normes ISA
260.10	<p>Pour les besoins des Normes ISA, les termes ci-après ont la signification suivante :</p> <p>(a) personnes constituant le gouvernement d'entreprise : Personne(s) ou organisation(s) (par exemple : un fondé de pouvoir de société) ayant la responsabilité de surveiller la stratégie de l'entité et les obligations de celle-ci de rendre compte. Cette responsabilité inclut la surveillance du processus d'élaboration de l'information financière. Pour certaines entités dans certaines juridictions les personnes constituant le gouvernement d'entreprise peuvent comprendre le personnel de direction, par exemple, les membres exécutifs d'un comité des personnes constituant le gouvernement d'entreprise d'une entité privée ou du secteur public, ou le propriétaire-dirigeant. Pour plus de détail sur la diversité des structures de gouvernance, voir les paragraphes A1 à A8 ;</p> <p>(b) direction : Personne(s) ayant des responsabilités exécutives pour la conduite des opérations de l'entité. Pour certaines entités dans certaines juridictions, la direction comprend quelques-unes ou toutes les personnes constituant le gouvernement d'entreprise, par exemple, les membres exécutifs d'un comité des personnes constituant le gouvernement d'entreprise, ou le propriétaire-dirigeant.</p>
260.11	L'auditeur doit déterminer la (ou les) personne(s) appropriée(s) au sein de la structure de gouvernance de l'entité avec qui communiquer (Voir Par. A1-A4).
260.12	Si l'auditeur communique avec un sous-comité du groupe de personnes constituant le gouvernement d'entreprise, par exemple, un comité d'audit, ou avec une personne, il doit déterminer s'il lui appartient de communiquer également avec le groupe de personnes constituant le gouvernement d'entreprise. (Voir : Par. A5-A7)
260.13	Dans certains cas, toutes les personnes constituant le gouvernement d'entreprise sont impliquées dans la direction de l'entité, par exemple, dans une petite entreprise où le propriétaire unique dirige l'entité et où aucune autre personne joue un rôle de gouvernance. Dans ces situations, si les questions visées dans cette Norme ISA sont communiquées avec la (les) personne(s) ayant des responsabilités de direction, et que cette (ces) personne(s) a (ont) également des responsabilités de gouvernance, elles n'ont pas été de nouveau communiquées avec la (les) personne(s) ayant ce rôle de gouvernance. Ces questions sont énumérées au paragraphe 16(c). L'auditeur doit néanmoins être satisfait que la (les) personne(s) ayant des responsabilités de direction informe(nt) correctement toutes celles avec lesquelles l'auditeur communiquerait en raison de leur rôle de gouvernance en d'autres circonstances. (Voir Par. A8).
260.14	<p>L'auditeur doit communiquer aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise les responsabilités qui lui incombent au regard de l'audit des états financiers, y compris le fait :</p> <p>(a) qu'il est responsable de fonder et d'exprimer une opinion sur les états financiers établis par la direction sous la surveillance des personnes constituant le gouvernement d'entreprise ;</p> <p>(b) que l'audit des états financiers n'exonère pas la direction et les personnes constituant le gouvernement d'entreprise de leurs responsabilités. (Voir Par. A9-A10)</p>

Paragraphe	Extraits pertinents des normes ISA
260.15	L'auditeur doit communiquer aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise une vue d'ensemble de l'étendue et du calendrier prévus des travaux d'audit. (Voir Par. A11-A15)
260.16	L'auditeur doit communiquer aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise : (Voir Par. A16) (a) Son point de vue quant aux aspects qualitatifs d'importance touchant aux pratiques comptables de l'entité, y compris les méthodes comptables, les estimations comptables et les informations fournies dans les états financiers. Le cas échéant, l'auditeur doit expliquer aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise les raisons pour lesquelles il considère qu'une pratique comptable importante, acceptable selon le référentiel comptable applicable, n'est pas la mieux appropriée dans les circonstances particulières de l'entité; (Voir Par. A17) (b) les difficultés importantes, si elles existent, rencontrées au cours de l'audit; (Voir Par. A18) (c) à moins que toutes les personnes constituant le gouvernement d'entreprise ne soient impliquées dans la direction de l'entité : (i) les questions importantes, s'il y en a, relevées lors de l'audit qui ont été discutées avec, ou ont fait l'objet d'une correspondance à, la direction; et (Voir Par. A19) (ii) les déclarations écrites que l'auditeur a demandées; et (d) d'autres questions, le cas échéant, relevées lors de l'audit, qui, selon son propre jugement professionnel, sont importantes dans le cadre de la surveillance du processus d'élaboration de l'information financière. (Voir Par. A20)
260.18	L'auditeur doit communiquer aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise la forme, le calendrier et le contenu général prévu des communications. (Voir Par. A28-A36)
260.19	L'auditeur doit communiquer par écrit aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise les résultats importants de l'audit si, selon son jugement professionnel, une communication verbale ne serait pas appropriée. Les communications écrites n'ont pas à comprendre toutes les questions relevées au cours de l'audit. (Voir Par. A37-A39)
260.21	L'auditeur doit communiquer en temps voulu avec les personnes constituant le gouvernement d'entreprise (Voir Par. A40-A41).
260.22	L'auditeur doit évaluer si la communication réciproque entre lui-même et les personnes constituant le gouvernement d'entreprise a été adéquate pour les besoins de l'audit. Dans la négative, il doit évaluer l'impact, le cas échéant, sur son évaluation du risque d'anomalies significatives et sur la possibilité de recueillir des éléments probants suffisants et appropriés et prendre les mesures appropriées. (Voir par. A42-A44)
260.23	Lorsque des questions devant être communiquées en application de cette Norme ISA le sont verbalement, l'auditeur doit les inclure dans sa documentation d'audit en indiquant le moment et les personnes auxquelles elles ont été communiquées. Lorsque des questions ont été communiquées par écrit, l'auditeur doit conserver une copie de cette communication comme faisant partie de la documentation d'audit. (Voir Par. A45)
265.09	L'auditeur doit communiquer par écrit, et en temps opportun, aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise les déficiences majeures dans le contrôle interne qu'il a relevées au cours de l'audit. (Voir par. A12-A18, et A27)
450.12	L'auditeur doit communiquer aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise les anomalies non corrigées et l'incidence que ces anomalies peuvent avoir, prises individuellement ou en cumulé, sur l'opinion exprimée dans son rapport d'audit, à moins que ceci ne soit interdit par la loi ou la réglementation. Cette communication doit mentionner chacune des anomalies significatives. Il doit demander à ce que les anomalies non corrigées le soient (Voir Par. A21 – A23).
450.13	L'auditeur doit également communiquer aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise l'incidence des anomalies non corrigées provenant des périodes précédentes sur les flux d'opérations, soldes de comptes ou informations fournies, ainsi que sur les états financiers pris dans leur ensemble.

## **22.1 Vue d'ensemble**

Une communication bidirectionnelle efficace entre l'auditeur et les personnes constituant le gouvernement d'entreprise est un élément important de chaque audit. Cela permet :

- A l'auditeur de communiquer à propos des questions requises et d'autres points ;
- Aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise de fournir à l'auditeur des informations qui, autrement, n'auraient pas été disponibles. Cette information pourrait être utile à l'auditeur lors de la planification et lors de l'évaluation des résultats.

## **22.2 Gouvernance**

Les structures de gouvernance varient selon les juridictions et selon les entités, reflétant ainsi les influences de milieux culturels et juridiques différents ; les dites structures varient aussi selon la taille du capital de l'entité et les caractéristiques de sa structure. Dans la plupart des entités, la gouvernance est confiée à la responsabilité collective d'un organe de gouvernance, comme les conseils d'administration, les conseils de surveillance, les partenaires, les propriétaires, les comités de direction, le conseil des gouverneurs, les administrateurs, ou à d'autres personnes équivalentes.

Dans les petites entités, une seule personne peut être chargée de la gouvernance, par exemple, le propriétaire-dirigeant lorsqu'il n'y a pas d'autres propriétaires, ou bien un seul administrateur. Dans ces cas, s'il y a des questions qui doivent être communiquées à la direction, elles ne doivent pas l'être à nouveau à cette même personne (s) en tant que responsable de la gouvernance. Toutefois, lorsqu'il y a plus d'une personne constituant le gouvernement d'entreprise (d'autres membres de la famille, par exemple), l'auditeur devrait prendre des mesures pour s'assurer que chaque membre est informé d'une manière adéquate.

Dans d'autres entités, là où la gouvernance est une responsabilité collective, les communications de l'auditeur peuvent être adressées à un sous-groupe de personnes constituant le gouvernement d'entreprise, comme le comité d'audit. Dans ces cas, l'auditeur détermine s'il est nécessaire de communiquer avec l'ensemble de l'organe de gouvernance. Ce choix serait basé sur :

- les responsabilités respectives du sous-groupe et de l'organe de gouvernance ;
- la nature de la question à communiquer ;
- les exigences légales ou réglementaires pertinentes ;
- le fait de savoir si le sous-groupe a le pouvoir de prendre des mesures en ce qui concerne les informations communiquées et s'il peut fournir les informations et les explications supplémentaires dont l'auditeur peut en avoir besoin.

Lorsque la (les) personne (s) appropriée (s) avec qui l'auditeur devrait communiquer ne peut pas être clairement identifiée d'après le référentiel juridique applicable ou en raison des circonstances particulières de la mission, l'auditeur peut avoir besoin de discuter et de convenir, avec la partie qui l'a engagé, du choix de la personne à qui ces communications seront adressées. Lors de la décision du choix de la personne à qui ces communications seront adressées, la connaissance, par l'auditeur, de la structure et des processus de gouvernance de l'entité peut être utile. La (les) personne (s) appropriée(s) à qui ces communications seront adressées peut aussi changer en fonction de la question devant être communiquée.

Lorsque l'entité est une composante d'un groupe, la personne appropriée avec qui l'auditeur de la composante communique dépend des circonstances de la mission et de la question à communiquer. Dans certains cas, plusieurs composants peuvent mener les mêmes activités en utilisant le même système de contrôle interne et les mêmes méthodes comptables. Lorsque les personnes constituant le gouvernement d'entreprise de ces composants sont les mêmes (par exemple, un conseil d'administration commun), la duplication peut être évitée en traitant et en communiquant avec eux en même temps.

## 22.3 Points à communiquer

Les questions d'audit qui intéressent la gouvernance comprennent :

- Les responsabilités de l'auditeur qui se rapportent à l'audit des états financiers ;
- L'étendue et le calendrier prévu de l'audit ;
- Les conclusions importantes découlant de l'audit.

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 particulièrement demandé ou exigé par les normes d'audit locales ou par la législation.

Dans certains cas, des exigences locales, des lois et des règlements peuvent imposer des obligations de confidentialité qui limitent les communications de l'auditeur sur les questions d'audit intéressant la gouvernance. Il y a lieu de tenir compte de telles exigences avant de communiquer avec les personnes constituant le gouvernement d'entreprise.

### Point à prendre en considération

Prendre 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 deux parties.

### Responsabilités de l'auditeur

Les personnes constituant le gouvernement de l'entreprise devraient être informées des questions significatives se rapportant à leur surveillance du processus d'élaboration des informations financières. Cela comprend la communication de ce qui suit :

- L'audit des états financiers ne dégage pas la direction et les personnes constituant le gouvernement de l'entreprise de leurs responsabilités ;
- Les responsabilités de l'auditeur se définissant comme suit :
  - Former et exprimer une opinion sur les états financiers qui ont été préparés par la direction sous la surveillance des personnes constituant le gouvernement de l'entreprise ;
  - Communiquer les questions significatives soulevées à l'occasion de l'audit des états financiers.

Cette exigence peut souvent être atteinte en fournissant aux personnes constituant le gouvernement de l'entreprise une copie de la lettre de mission d'audit. Cela informera les personnes constituant le gouvernement d'entreprise sur les questions énoncées ci-dessous.

Tableau 22.3-1

Nature de la communication	
Fournir une copie de la lettre de mission d'audit	La responsabilité de l'auditeur est la réalisation de l'audit en conformité avec les normes ISA.
	Les normes ISA exigent que les questions significatives soulevées lors de l'audit des états financiers, qui se rapportent à la supervision des informations financières par les personnes constituant le gouvernement d'entreprise, leur soient communiquées.
	Les normes ISA n'exigent pas de l'auditeur qu'il conçoive des procédures ayant pour objectif l'identification de questions supplémentaires à communiquer aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise.
	La responsabilité de l'auditeur quant à la communication de questions particulières qui sont requises (le cas échéant) par la loi ou le règlement, en vertu d'un accord avec l'entité, ou par des exigences supplémentaires applicables à la mission (par exemple, les normes d'un organisme comptable professionnel national).

### **Etendue et calendrier planifiés de l'audit**

L'objectif de la discussion de la planification de l'audit est de promouvoir une communication bidirectionnelle (dans les deux sens) entre l'auditeur et les personnes constituant le gouvernement d'entreprise. Cependant, il faut prendre soin de ne pas fournir des informations détaillées (telles que la nature et le calendrier des procédures d'audit spécifiques) qui pourraient compromettre l'efficacité de l'audit. Ceci est particulièrement préoccupant lorsqu'une partie ou toutes les personnes constituant le gouvernement d'entreprise sont impliquées dans la gestion de l'entité.

Les questions à discuter comprennent celles énoncées ci-dessous :

Tableau 22.3-2

<b>Description</b>	
<b>Plan d'audit</b>	Les points généraux du plan d'audit, de l'étendue et du calendrier.
	L'application de la notion de caractère significatif à l'audit
	Comment les risques significatifs d'anomalies significatives, provenant de fraudes ou résultant d'erreurs, seront-ils traités.
	L'approche relative au contrôle interne pertinent pour l'audit
	Les changements significatifs dans les normes comptables et leur impact probable
<b>Obtenir la participation des personnes constituant le gouvernement d'entreprise (cela peut affecter les plans d'audit)</b>	Discussion sur les objectifs et les stratégies de l'entité, sur toutes les communications importantes avec les autorités de régulation et sur les risques pertinents liés à l'activité qui peuvent entraîner des anomalies significatives.
	Description de la surveillance exercée sur : <ul style="list-style-type: none"><li>• Le caractère adéquat du contrôle interne, y compris les risques de fraude ;</li><li>• La compétence et l'intégrité de la direction ;</li><li>• Les réponses aux communications précédentes avec l'auditeur</li></ul>
	Les questions qui méritent une attention particulière lors de l'audit
	Les demandes de l'auditeur d'entreprendre des procédures supplémentaires
	Les autres questions qui peuvent influencer l'audit des états financiers

### **Résultats significatifs de l'audit**

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.

L'annexe de 1 la norme ISA 260 (reproduite ci-dessous) fournit une liste de questions spécifiques nécessitant une communication avec les personnes constituant le gouvernement d'entreprise. Ces exigences ont été traitées dans les autres parties du guide.

Tableau 22.3-3

ISA/ISQC	Exigences de communication spécifique	Paragraphe
ISQC 1	CONTRÔLE QUALITE DES CABINETS REALISANT DES MISSIONS D'AUDIT ET D'EXAMEN LIMITE D'ETATS FINANCIERS, ET D'AUTRES MISSIONS D'ASSURANCE ET DE SERVICES CONNEXES	30(a)
ISA 240	LES OBLIGATIONS DE L'AUDITEUR EN MATIERE DE FRAUDE LORS D'UN AUDIT D'ETATS FINANCIERS	21, 38(c) (i), 40-42
ISA 250	PRISE EN CONSIDERATION DES TEXTES LEGISLATIFS ET REGLEMENTAIRES DANS UN AUDIT D'ETATS FINANCIERS	14, 19, 22-24
ISA 265	COMMUNICATION DES DEFICIENCES DANS LE CONTRÔLE INTERNE AUX PERSONNES CONSTITUANT LE GOUVERNEMENT D'ENTREPRISE ET A LA DIRECTION	9
ISA 450	EVALUATION DES ANOMALIES RELEVÉES AU COURS DE L'AUDIT	12-13
ISA 505	CONFIRMATIONS EXTERNES	9
ISA510	MISSIONS D'AUDIT INITIALES – SOLDES D'OUVERTURE	7
ISA550	PARTIES LIÉES	27
ISA 560	EVENEMENTS POSTERIEURS A LA DATE DE CLOTURE	7 (b)-(c), 9,10 (a), 13(b), 14(a), 17
ISA570	CONTINUITÉ DE L'EXPLOITATION	23
ISA600	ASPECTS PARTICULIERS - AUDITS D'ETATS FINANCIERS DU GROUPE (y compris l'utilisation des travaux des auditeurs des composants)	49
ISA705	MODIFICATIONS APORTEES A L'OPINION FORMULEE DANS LE RAPPORT DE L'AUDITEUR INDEPENDANT	12, 14, 19(a), 28
ISA706	PARAGRAPHES D'OBSERVATION ET PARAGRAPHES DESCRIPTIFS D'AUTRES QUESTIONS DANS LE RAPPORT DE L'AUDITEUR INDEPENDANT	9
ISA710	DONNEES COMPARATIVES – CHIFFRES CORRESPONDANTS ET ETATS FINANCIERS COMPARATIFS	18
ISA720	LES RESPONSABILITES DE L'AUDITEUR AU REGARD DES AUTRES INFORMATIONS PRESENTEES DANS DES DOCUMENTS CONTENANT DES ETATS FINANCIERS AUDITES	10, 13, 16

Les questions les plus courantes, qui sont d'intérêt pour la gouvernance, et pouvant être communiqués (de préférence par écrit) sont décrites dans le tableau suivant.

Tableau 22.3-4

Points d'audit	Considérations de communication à prendre en compte
<b>Méthodes comptables</b>	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.
<b>Communications de la période précédente</b>	Les questions intéressant la gouvernance précédemment communiquées qui pourraient avoir un effet sur les états financiers de la période en cours.
<b>Risques d'anomalies significatives</b>	L'effet potentiel, sur les états financiers, de tous les risques significatifs (tels que les litiges en cours) qui nécessitent d'être divulgués dans les états financiers.
<b>Incertitudes significatives</b>	Les incertitudes significatives liées à des événements et à des conditions qui peuvent semer le doute sur la capacité de l'entité à assurer sa continuité d'exploitation.
<b>Préoccupations</b>	<p>Les conditions d'affaires qui affectent l'entité, ainsi que les plans et les stratégies d'affaires qui peuvent avoir des impacts sur les risques d'anomalies significatives.</p> <p>Les préoccupations ayant fait l'objet, par la direction, de consultations d'autres professionnels de la comptabilité sur des questions comptables ou d'audit.</p>
<b>Difficultés significatives rencontrées</b>	<p>Cela pourrait inclure:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• La résolution des difficultés comptables ou des problèmes d'audit ;</li> <li>• Les documents nécessaires pour l'audit sont non disponibles ;</li> <li>• Le personnel est incapable de répondre aux questions ;</li> <li>• Les limitations de l'étendue des travaux et la façon dont elles ont été résolues ;</li> <li>• Les désaccords avec la direction sur des questions qui, prises individuellement ou en cumulé, pourraient être significatives pour les états financiers de l'entité et pour le rapport d'audit.</li> </ul>
<b>Commentaires à propos de la direction de l'entité</b>	<p>Les questions qui concernent la compétence de la direction :</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Les faiblesses significatives du contrôle interne ;</li> <li>• Les questions relatives à l'intégrité de la direction ;</li> <li>• Les transactions importantes avec les parties liées ;</li> <li>• Les actes illégaux ;</li> <li>• Les fraudes impliquant la direction.</li> </ul>
<b>Ajustements d'audit</b>	Les ajustements d'audit non corrigés qui ont, ou qui pourraient avoir, une incidence importante sur les états financiers de l'entité.
<b>Anomalies non corrigées</b>	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.
<b>Rapport d'audit</b>	Décrire les raisons de toutes les modifications prévues pour le rapport de l'auditeur.
<b>Points convenus</b>	Toutes les autres questions convenues dans les termes de la mission d'audit.
<b>Autres questions</b>	Autres questions soulevées à l'occasion de l'audit des états financiers qui, selon le jugement professionnel de l'auditeur, sont significatives pour la surveillance du processus d'élaboration des informations financières.

### Points à prendre en considération

Il y a lieu de communiquer les questions significatives par écrit lorsque cela est possible. Une lettre ou un rapport fournit un document commun aux deux parties qui décrivent les questions communiquées. Si les questions requises sont communiquées verbalement, il y a lieu de prendre les copies des procès-verbaux des réunions communes qui auraient eu lieu et peuvent être partagés avec l'entité afin de former un dossier approprié prouvant que la communication a bien eu lieu.

### Documentation

Lorsque des questions devant être communiquées obligatoirement selon une norme ISA l'ont été oralement, il y a lieu de préparer des notes dans le dossier décrivant quand et à qui ces questions ont été communiquées. Si les questions ont été communiquées par écrit, il est utile d'en conserver une copie en tant qu'élément de la documentation d'audit.

### Délais de communication

Il y a lieu de veiller à ce que les questions d'audit pertinentes soient communiquées en temps opportun, afin que les personnes constituant le gouvernement d'entreprise puissent prendre les mesures appropriées.

## 22.4 Etude de cas - La communication avec les personnes constituant le gouvernement d'entreprise

Pour plus de détails, il y a lieu de se référer au chapitre 2, Tome 2-- Introduction aux études de cas.

### Etude de cas A – Dephta Furniture, Inc.

#### *Points d'audit intéressant la gouvernance*

Extrait de la lettre adressée à la direction et aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise.



Jamel, Woodwind & Wing LLP  
55 Kingston St., Cabetown, United Territories 123-53004

15 Mars 20x3  
M. Suraj Dephta, Directeur General  
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 questions que nous avons jugé nécessaire 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 20 Mars 20X3, dès l'obtention de la lettre d'affirmation dûment signée.

Notre mission d'audit est effectuée dans le but de fournir une assurance raisonnable que les états financiers ne comportent pas d'anomalies significatives. Il n'est pas possible de fournir une assurance absolue en raison des limitations inhérentes à l'audit et au contrôle interne, qui entraînent le risque inévitable que certaines anomalies significatives puissent ne pas être détectées.

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 en application à Dephta Furniture. Toutefois, si au cours de notre audit nous relevons certaines déficiences au niveau du contrôle interne, nous vous les signalerons. Nous vous prions de vous référer à l'annexe A de la présente lettre (non incluse).

A cause de la nature délibérée de la fraude, il existe toujours un risque que des anomalies significatives, fraudes ou autres actes illégaux, puissent survenir et ne pas être détectés par notre audit des états financiers.

Nous vous communiquons ci-dessous le résumé de nos conclusions relevées suite à la réalisation de l'audit.

1. Nous n'avons identifié aucun point important (autres que les anomalies identifiées déjà discutées avec vous et qui ont déjà été corrigées) qui nécessite d'être porté à votre attention.

2. 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 registres 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 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 intervenues au cours de la période. Voir l'annexe B. (non incluse).
- Les autres points identifiés et qui peuvent être intéressants pour la direction. Voir l'annexe C. (non incluse).

Nous vous prions de noter que les normes internationales d'audit ne nous obligent pas à concevoir des procédures ayant pour objectif d'identifier des questions supplémentaires à communiquer aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise. En conséquence, une mission d'audit n'arrive pas généralement 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 un tiers.

Cordialement,

-----  
Sang Jun Lee

Jamel, Woodwind & Wing LLP

## Etude de cas B – Kumar & Co.

**Note au dossier :** Communication avec les personnes constituant le gouvernement d'entreprise

### Les ajustements et les conclusions d'audit

Nous avons discuté des ajustements relatifs aux soldes des stocks et des comptes charges à payer avec Raj. Il a indiqué qu'en raison de ses problèmes familiaux, il n'avait pas consacré beaucoup de temps à superviser Ruby et approuver les transactions durant la période actuelle. Par conséquent, il n'a pas été surpris que des choses aient été omises. Il a promis de s'assurer que Ruby va suivre les paiements intervenus après la date de clôture de l'exercice, ce qui va permettre d'améliorer la maîtrise des charges à payer pour l'exercice suivant.

Par ailleurs, nous avons indiqué qu'à l'exception des ajustements relevés, nous n'avons pas trouvé, au cours de notre audit, d'autres questions importantes méritant d'être signalées et que Ruby a été très coopérative avec nous.

### Les autres recommandations

Au cours de nos discussions concernant le contrôle du système informatique, nous avons appris que Ruby n'a jamais testé la sauvegarde du logiciel de comptabilité. En conséquence, on a recommandé que Raj teste lui-même la sauvegarde des registres comptables pour s'assurer de leur protection. En effet, un accident peut entraîner la perte des registres comptables et affecter de manière significative notre capacité de réaliser l'audit.

Préparé par : SL

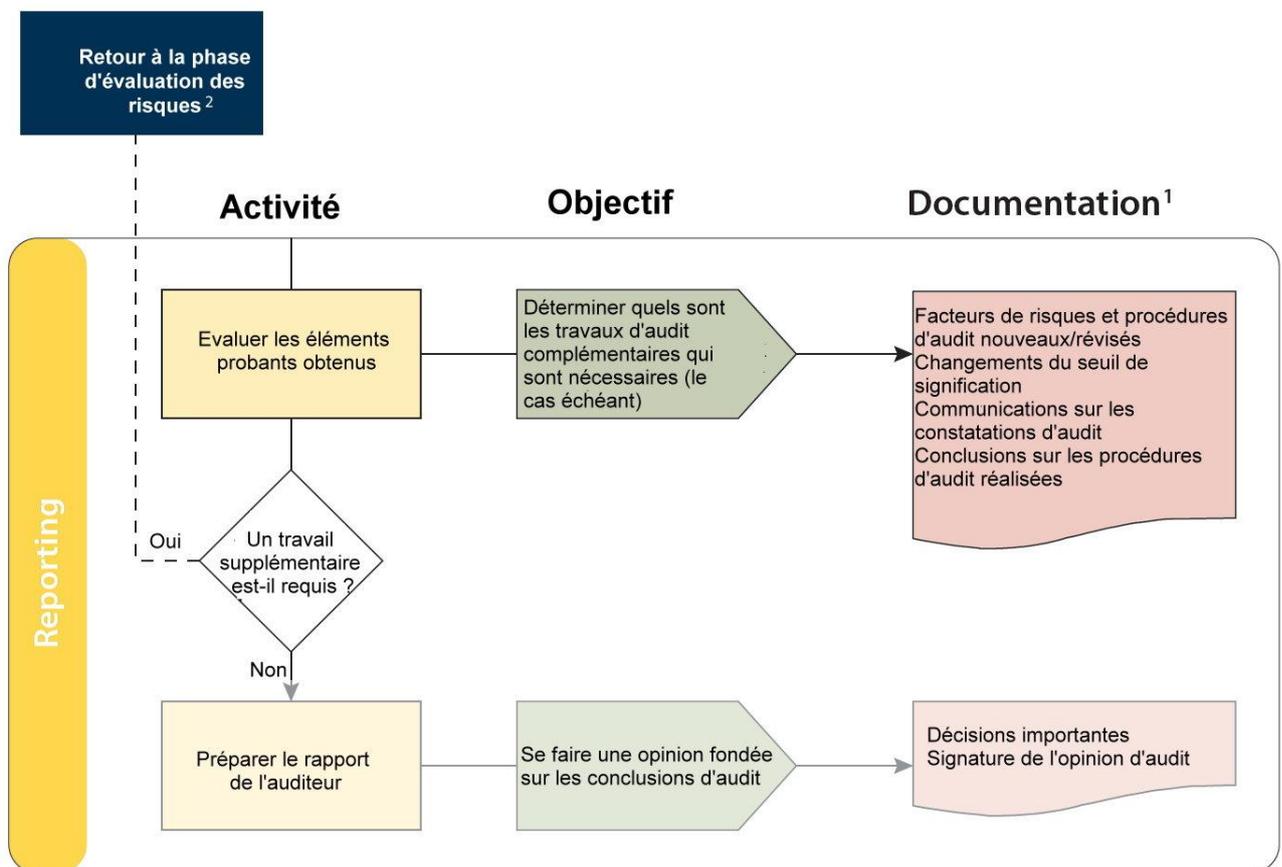
Date : 16 Mars 20X3

# Chapitre 23

## LES MODIFICATIONS APPORTEES A L'OPINION FORMULEE DANS LE RAPPORT DE L'AUDITEUR

Contenu du chapitre	Norme ISA pertinente
Directive sur la façon d'exprimer une opinion modifiée de manière appropriée sur les états financiers, en cas de nécessité.	705

Schéma 23.0-1



**Notes:**

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

Paragraphe	Objectif (s) de la norme ISA
705.4	L'objectif de l'auditeur est d'exprimer clairement une opinion modifiée appropriée sur les états financiers : (a) lorsqu'il conclut, sur la base des éléments probants recueillis, que les états financiers pris dans leur ensemble ne sont pas exempts d'anomalies significatives ;ou (b) lorsqu'il n'est pas en mesure de recueillir des éléments probants suffisants et appropriés pour conclure que les états financiers, pris dans leur ensemble, ne comportent pas d'anomalies significatives.

Paragraphe	Extraits pertinents des normes ISA
705.5	Pour les besoins des Normes ISA, les termes mentionnés ci-après ont la signification suivante : (a) Diffus (ou non circonscrit) – expression utilisée, dans le contexte d'anomalies, pour décrire les incidences sur les états financiers des anomalies ou les incidences possibles des anomalies, s'il en existe, sur ceux-ci et qui ne sont pas détectées en raison de l'impossibilité de recueillir des éléments probants suffisants et appropriés. Les incidences diffuses sur les états financiers sont celles qui, selon le jugement de l'auditeur : (i) ne sont pas circonscrites à des éléments, comptes ou rubriques spécifiques des états financiers ; (ii) représentent ou peuvent représenter, si elles sont circonscrites à des éléments, comptes ou rubriques spécifiques, une proportion importante des états financiers ;ou (iii) au regard des informations fournies, sont fondamentales pour la compréhension de l'utilisateur des états financiers. (b) Opinion modifiée – Opinion avec réserve, opinion défavorable ou impossibilité d'exprimer une opinion.
705.6	L'auditeur doit modifier l'opinion formulée dans son rapport d'audit : (a) lorsqu'il conclut que, sur la base des éléments probants recueillis, les états financiers, pris dans leur ensemble, ne sont pas exempts d'anomalies significatives ;ou (Voir par. A2 – A7) (b) lorsqu'il n'est pas en mesure de recueillir des éléments probants suffisants et appropriés pour conclure que les états financiers, pris dans leur ensemble, ne comportent pas d'anomalies significatives. (Voir par. A8 – A12)
705.7	L'auditeur doit exprimer une opinion avec réserve : (a) lorsqu'il conclut, après avoir recueilli des éléments suffisants et appropriés, que les anomalies, prises individuellement ou en cumulé, sont significatives, mais non diffuses, au regard des états financiers ;ou (b) lorsqu'il n'est pas en mesure de recueillir des éléments probants suffisants et appropriés sur lesquels fonder son opinion, mais conclut que les incidences possibles sur les états financiers d'anomalies non détectées, le cas échéant, pourraient être significatives, mais non diffuses.
705.8	L'auditeur doit exprimer une opinion défavorable lorsqu'il conclut, après avoir recueilli des éléments probants suffisants et appropriés, que des anomalies, prises individuellement ou en cumulé, sont à la fois significatives et diffuses dans les états financiers.
705.9	L'auditeur doit formuler une impossibilité d'exprimer une opinion lorsqu'il n'est pas en mesure de recueillir des éléments probants suffisants et appropriés sur lesquels fonder son opinion, et qu'il conclut que les incidences possibles sur les états financiers d'anomalies non détectées, s'il en existe, pourraient être à la fois significatives et diffuses.
705.10	L'auditeur doit formuler une impossibilité d'exprimer une opinion lorsque, dans des situations extrêmement rares et malgré le fait d'avoir recueilli des éléments probants suffisants et appropriés sur chacune des incertitudes individuelles, il conclut qu'il n'est pas possible de fonder une opinion sur les états financiers en raison de l'interaction possible de ces incertitudes et de leur incidence cumulée possible sur les états financiers.

Paragraphe	Extraits pertinents des normes ISA
705.11	Si, après avoir accepté la mission, l'auditeur se rend compte que la direction a imposé une limitation de l'étendue de ses travaux d'audit et qu'il juge que cette limitation le conduira vraisemblablement à exprimer une opinion avec réserve ou à formuler une impossibilité d'exprimer une opinion sur les états financiers, il doit demander à la direction de lever cette limitation.
705.12	Si la direction refuse de lever la limitation visée au paragraphe 11, l'auditeur doit en informer les personnes constituant le gouvernement d'entreprise, à moins que toutes ces personnes ne soient impliquées dans la direction de l'entité, et déterminer s'il est possible de mettre en œuvre des procédures alternatives pour recueillir des éléments probants suffisants et appropriés.
705.13	Si l'auditeur n'est pas en mesure de recueillir des éléments probants suffisants et appropriés, il doit en déterminer les implications de la manière suivante : (a) s'il conclut que les incidences éventuelles sur les états financiers d'anomalies non détectées, s'il en existe, pourraient être significatives, mais non diffuses, l'auditeur doit exprimer une opinion avec réserve; ou (b) s'il conclut que les incidences éventuelles sur les états financiers d'anomalies non détectées, s'il en existe, pourraient être à la fois significatives et diffuses de telle sorte qu'une opinion avec réserve ne conviendrait pas pour communiquer la gravité de la situation, l'auditeur doit : (i) soit se démettre de la mission d'audit, lorsque cela est dans les faits réalisable ou possible au terme de la loi ou de la réglementation applicable; ou (Voir Par. A13 – A14) (ii) soit, s'il n'est pas dans les faits réalisable ou possible de se démettre de la mission avant l'émission du rapport d'audit, formuler une impossibilité d'exprimer une opinion sur les états financiers.
705.14	Si l'auditeur se démet de la mission dans la situation prévue au paragraphe 13(b)(i), il doit, avant de se démettre, informer les personnes constituant le gouvernement d'entreprise de tout problème identifié au cours de l'audit qui aurait donné lieu à une modification de l'opinion. (Voir par. A15)
705.15	Lorsque l'auditeur juge nécessaire d'exprimer une opinion défavorable ou de formuler une impossibilité d'exprimer une opinion sur les états financiers pris dans leur ensemble, il ne doit pas exprimer dans son rapport d'audit une opinion non modifiée sur la base du même référentiel comptable sur un état financier unique ou un ou plusieurs éléments, comptes ou rubriques spécifiques d'un état financier. Dans cette situation, inclure une telle opinion non modifiée dans le même rapport contredirait l'opinion défavorable exprimée ou l'impossibilité formulée d'exprimer une opinion sur les états financiers pris dans leur ensemble. (Voir par. A16)
705.16	Lorsque l'auditeur modifie l'opinion sur les états financiers, il doit, outre les points particuliers exigés par la Norme ISA 700, inclure dans son rapport un paragraphe décrivant le problème à l'origine de la modification. Il doit insérer dans son rapport ce paragraphe immédiatement avant le paragraphe d'opinion et l'intituler « Justification de l'opinion avec réserve », « Justification de l'opinion défavorable », ou « Justification de l'impossibilité d'exprimer une opinion », selon le cas. (Voir Par. A17)
705.17	Si les états financiers comportent une anomalie significative ayant trait à des montants particuliers contenus dans ceux-ci (y comprises dans les informations chiffrées fournies), l'auditeur doit inclure dans le paragraphe de justification de l'opinion modifiée une description et la quantification des incidences financières de l'anomalie, à moins que ceci ne soit pas faisable. Lorsqu'il n'est pas faisable de quantifier les incidences financières, l'auditeur doit alors l'indiquer dans ledit paragraphe. (Voir par. A18)
705.18	Si les états financiers comportent une anomalie significative ayant trait aux informations explicatives fournies, il doit donner dans le paragraphe de justification de l'opinion modifiée une explication des raisons pour lesquelles ces informations sont erronées.

Paragraphe	Extraits pertinents des normes ISA
705.19	Si les états financiers comportent une anomalie significative ayant trait à l'omission d'informations explicatives dont la communication est requise, l'auditeur doit : (a) s'entretenir de cette omission avec les personnes constituant le gouvernement d'entreprise ; (b) décrire dans le paragraphe de justification de l'opinion modifiée la nature de l'information omise ; (c) à moins que la loi ou la réglementation ne l'interdise, donner les informations à fournir omises, pour autant où cela est raisonnablement faisable et qu'il ait pu recueillir des éléments probants suffisants et appropriés sur ces informations omises. (Voir par. A19)
705.20	Si l'auditeur exprime une opinion modifiée en raison d'une impossibilité de recueillir des éléments probants suffisants et appropriés, il doit indiquer les raisons à l'origine de cette impossibilité dans le paragraphe de justification de l'opinion modifiée.
705.21	Même dans les cas où l'auditeur a exprimé une opinion défavorable ou a formulé une impossibilité d'exprimer une opinion sur les états financiers, il doit préciser dans le paragraphe de justification de l'opinion modifiée, les raisons pour lesquelles tous autres problèmes dont il aurait connaissance l'aurait obligé à exprimer une opinion modifiée et leur incidence. (Voir par. A20)

### 23.1 Vue d'ensemble

L'auditeur est tenu d'exprimer clairement une opinion modifiée appropriée sur les états financiers lorsque des situations, telles que celles présentées ci-dessous, sont rencontrées.

Tableau 23.1-1

Situations	
Rapport modifié nécessaire (opinion avec réserve, opinion défavorable et impossibilité d'exprimer une opinion)	<b>Etats financiers comportant des anomalies significatives</b> Sur la base des éléments probants obtenus, les états financiers, pris dans leur ensemble, comportent des anomalies significatives. Cela peut inclure les anomalies non corrigées qui sont significatives, l'adéquation et/ou l'application des méthodes comptables, ainsi que l'absence de divulgation d'informations qui engendrent une anomalie significative.
	<b>Incapacité d'obtenir d'éléments probants suffisants et appropriés</b> Les situations où il est impossible d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés pour conclure que les états financiers, pris dans leur ensemble, sont exempts d'anomalies significatives. Cela pourrait inclure : <ul style="list-style-type: none"> <li>• Les circonstances indépendantes de la volonté de l'entité, par exemple un incendie qui a endommagé les registres comptables ;</li> <li>• Les circonstances relatives à la nature ou au calendrier de travail de l'auditeur, par exemple l'incapacité d'assister à l'inventaire physique ;</li> <li>• Les limitations imposées par la direction, telles le cas où la direction ne permet pas à l'auditeur d'obtenir une confirmation externe de certaines créances.</li> </ul>

### 23.2 Modifications de l'opinion d'audit

Une modification de l'opinion d'audit est requise lorsque l'auditeur conclut que :

- Sur la base des éléments probants obtenus, les états financiers, pris dans leur ensemble, comprennent des anomalies significatives ;
- Il n'est pas possible d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés que les états financiers, pris dans leur ensemble, soient exempts d'anomalies significatives.

Il existe trois types de modifications de l'opinion d'audit. Ce sont : une opinion avec réserve, une opinion défavorable, ou une impossibilité d'exprimer une opinion.

Le tableau ci-dessous (établi à partir de la norme ISA 705 paragraphe A1) illustre comment le type d'opinion à exprimer est affecté par le jugement de l'auditeur sur :

- La nature de la question ayant donné lieu aux modifications .
- Le caractère diffus des effets de la question ou de ses éventuels effets sur les états financiers.

Tableau 23.2-1

Nature du problème conduisant à la modification	Jugement de l'auditeur sur le caractère diffus des effets réels ou des effets éventuels sur les états financiers	
	Significatif et non diffus	Significatif et diffus
Les états financiers sont erronés de manière significative	Opinion avec réserve	Opinion défavorable
Incapacité de recueillir des éléments probants suffisants et appropriés	Opinion avec réserve	Impossibilité d'exprimer une opinion

L'usage approprié des trois types de modifications est décrit dans le tableau ci-dessous :

Tableau 23.2-2

Type	Applicabilité
<b>Opinion avec réserve</b>	C'est le cas lorsque l'effet n'est pas suffisamment significatif ou diffus pour nécessiter une opinion défavorable ou une impossibilité d'exprimer une opinion. Cela s'applique lorsque: <ul style="list-style-type: none"> <li>• Les éléments probants suffisants et appropriés ont été obtenus, mais l'auditeur conclut que des anomalies existent, individuellement ou en cumulé, sont significatives, mais non diffusées dans les états financiers ;</li> <li>• L'auditeur n'est pas capable d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés sur lesquels il va baser son opinion. L'auditeur conclut que les effets possibles des anomalies non détectées sur les états financiers, le cas échéant, pourraient être significatifs, mais non diffus.</li> </ul>
<b>Formulée comme suit :</b>	« Sous réserve des incidences (ou des incidences possibles) de la question évoquée au paragraphe intitulé "justification de l'opinion avec réserve" »...
<b>Opinion défavorable</b>	C'est le cas lorsque les incidences des anomalies sont à la fois significatives et diffuses. Cela s'applique lorsque des éléments probants suffisants et appropriés ont été obtenus, mais l'auditeur conclut que des anomalies, individuellement ou en cumulé, sont à la fois significatives et diffuses dans les états financiers
<b>Formulée comme suit :</b>	«À notre avis, en raison de l'importance de la question évoquée au le paragraphe intitulé "justification de l'opinion défavorable"... les états financiers ne présentent pas sincèrement »...
<b>Impossibilité d'exprimer une opinion</b>	C'est le cas qui se présente lorsque l'incidence éventuelle des anomalies non détectées pourrait être à la fois significative et diffuse. Cela s'applique lorsque l'auditeur n'est pas capable d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés sur lesquels il va baser son opinion et qu'il conclut que les incidences éventuelles des anomalies non détectées pourraient être, le cas échéant, à la fois significatives et diffuses.  Ceci s'applique également à des circonstances extrêmement rares chaque fois qu'il n'est pas possible à l'auditeur de former une opinion en raison de l'interaction potentielle d'incertitudes multiples et de leurs incidences cumulatives éventuelles sur les états financiers. Cette règle s'applique même si l'auditeur a obtenu suffisamment d'éléments probants suffisants en ce qui concerne chacune des incertitudes individuelles.
<b>Formulée comme suit :</b>	"En raison de l'importance de la question évoquée au paragraphe intitulé "justification de l'impossibilité d'exprimer une opinion", nous n'avons pas été en mesure d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés pour fonder une opinion d'audit. En conséquence, nous n'exprimons pas une opinion sur les états financiers".

La seule alternative à l'expression d'une opinion défavorable ou à l'impossibilité d'exprimer une opinion serait le retrait total de la mission d'audit (si cela est autorisé) et, dans ce cas, aucune opinion ne sera exprimée.

Lorsqu'une modification est requise, les détails y afférents seraient fournis dans un paragraphe intitulé "justification de l'opinion modifiée" comme celui qui est décrit ci-dessous.

Tableau 23.2-3

<p><b>Justification de l'opinion modifiée</b></p>	<p><b>Objectif</b>  Énoncer les détails de la modification dans un paragraphe distinct précédant l'opinion, ou l'impossibilité d'exprimer une opinion sur les états financiers (qui serait rédigé de manière uniforme dans la mesure du possible). Le paragraphe serait intitulé "justification de l'opinion avec réserve", "justification de l'opinion défavorable", ou "justification de l'impossibilité d'exprimer une opinion"</p> <p><b>Rédaction</b>  Le paragraphe comprend :</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Les raisons essentielles des réserves ;</li> <li>• A moins que cela ne soit pas possible, la quantification de(s) l' (les) incidence(s) éventuelle(s) sur les états financiers des modifications impliquant des montants spécifiques dans les états financiers (y compris les divulgations quantitatives). Cela comprend la quantification des incidences les soldes de comptes, sur les flux d'opérations et les divulgations affectés, ainsi que l'incidence sur le bénéfice avant impôts, sur le bénéfice net et sur les capitaux propres ;</li> <li>• Une déclaration selon laquelle il n'est pas possible, le cas échéant, de quantifier les incidences financières ;</li> <li>• Lorsque les anomalies significatives se rapportent aux divulgations narratives, le paragraphe comprend une explication de la manière dont les divulgations sont erronées ;</li> <li>• Nature des informations omises sauf si les communications ne sont pas facilement disponibles, non préparées par la direction, ou si elles occupent un espace important dans le rapport ;</li> <li>• Une description de toutes les questions identifiées qui exigent une modification de l'opinion de l'auditeur. Une opinion défavorable ou une impossibilité d'exprimer une opinion relative à une question spécifique ne justifie pas l'omission des autres questions qui exigent des modifications du rapport de l'auditeur.</li> </ul>
<p><b>Notes aux états financiers</b></p>	<p>Le rapport de l'auditeur peut faire référence à une présentation plus approfondie dans une note aux états financiers.</p>

### 23.3 Les états financiers sont erronés de manière significative

Paragraphe	Extraits pertinents des normes ISA
450.4	<p>Pour les besoins des Normes ISA, les termes mentionnés ci-après ont la signification suivante :</p> <p>(a) Anomalies – Ecart entre le montant, le classement, ou la présentation d'un élément présenté dans les états financiers, ou l'information fournie, et le montant, le classement, la présentation ou l'information à fournir, exigés pour ce même élément selon le référentiel comptable applicable. Les anomalies peuvent résulter d'erreurs ou provenir de fraudes (Voir par. A1).</p> <p>Lorsque l'auditeur exprime une opinion selon laquelle les états financiers donnent une image fidèle, ou sont présentés sincèrement, dans tous leurs aspects significatifs, les anomalies comprennent également les ajustements des montants, des classements, de la présentation ou des informations fournies qui, selon le jugement de l'auditeur, sont nécessaires pour que les états financiers donnent une image fidèle ou soient présentés sincèrement, dans tous leurs aspects significatifs.</p> <p>(b) Anomalies non corrigées – Anomalies que l'auditeur a récapitulées au cours de l'audit et qui n'ont pas été corrigées.</p>

Cela s'applique lorsque des éléments probants suffisants et appropriés ont été obtenus, mais que l'auditeur conclut que des anomalies, soit individuellement ou en cumul, sont significatives (nécessitant une opinion avec réserve), ou bien significatives et diffuses dans les états financiers (nécessitant une opinion défavorable).

Ceci peut résulter de :

- l'évaluation par l'auditeur des anomalies non corrigées ;
- l'adéquation des méthodes comptables choisies ;
- l'application des méthodes comptables choisies ;
- le caractère approprié et l'adéquation des informations fournies dans les états financiers.

Des exemples d'anomalies significatives sont présentés ci-dessous :

Tableau 23.3-1

<p><b>Choix inapproprié de méthodes comptables</b></p> <p>Evaluation = Significatif mais non diffus Réponse = Opinion avec réserve Référentiel comptable = Normes Internationales d'Information Financière</p> <p><b>Rapport de l'auditeur indépendant</b> (Destinataire approprié)</p> <p>Nous avons effectué l'audit...</p> <p><b>La responsabilité de la direction en ce qui concerne l'établissement des états financiers</b></p> <p>La direction est responsable de...</p> <p><b>La responsabilité de l'auditeur</b></p> <p>Notre responsabilité est d'exprimer...</p> <p><b>Justification de l'opinion avec réserve</b></p> <p>Comme c'est indiqué dans la note X des états financiers, aucun amortissement n'a été enregistré dans les états financiers ; cela n'est pas conforme, à notre avis, aux Normes Internationales d'Information Financière. La dotation aux amortissements pour l'exercice clos le 31 décembre 20X1, calculée sur une base linéaire tout en appliquant un taux annuel de 5% pour les constructions et de 20% pour les équipements, devrait s'élever à xxx. En conséquence, la valeur nette des immobilisations corporelles doit être calculée en tenant compte d'un montant d'amortissements cumulés s'élevant à xxx, et le résultat déficitaire de l'exercice, ainsi que le cumul des pertes reportées, doivent être augmentés respectivement, de xxx et de xxx.</p> <p><b>Opinion avec réserve</b></p> <p>A notre avis, sous réserve des incidences de la question évoquée dans le paragraphe "justification de l'opinion avec réserve", les états financiers présentent sincèrement, dans tous leurs aspects significatifs (ou "donnent une image fidèle de") la situation financière de la société ABC au 31 Décembre 20X1, ainsi que de sa performance financière et de ses flux de trésorerie pour l'exercice clos à cette date, conformément aux Normes Internationales d'Information Financière.</p>
---

Tableau 23.3-2

**Désaccord concernant les divulgations relatives aux instruments financiers**

Evaluation : Significatif mais non diffus

Réponse : Opinion avec réserve

Référenciel comptable : Normes Internationales d'Information Financière

**Rapport de l'auditeur indépendant**

(Destinataire approprié)

Nous avons effectué l'audit...

**Responsabilité de la direction en ce qui concerne l'établissement des états financiers**

La direction est responsable de...

**Responsabilité de l'auditeur**

Notre responsabilité est ...

**Justification de l'opinion avec réserve**

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 de cet emprunt limite le paiement des dividendes futurs au montant des bénéfices réalisés après le 31 décembre 20XX. A notre avis, la mention de cette information en note annexe aux états financiers est exigée par...

**Opinion avec réserve**

A notre avis, sous réserve des incidences de la question évoquée dans le paragraphe "justification de l'opinion avec réserve", les états financiers présentent sincèrement, dans tous leurs aspects significatifs (ou "donnent une image fidèle de") la situation financière de la société ABC au ....

Tableau 23.3-3

**Non-consolidation de filiales**

Evaluation : Significatif et diffus

Réponse : Opinion défavorable

Référentiel comptable : Normes Internationales d'Information Financière

**Rapport de l'auditeur indépendant**

(Destinataire approprié)

Nous avons effectué l'audit...

**La responsabilité de la direction en ce qui concerne l'établissement des états financiers**

La direction est responsable de ...

**La responsabilité de l'auditeur**

Notre responsabilité est...

**Justification de l'opinion défavorable**

Comme cela est expliqué dans la note X, la société n'a pas consolidé les états financiers de sa filiale, la société XYZ acquise au cours de 20X1, parce qu'elle n'a pas encore été en mesure de déterminer la juste valeur de certains postes d'actifs et de passifs de la filiale à la date d'acquisition. Cet investissement a été, par conséquent, comptabilisé sur la base de son coût d'acquisition. En vertu des *Normes Internationales d'Information Financière*, la filiale aurait dû être consolidée étant donné qu'elle est contrôlée par la société mère. Si la société XYZ avait été consolidée, de nombreux éléments dans les états financiers ci-joints auraient été affectés de manière significative. Les effets de l'absence de ladite consolidation sur les états financiers n'ont pas été déterminés.

**Opinion défavorable**

À notre avis, en raison de l'importance de la question évoquée au paragraphe "justification de l'opinion défavorable", les états financiers consolidés ne présentent pas sincèrement (ou "ne donnent pas une image fidèle de") la situation financière de la société ABC et de ses filiales arrêtés au 31 Décembre 20X1, ainsi que du résultat de ses opérations et de ses flux de trésorerie pour l'exercice clos à cette date, conformément aux Normes Internationales d'Information Financière.

Tableau 23.3-4

**Divulgation inadéquate d'incertitudes significatives**

Evaluation : Significative et diffuse

Réponse : Opinion défavorable

Référentiel comptable : Normes Internationales d'Information Financière

**Rapport de l'auditeur indépendant**

(Destinataire approprié)

Nous avons effectué l'audit...

**Responsabilité de la direction en ce qui concerne l'établissement des états financiers**

La direction est responsable de ...

**Responsabilité de l'auditeur**

Notre responsabilité est...

**Justification de l'opinion défavorable**

Les emprunts contractés par la société sont arrivés à échéance et les montants restants dus sont exigibles au 31 décembre 20X1. La société n'a pas été en mesure de renégocier sa dette ni d'obtenir de nouveaux financements et envisage de déposer son bilan. Cette situation révèle l'existence d'une incertitude significative susceptible de jeter un doute important sur la capacité de la société à assurer la continuité de son exploitation et de pouvoir, en conséquence, recouvrer ses actifs et payer ses dettes dans le cadre normal de ses opérations courantes. Les états financiers (et les notes annexes qui en font partie intégrante) ne font pas état de cette situation.

**Opinion défavorable**

A notre avis, en raison de l'omission de l'information mentionnée dans le paragraphe "justification de l'opinion défavorable", les états financiers consolidés ne présentent pas sincèrement (ou "ne donnent pas une image fidèle de") la situation de la situation financière de la société au 31 décembre 20X1, ainsi que les résultats de ses opérations et de ses flux de trésorerie pour l'exercice clos à cette même date, conformément aux...

**23.4 Incapacité d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés**

Ceci survient lorsque l'auditeur n'est pas en mesure d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés sur lesquels il va fonder son opinion et qu'il conclut que les incidences possibles sur les états financiers des anomalies non détectées, le cas échéant, pourraient être significatives (opinion avec réserve), ou significatives et diffuses (impossibilité d'exprimer une opinion).

L'incapacité de l'auditeur d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés (appelée aussi limitation de l'étendue de l'audit) peut résulter de ce qui suit :

- De circonstances indépendantes de la volonté de l'entité, comme lorsque les livres comptables de l'entité ont été détruits (par le feu, l'eau, le vol ou le cas de pertes de données informatiques par exemple) ou lorsqu'ils sont saisis par une autorité gouvernementale ;
- Les circonstances relatives à la nature et au calendrier de travail de l'auditeur. Cela peut survenir lorsque la date de la nomination de l'auditeur ne lui a pas permis d'observer le déroulement des inventaires physiques, ou bien lorsque les livres comptables ne sont pas définitivement arrêtés lors de l'audit, ou encore lorsque l'auditeur conclut que la mise en œuvre des contrôles de substance, à eux seuls, n'est pas suffisante pour obtenir des éléments probants suffisants et appropriés alors que les contrôles internes de l'entité ne sont pas efficaces ;

• Les limitations imposées par la direction, comme l'interdiction de confirmations externes de certaines créances, ou bien la limitation d'accès au personnel clé, aux registres comptables, ou enfin une limitation à l'accès aux sites d'exploitation. Lorsque de tels cas se présentent, il peut y avoir d'autres impacts sur l'audit, tels que ceux qui touchent l'évaluation des risques de fraude et la décision de continuer ou non la mission. Si la limitation est connue avant que la mission n'ait été acceptée, l'auditeur n'accepterait pas généralement cette mission limitée.

Avant de conclure qu'une modification de l'opinion est nécessaire, l'auditeur devrait :

- essayer d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés en exécutant des procédures d'audit alternatives ;
- discuter de la question avec la direction et les personnes constituant le gouvernement d'entreprise pour déterminer si le problème pourrait être résolu. Si la question ne peut pas être résolue, l'auditeur devrait alors communiquer son intention de modifier l'opinion d'audit et la formulation proposée à cet effet.

Tableau 23.4-1

<p><b>Limitation de l'étendue de la mission : Impossibilité d'assister à l'inventaire physique des stocks</b> Evaluation = Significative mais non diffuse Réponse = Opinion avec réserve Référentiel comptable = Normes Internationales d'Information Financière</p> <p><b>Rapport de l'auditeur indépendant</b> (Destinataire approprié)</p> <p>Nous avons effectué l'audit...</p> <p><b>La responsabilité de la direction en ce qui concerne l'établissement des états financiers</b></p> <p>La direction est responsable de ...</p> <p><b>La responsabilité de l'auditeur</b></p> <p>Notre responsabilité est ...</p> <p><b>Justification de l'opinion avec réserve</b> Nous n'avons pas assisté aux travaux d'inventaire physique des stocks au 31 décembre 20XX, étant donné que cette date est antérieure à notre nomination en tant qu'auditeur de la société. En raison de la nature des documents comptables de la société, nous n'avons pas été en mesure de nous satisfaire par d'autres moyens alternatifs des quantités en stock détenues à cette date. Par conséquent, nous n'avons pas pu déterminer si des ajustements auraient pu s'avérer nécessaires au regard des stocks, ainsi que des éléments composant le compte de résultat, l'état de variation des capitaux propres et le tableau des flux de trésorerie.</p> <p><b>Opinion avec réserve</b> A notre avis, sous réserve des incidences éventuelles de la question évoquée au paragraphe "justification de l'opinion avec réserve", les états financiers présentent sincèrement, dans tous leurs aspects significatifs (ou "donnent une image fidèle de") la situation financière de la société ABC au ...</p>
--

**Limitation de l'étendue de la mission : La direction a mis des limitations à l'étendue des travaux d'audit**

Evaluation : Significative et diffuse

Réponse : Impossibilité d'exprimer une opinion

Référentiel comptable : Normes Internationales d'Information Financière

**Rapport de l'auditeur indépendant**

(Destinataire approprié)

Nous avons audité...

**Responsabilité de la direction en ce qui concerne l'établissement des états financiers**

La direction est responsable de ...

**Responsabilité de l'auditeur**

Notre responsabilité est d'exprimer une opinion sur ces états financiers basée sur la réalisation de l'audit conformément aux normes internationales d'audit. En raison de la question décrite dans le paragraphe relatif au fondement de l'impossibilité d'exprimer une opinion, nous n'avons pas été en mesure d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés pouvant fournir une base pour notre opinion d'audit.

**Justification de l'impossibilité d'exprimer une opinion**

Nous n'avons pas pu assister à la prise d'inventaire physique de tous les stocks, ni procédé à la confirmation des soldes des comptes clients, et ce, en raison des limitations imposées à l'étendue de nos travaux par la société. Nous n'avons pas été en mesure de vérifier par d'autres moyens les quantités des stocks et les créances clients détenues au 31 Décembre 20XX, comptabilisés au bilan pour XXX et XXX, respectivement. Il a résulté de ces problèmes que nous n'avons pas pu déterminer si des ajustements pourraient avoir été jugés nécessaires en ce qui concerne les stocks, enregistrés ou non enregistrés, les comptes débiteurs, ainsi qu'en ce qui concerne les éléments composant le compte de résultat, l'état de variations des capitaux propres et l'état des flux de trésorerie.

**Impossibilité d'exprimer une opinion**

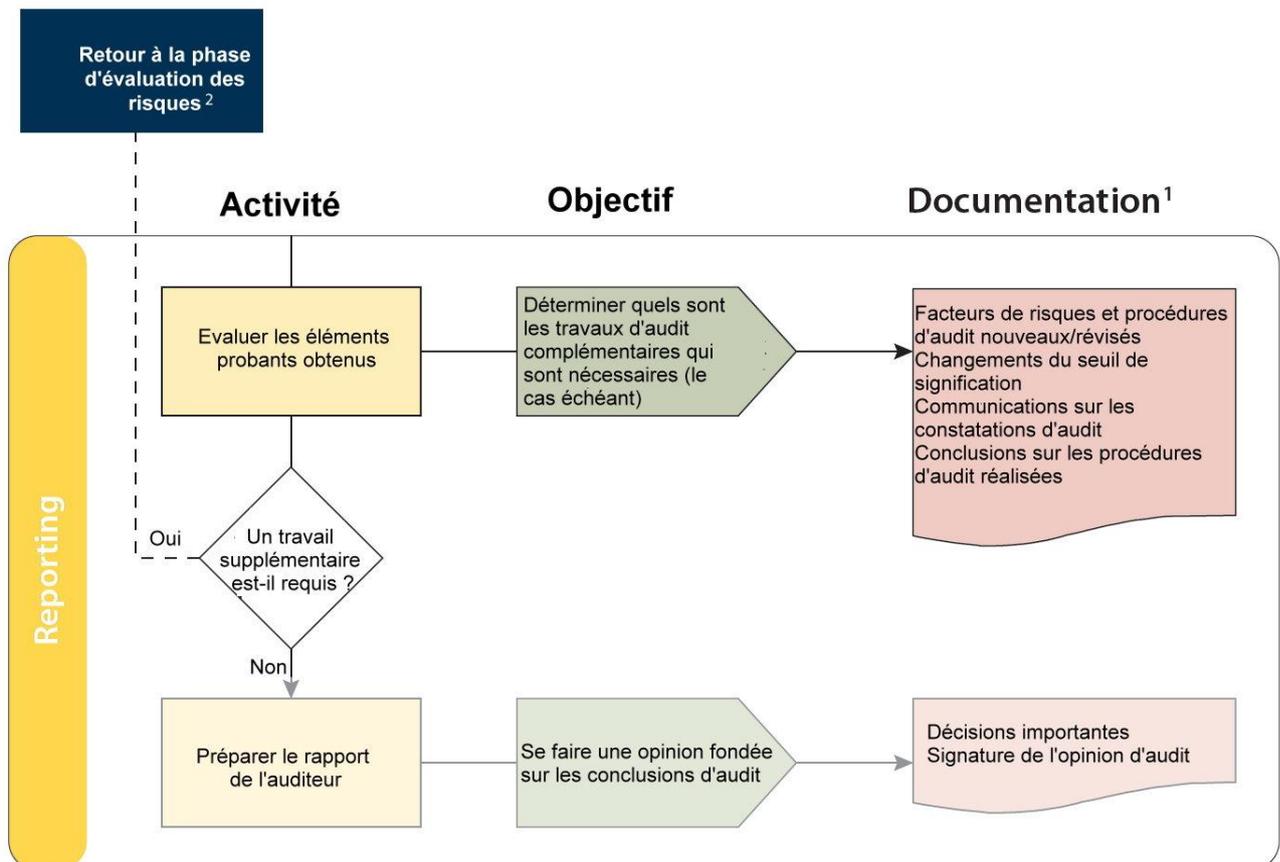
En raison de l'importance de la question évoquée au paragraphe "justification de l'impossibilité d'exprimer une opinion", nous n'avons pas été en mesure de recueillir des éléments probants suffisants et appropriés pour fonder une opinion d'audit. En conséquence, nous n'exprimons pas une opinion sur les états financiers.

# Chapitre 24

## LES PARAGRAPHES D'OBSERVATION ET LES PARAGRAPHES DESCRIPTIFS D'AUTRES QUESTIONS

Contenu du chapitre	Norme ISA pertinente
Directive sur la communication supplémentaire effectuée dans le rapport de l'auditeur pour attirer l'attention des utilisateurs des états financiers sur certaines questions.	706

Schéma 24.0-1



**Notes:**

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

Paragraphe	Objectif (s) de la norme ISA
706.4	<p>L'objectif de l'auditeur, après avoir exprimé son opinion sur les états financiers, est, selon son propre jugement et lorsqu'il considère nécessaire de le faire, d'attirer l'attention des utilisateurs au moyen d'une communication additionnelle claire dans son rapport d'audit, sur :</p> <p>(a) un point qui, bien que présenté ou mentionné de manière appropriée dans les états financiers, est d'une importance telle qu'il est fondamental pour la compréhension des états financiers par les utilisateurs de ces états ; ou</p> <p>(b) tout autre point, selon les cas, qui est pertinent pour la compréhension par les utilisateurs de l'audit, des responsabilités de l'auditeur ou de son rapport d'audit.</p>

Paragraphe	Extraits pertinents des normes ISA
706.5	<p>Pour les besoins des Normes ISA, les termes mentionnés ci-après ont la signification suivante :</p> <p>(a) Paragraphe d'observation – Paragraphe inclus dans le rapport de l'auditeur faisant référence à une question présentée ou mentionnée de manière appropriée dans les états financiers qui, selon le propre jugement de l'auditeur, est d'une importance fondamentale pour la compréhension des états financiers par les utilisateurs de ces états ;</p> <p>(b) Paragraphe descriptif d'autres questions – Paragraphe inclus dans le rapport de l'auditeur faisant référence à un point autre que ceux présentés ou mentionnés de manière appropriée dans les états financiers qui, selon le propre jugement de l'auditeur, est pertinent pour la compréhension par les utilisateurs de l'audit, des responsabilités de l'auditeur ou de son rapport d'audit.</p>
706.6	<p>Si l'auditeur considère nécessaire d'attirer l'attention des utilisateurs sur un point présenté ou mentionné dans les états financiers qui, selon son propre jugement, est d'une importance fondamentale pour la compréhension des états financiers par les utilisateurs de ces états, il doit inclure dans son rapport d'audit un paragraphe d'observation à la condition qu'il ait recueilli des éléments probants suffisants et appropriés sur le fait que ce point n'est pas présenté de manière significativement erronée dans les états financiers. Un tel paragraphe doit uniquement faire référence à l'information présentée ou mentionnée dans les états financiers. (Voir par. A1 – A2)</p>
706.7	<p>Lorsque l'auditeur inclut dans son rapport d'audit un paragraphe d'observation, il doit :</p> <p>(a) l'inclure immédiatement après le paragraphe d'opinion ;</p> <p>(b) indiquer un sous-titre « Paragraphe d'observation », ou un autre intitulé approprié ;</p> <p>(c) mentionner dans le paragraphe une référence claire au point sur lequel il attire l'attention et l'endroit dans les états financiers où cette information qui donne une description détaillée de la question est fournie ; et</p> <p>(d) indiquer que son opinion d'audit n'est pas modifiée au regard du point mis en exergue. (Voir Par. A3 – A4)</p>
706.8	<p>Si l'auditeur considère nécessaire de communiquer un point autre que ceux présentés ou mentionnés dans les états financiers qui, selon son propre jugement, est pertinent pour la compréhension par les utilisateurs de l'audit, de la responsabilité de l'auditeur, ou de son rapport d'audit, et que ceci n'est pas interdit par la loi ou la réglementation, il doit le faire dans un paragraphe de son rapport d'audit, sous l'intitulé « Paragraphe descriptif d'autres questions », ou autre sous-titre approprié. Il doit inclure ce paragraphe immédiatement après le paragraphe d'opinion et tout paragraphe d'observation, ou à un autre endroit dans son rapport d'audit si le contenu de ce paragraphe descriptif d'autres questions concerne la partie du rapport relative aux autres obligations de communication. (Voir Par. A5 – A11)</p>
706.9	<p>Si l'auditeur prévoit d'inclure dans son rapport d'audit un paragraphe d'observation ou un paragraphe descriptif d'autres questions, il doit faire part aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise de son intention et leur donner la formulation proposée de ce paragraphe (Voir Par. A12)</p>

## 24.1 Vue d'ensemble

Dans certaines situations, l'auditeur peut, dans le rapport d'audit, attirer l'attention des utilisateurs sur certaines questions qui sont fondamentales pour leur compréhension des états financiers, ou bien sur l'audit en lui-même et sur les responsabilités de l'auditeur. Ceci peut être réalisé en ajoutant un paragraphe supplémentaire au rapport d'audit.

Les deux types de paragraphes qui peuvent être ajoutés sont décrits ci-dessous.

Tableau 24.1-1

Paragraphe	Applicabilité
<b>Observations</b>	<b>L'attention est attirée sur des questions importantes, relatives aux états financiers, qui ont été correctement divulguées dans les états financiers.</b> La question (s) présentée/divulguée dans les états financiers est d'une telle importance qu'elle est fondamentale pour la compréhension des états financiers par les utilisateurs.
<b>Exemples</b>	L'incertitude liée à des litiges exceptionnels ou à des mesures réglementaires, les événements subséquents, une catastrophe majeure, ou bien d'autres incertitudes et incohérences significatives, ainsi qu'une application par avance (si cela est permis) d'une nouvelle norme comptable.
<b>Autres questions</b>	<b>Les questions pertinentes pour la compréhension, par les utilisateurs, de la fonction d'audit mais qui ne sont pas divulguées dans les états financiers</b> Toute question (s) (autres que celles présentées ou divulguées dans les états financiers) qui sont pertinentes pour la compréhension, par les utilisateurs, de l'audit, des responsabilités de l'auditeur et/ou du rapport d'audit.
<b>Exemples</b>	Incapacité de l'auditeur de se retirer de la mission, les responsabilités supplémentaires de l'auditeur, ainsi que toute restriction relative à la diffusion du rapport d'audit.

Un « paragraphe d'observation » n'est pas un substitut pour :

- la modification de l'opinion d'audit lorsque cela est requis ;
- que la direction fasse les divulgations requises dans les états financiers.

Lorsque l'auditeur prévoit d'inclure un paragraphe d'observation ou un paragraphe descriptif d'autres questions, l'auditeur devrait communiquer avec la direction et les personnes constituant le gouvernement d'entreprise sur :

- la nécessité de ce paragraphe ;
- la formulation proposée.

## 24.2 Paragraphe d'observation

Un paragraphe d'observation vise à souligner les questions importantes (déjà divulguées dans les états financiers) qui amélioreront leur compréhension de la part des utilisateurs des états financiers.

Les exigences clés pour l'utilisation d'un paragraphe d'observation sont énoncées ci-dessous :

Tableau 24.2-1

Conditions	Commentaires
<b>La question est déjà correctement et entièrement divulguée dans les états financiers</b>	Le paragraphe d'observation se réfère à des questions déjà présentées ou divulguées dans les états financiers et n'est pas un substitut pour de telles divulgations. Le paragraphe ne devrait pas inclure plus de détails que ceux qui sont déjà présentés dans les états financiers.
<b>Il n'existe pas d'anomalies significatives</b>	L'auditeur est tenu d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés que le point en question ne soit pas présenté de manière significativement erronée dans les états financiers.
<b>Placé immédiatement après l'opinion d'audit</b>	Le paragraphe en question sera placé immédiatement après le paragraphe de l'opinion de l'auditeur, mais avant la section réservée à toutes les autres obligations dans le rapport d'audit. Le paragraphe sera intitulé «paragraphe d'observation» ou tout autre titre approprié.
<b>Il n'y a pas de modification de l'opinion</b>	Le paragraphe indique que l'opinion de l'auditeur n'est pas modifiée à cause de la question soulignée.

Les normes ISA suivantes exigent de l'auditeur, dans certaines circonstances, d'inclure un paragraphe d'observation dans le rapport d'audit.

Tableau 24.2-2

Norme ISA	Titre	Paragraphe
210	Accord sur les termes des missions d'audit	19(b)
560	Événements postérieurs à la date de clôture	12(b), 16
570	Continuité de l'exploitation	19
800	Aspects particuliers - Audits d'états financiers préparés conformément à des référentiels à caractère spécifique	14

Des exemples de formulation sont présentés ci-dessous.

Tableau 24.2-3

**Incertitude importante - continuité de l'exploitation**

En supposant que les notes relatives aux informations à fournir dans les états financiers sont adéquates, la formulation du paragraphe en question pourrait être la suivante :

**Paragraphe d'observation**

Sans remettre en question notre opinion exprimée ci-dessus, nous attirons l'attention sur le contenu de la note X aux états financiers qui indique que la société a subi une perte nette de ZZZ au cours de l'exercice clôturé au 31 décembre 20x6 et, qu'à cette date, le passif courant de la société dépasse le total de son actif courant 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 la continuité de l'exploitation.

**Autres incertitudes significatives – Procès en cours**

En supposant que les notes relatives aux informations à fournir dans les états financiers sont adéquates, la formulation du paragraphe pourrait être la suivante :

**Paragraphe d'observation**

Sans remettre en cause notre opinion exprimée ci-dessus, nous attirons l'attention sur le contenu de la note X aux états financiers. La société est poursuivie en justice dans un procès relatif à des allégations de violation de certains droits de brevets, de recouvrement de redevances et pour des dommages et intérêts s'y rapportant. La société a déposé une contre action ; les audiences préliminaires et les procédures judiciaires des deux actions sont en cours. Le résultat final de cette affaire en justice ne peut être déterminé actuellement et aucune provision, pour les dettes pouvant en résulter, n'a été constituée dans les états financiers.

### **24.3 Paragraphe descriptif d'autres questions**

Il y a des cas où des paragraphes descriptifs d'autres questions pourraient être nécessaires pour mettre en évidence les questions qui n'ont pas déjà été divulguées dans les états financiers et qui seraient pertinentes pour la compréhension, par les utilisateurs, de l'audit, de la responsabilité de l'auditeur et/ou du rapport d'audit.

Des paragraphes descriptifs d'autres questions peuvent être utilisés pour mettre en évidence des questions telles que :

- La restriction de la diffusion du rapport d'audit – étant donné que les états financiers (utilisant un référentiel comptable général) sont parfois préparés pour un objectif spécifique, un paragraphe descriptif d'autres questions pourrait indiquer que le rapport d'audit est uniquement destiné aux utilisateurs visés et ne devrait pas être diffusé aux/ou utilisés par d'autres parties ;
- La mise en évidence d'obligations supplémentaires - loi spécifique, réglementation ou pratique généralement admise dans une juridiction, peut exiger de l'auditeur ou lui permettre de donner plus de détail sur les responsabilités de l'auditeur ;
- L'incapacité de se retirer de la mission - Si l'auditeur n'est pas en mesure de se retirer ou de démissionner, un paragraphe descriptif d'autres questions pourrait expliquer pourquoi cela n'est pas possible.

Les conditions suivantes s'appliquent lors de l'utilisation d'un paragraphe descriptif d'autres questions.

Tableau 24.3-1

Conditions	Commentaires
<b>La question n'est pas déjà divulguée dans les états financiers</b>	Il y a lieu de se référer à des questions autres que celles déjà présentées ou divulguées dans les états financiers. En outre, des paragraphes descriptifs d'autres questions ne devraient pas comprendre les informations qui doivent être fournies par la direction.
<b>La divulgation n'est pas interdite</b>	La divulgation ne devrait pas être interdite par la loi, les règlements ou d'autres normes professionnelles, telles que les normes relatives à la confidentialité des informations.
<b>La divulgation est pertinente pour les utilisateurs</b>	La divulgation est pertinente pour la compréhension, par les utilisateurs des états financiers, de l'audit, des responsabilités de l'auditeur et du rapport d'audit.
<b>Les contradictions ne sont pas admises</b>	L'information présentée ne devrait pas être en contradiction avec l'opinion ou avec les données divulguées ou présentées dans les états financiers. Les paragraphes descriptifs d'autres questions n'affectent pas l'opinion de l'auditeur.
<b>Le paragraphe est placé immédiatement après l'opinion d'audit</b>	Le paragraphe est placé immédiatement après le paragraphe d'opinion et tous les paragraphes d'observation ; il peut être placé ailleurs dans le rapport de l'auditeur si le contenu du paragraphe descriptif d'autres questions est pertinent pour la section relative aux autres obligations dans le rapport d'audit.
<b>Déclarer que la divulgation du point en question (dans les E/F) n'est pas requise</b>	Le contenu du paragraphe descriptif d'autres questions devrait indiquer que la divulgation et la présentation du point en question dans les états financiers ne sont pas requises.

Les normes ISA suivantes se réfèrent à des situations où des paragraphes descriptifs d'autres questions peuvent être inclus dans le rapport d'audit :

Tableau 24.3-2

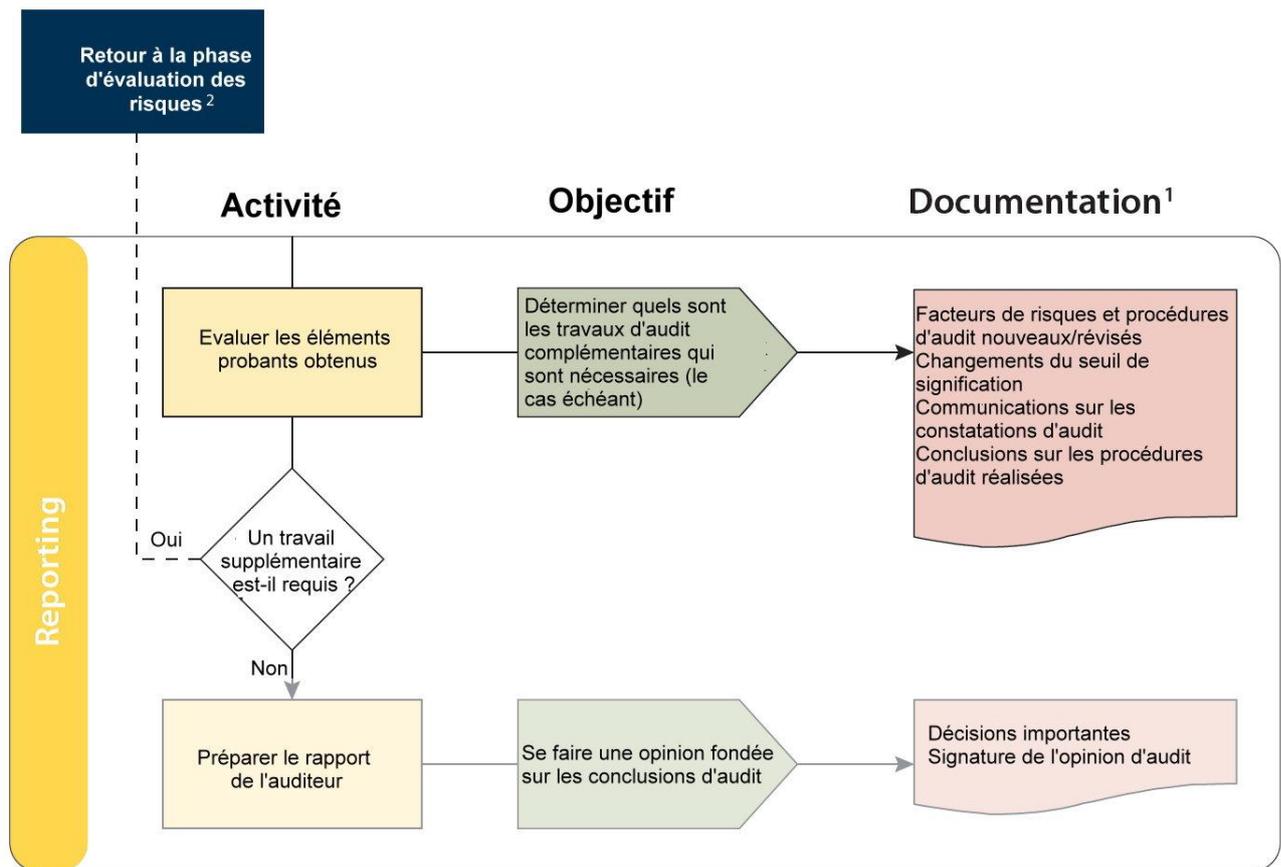
Norme ISA	Titre	Paragraphes
560	Événements postérieurs à la date de clôture	12 (b), 16
710	Données comparatives – Chiffres correspondants et états financiers comparatifs	13-14, 16-17, 19
720	Les responsabilités de l'auditeur au regard des autres informations présentées dans des documents contenant des états financiers audités	10 (a)

# Chapitre 25

## LES INFORMATIONS COMPARATIVES

Contenu du chapitre	Norme ISA pertinente
Directive sur l'obtention des éléments probants suffisants et appropriés relatifs aux informations comparatives et sur les responsabilités de l'auditeur en matière de reporting.	710

Schéma 25.0 -1



**Notes:**

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

Paragraphe	Objectif (s) de la norme ISA
710.5	<p>Les objectifs de l'auditeur sont :</p> <p>(a) de recueillir des éléments probants suffisants et appropriés pour déterminer si les données comparatives incluses dans les états financiers ont été présentées, dans tous leurs aspects significatifs, conformément aux exigences du référentiel comptable applicable aux données comparatives ; et</p> <p>(b) de rendre compte de ses obligations conformément aux exigences du rapport d'audit en matière de données comparatives.</p>

Paragraphe	Extraits pertinents des normes ISA
710.6	<p>Pour les besoins des Normes ISA, les termes mentionnés ci-après ont la signification suivante :</p> <p>(a) Données comparatives – Données chiffrées présentées et informations fournies dans les états financiers relatifs à une période ou plus, conformément au référentiel comptable applicable.</p> <p>(b) Chiffres correspondants – Données comparatives pour lesquelles les données chiffrées et les autres informations fournies pour la période précédente font partie intégrante des états financiers de la période en cours et sont censées être lues uniquement en relation avec les données chiffrées et les autres informations fournies concernant la période en cours (dénommés « chiffres de la période en cours »). Le niveau de détail présenté dans les chiffres correspondants et les informations fournies est dicté principalement par le degré de pertinence au regard des chiffres de la période en cours.</p> <p>(c) Etats financiers comparatifs – Données comparatives pour lesquelles les données chiffrées et les autres informations fournies pour la période précédente sont incluses à des fins de comparaison dans les états financiers de la période en cours et, si elles sont auditées, sont visées par l'opinion de l'auditeur. Le niveau de détail des informations présentées dans ces états financiers comparatifs est comparable avec celui des états financiers de la période en cours.</p> <p>Pour les besoins de la présente Norme ISA, les références faites à la « période précédente » doivent être comprises comme se référant aussi aux « périodes précédentes » lorsque les données comparatives incluent des données chiffrées et des informations fournies pour plus d'une période.</p>
710.7	<p>L'auditeur doit déterminer si les états financiers comprennent les données comparatives requises par le référentiel comptable applicable et si ces informations sont correctement présentées. A cette fin, l'auditeur doit apprécier si :</p> <p>(a) les données comparatives sont en accord avec les données chiffrées et les autres informations fournies présentées dans la période précédente ou, si nécessaire, ont été rétablies ; et</p> <p>(b) les méthodes comptables à la base des données comparatives sont similaires à celles appliquées dans la période en cours ou, s'il y a eu des changements dans les méthodes comptables, si ces changements ont été correctement comptabilisés et sont présentés et relatés de manière adéquate.</p>
710.8	<p>Si l'auditeur a connaissance, lors de la réalisation de l'audit de la période en cours, d'une anomalie significative possible dans les données comparatives, il doit mettre en œuvre les procédures d'audit supplémentaires nécessaires au regard des circonstances afin de recueillir des éléments probants suffisants et appropriés pour déterminer si des anomalies significatives existent réellement. Si l'auditeur a audité les états financiers de la période précédente, il doit également suivre les diligences concernées requises par la Norme ISA 560. Si les états financiers de la période précédente sont rectifiés, l'auditeur doit s'assurer que les données comparatives sont en accord avec les états financiers rectifiés.</p>
710.9	<p>Ainsi qu'il est requis par la Norme ISA 580, l'auditeur doit demander des déclarations écrites pour toutes les périodes couvertes par son opinion d'audit. Il doit aussi obtenir une déclaration écrite spécifique concernant toute rectification faite pour corriger une anomalie significative dans les états financiers de la période précédente qui affecte les données comparatives. (Voir Par. A1)</p>

Paragraphe	Extraits pertinents des normes ISA
710.10	Lorsque des chiffres correspondants sont présentés, l'opinion de l'auditeur ne doit pas se référer à ces chiffres correspondants, sauf dans les cas décrits aux paragraphes 11, 12 et 14 (Voir Par. A2)
710.11	Si le rapport de l'auditeur de la période précédente, tel qu'émis antérieurement, comporte une opinion avec réserve, une impossibilité d'exprimer une opinion, ou une opinion défavorable, et que la question qui a donné lieu à cette opinion modifiée n'est pas résolue, l'auditeur doit modifier le paragraphe d'opinion de son rapport d'audit sur les états financiers de la période en cours. Dans le paragraphe de justification de l'opinion modifiée de son rapport d'audit, il doit : (a) soit faire référence dans la description de la question donnant lieu à la modification de l'opinion, tant aux données chiffrées de la période en cours qu'aux chiffres correspondants, lorsque les incidences avérées ou possibles de cette question sur les chiffres de la période en cours sont significatives ; et (b) soit, dans d'autres cas, expliquer que l'opinion d'audit a été modifiée en raison des incidences avérées ou possibles de la question non résolue sur la comparabilité des chiffres de la période en cours avec les chiffres correspondants. (Voir Par. A3 – A5)
710.12	Si l'auditeur recueille des éléments probants faisant apparaître qu'il existe une anomalie significative dans les états financiers de la période précédente sur lesquels une opinion d'audit non modifiée a été précédemment émise, et que les chiffres correspondants n'ont pas été correctement rectifiés ou que des informations appropriées n'ont pas été fournies, l'auditeur doit exprimer dans son rapport d'audit sur les états financiers de la période en cours, une opinion avec réserve ou une opinion défavorable portant sur les chiffres correspondants qui y sont présentés. (Voir Par. A6).
710.13	Si les états financiers de la période précédente ont été audités par un auditeur précédent et que la loi ou la réglementation n'interdit pas à l'auditeur de faire référence au rapport de l'auditeur précédent portant sur les chiffres correspondants et qu'il décide de le faire, il doit indiquer dans un paragraphe descriptif d'autres questions de son rapport d'audit : (a) que les états financiers de la période précédente ont été audités par un auditeur précédent ; (b) le type d'opinion exprimée par l'auditeur précédent et, si l'opinion était modifiée, les raisons qui en sont la cause ; et (c) la date de ce rapport. (Voir Par. A7)
710.14	Si les états financiers de la période précédente n'ont pas été audités, l'auditeur doit indiquer dans un paragraphe descriptif d'autres questions de son rapport d'audit que les chiffres correspondants n'ont pas été audités. Une telle mention, cependant, n'empêche pas l'auditeur d'avoir à recueillir des éléments probants suffisants et appropriés portant sur les soldes d'ouverture afin de s'assurer qu'ils ne contiennent pas d'anomalies qui affectent de manière significative les états financiers de la période en cours.
710.15	Lorsque des états financiers comparatifs sont présentés, l'opinion de l'auditeur doit faire référence à chacune des périodes présentées dans les états financiers et sur lesquelles une opinion d'audit est exprimée. (Voir Par. A8 – A9)
710.16	Lorsqu'il émet un rapport d'audit sur les états financiers de la période précédente en relation avec l'audit de la période en cours et qu'il s'avère que son opinion d'audit sur ces états financiers de la période précédente diffère de celle antérieurement exprimée, l'auditeur doit indiquer les raisons essentielles de cette opinion différente dans un paragraphe descriptif d'autres questions, en application de la Norme ISA 706 (Voir Par. A10)

Paragraphe	Extraits pertinents des normes ISA
710.17	Si les états financiers de la période précédente ont été audités par un auditeur précédent, l'auditeur doit, en plus d'exprimer une opinion sur les états financiers de la période en cours, indiquer dans un paragraphe descriptif d'autres questions : (a) que les états financiers de la période précédente ont été audités par un auditeur précédent ; (b) le type d'opinion exprimée par l'auditeur précédent et, si l'opinion a été modifiée, les raisons qui en sont la cause ; et (c) la date de ce rapport, à moins que le rapport d'audit de l'auditeur précédent sur les états financiers de la période précédente ne soit réémis avec les états financiers
710.18	Si l'auditeur conclut qu'il existe une anomalie significative qui affecte les états financiers de la période précédente sur lesquels l'auditeur précédent avait antérieurement émis un rapport d'audit sans opinion modifiée, l'auditeur doit signaler l'anomalie au niveau hiérarchique approprié de la direction et aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise, à moins que ces dernières ne soient toutes impliquées dans la direction de l'entité, et demander à ce que l'auditeur précédent en soit informé. Si les états financiers de la période précédente sont modifiés, et que l'auditeur précédent est d'accord pour émettre un nouveau rapport d'audit sur les états financiers de la période précédente modifiés, l'auditeur ne doit faire porter son rapport d'audit que sur la période en cours. (Voir Par. A11)
710.19	Si les états financiers de la période précédente n'ont pas été audités, l'auditeur doit indiquer dans un paragraphe descriptif d'autres questions que les états financiers comparatifs ne sont pas audités. Une telle mention, cependant, n'empêche pas l'auditeur d'avoir à recueillir des éléments probants suffisants et appropriés portant sur les soldes d'ouverture afin de s'assurer qu'ils ne contiennent pas d'anomalies qui affectent de manière significative les états financiers de la période en cours.

### 25.1 Vue d'ensemble

La nature des données comparatives présentées dans les états financiers d'une entité dépendra des exigences du référentiel comptable applicable. Les responsabilités de l'auditeur en matière de reporting seront basées sur l'approche adoptée, relative aux données comparatives présentées, comme cela est prescrit par la loi, par la réglementation en vigueur, ou par les termes de la mission.

Il y a deux grandes approches qui sont adoptées en ce qui concerne les données comparatives. Elles sont illustrées ci-dessous.

Tableau 25.1-1

Approche	Commentaires
<b>Chiffres correspondants</b>	Les montants et les autres divulgations pour la période précédente sont inclus comme une partie intégrante des états financiers de la période en cours, et sont destinées à être lues seulement par rapport aux montants et aux autres divulgations relatives à la période en cours.  L'opinion de l'auditeur se réfère seulement à la période en cours.

Approche	Commentaires
<b>Etats financiers comparatifs</b>	<p>Les montants et les autres informations de la période précédente sont inclus pour des raisons de comparaison avec les états financiers de la période en cours ; cependant, au cas où ils seraient audités, ils feront l'objet d'une mention séparée dans l'opinion de l'auditeur. Le niveau d'information inclus dans les états financiers comparatifs est comparable à celui des états financiers de la période en cours.</p> <p>L'opinion de l'auditeur devrait se référer à chaque période à laquelle les états financiers sont présentés.</p>

## 25.2 Procédures d'audit

Tableau 25.2-1

Tâches	Procédures
<b>Obtenir les éléments probants nécessaires</b>	<p>Obtenir des éléments probants suffisants et appropriés que les données comparatives répondent aux exigences du référentiel comptable applicable, et voir si une telle information est classée de façon appropriée.</p> <p>Cela implique d'évaluer si :</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>– les méthodes comptables reflétées dans les données comparatives sont cohérentes avec celles appliquées dans la période en cours ou bien, s'il y a eu des changements de méthodes comptables, il y a lieu de savoir aussi si ces changements ont été comptabilisés correctement et présentés de façon adéquate ;</li> <li>– les données comparatives correspondent aux montants et aux autres divulgations présentées pour la période précédente et lorsque cela est approprié, il y a lieu de savoir aussi si elles avaient été retraitées.</li> </ul>
<b>Identifier toutes les anomalies potentielles</b>	<p>Dans le cas où une anomalie significative dans l'information comparative est identifiée au cours de l'exécution de l'audit de la période en cours, l'auditeur devrait :</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>– exécuter autant de procédures d'audit complémentaires que cela serait nécessaire eu égard aux circonstances pour déterminer si une anomalie significative existe ;</li> <li>– lorsque les états financiers de la période précédente ont été modifiés, déterminer que l'information comparative correspond aux états financiers modifiés.</li> </ul> <p>Si l'auditeur a audité les états financiers de la période précédente, il devrait aussi traiter les exigences pertinentes de la norme ISA 560 sur les événements subséquents. Ces exigences sont présentées dans le chapitre 13, Tome 1.</p>
<b>Obtenir des déclarations écrites</b>	<p>Demander les déclarations écrites couvrant toutes les périodes mentionnées dans l'opinion de l'auditeur. Cela comprend les déclarations écrites spécifiques concernant tout retraitement effectué pour corriger une anomalie significative dans les états financiers des périodes précédentes.</p>

## 25.3 Chiffres correspondants

Les obligations en matière de reporting sont présentées ci-dessous.

Tableau 25.3-1

Procédures	
<b>Pas de référence aux chiffres correspondants dans l'opinion de l'auditeur</b>	<p>L'opinion de l'auditeur ne doit pas se référer aux chiffres correspondants sauf si le rapport d'audit relatif à la période précédente comporte une opinion modifiée et que la question qui y a donné lieu n'est pas résolue.</p> <p>L'auditeur modifie l'opinion de la période en cours de la manière suivante :</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• En se référant à la fois aux chiffres de la période actuelle et aux chiffres correspondants lorsque les incidences, ou les incidences éventuelles du problème sur les chiffres de la période en cours sont significatives ;</li> <li>• En expliquant que l'opinion d'audit actuelle a été modifiée en raison des incidences éventuelles de la question non résolue sur la comparabilité des chiffres de la période en cours et des chiffres correspondants.</li> </ul>
<b>Des retraitements sont-ils requis ?</b>	<p>Une opinion avec réserve ou une opinion défavorable sur les états de la période en cours est requise lorsqu'il existe une anomalie significative dans les états financiers de la période précédente sur lesquels :</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Une opinion non modifiée a déjà été exprimée ;</li> <li>• Les chiffres correspondants n'ont pas été correctement retraités, ou bien des divulgations appropriées n'ont pas été effectuées.</li> </ul>
<b>Les chiffres de la période précédente ont été audités par un autre cabinet</b>	<p>S'il n'est pas interdit à l'auditeur, par la loi/réglementation en vigueur, de se référer au rapport d'audit précédent et qu'il décide de faire une telle référence, l'auditeur devrait déclarer dans le rapport d'audit, dans un paragraphe descriptif d'autres questions, que :</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Les états financiers de la période précédente ont été audités par l'auditeur précédent ;</li> <li>• Le type d'opinion exprimée par l'auditeur précédent, et dans le cas où l'opinion a été modifiée, il devrait aussi en citer les raisons ;</li> <li>• La date de ce rapport.</li> </ul>
<b>Les chiffres de la période précédente n'ont pas été audités</b>	<p>L'auditeur devrait déclarer dans le rapport d'audit, dans un paragraphe descriptif d'autres questions, que les chiffres correspondants n'ont pas été audités.</p> <p>Toutefois, cela ne dégage pas l'auditeur de l'obligation d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés que les soldes d'ouverture ne comprennent pas d'anomalies significatives qui affectent les états financiers de la période en cours. Si une anomalie significative est identifiée, les chiffres correspondants vont nécessiter d'être retraités et une divulgation appropriée sera effectuée.</p> <p>Si un tel retraitement ou une telle divulgation ne sont pas possibles, l'opinion d'audit sera modifiée à l'égard de tous les chiffres correspondants inclus.</p>

## 25.4 Etats financiers comparatifs

Les obligations de reporting sont présentées ci-dessous.

Tableau 25.4-1

Procédures	
<b>Se référer à chaque période présentée</b>	L'opinion de l'auditeur se référerait à chaque période pour laquelle les états financiers sont présentés et sur laquelle une opinion d'audit est exprimée.
<b>Tout changement requis de l'opinion d'audit précédente devrait être divulgué</b>	Si l'opinion de l'auditeur sur les états financiers de la période précédente diffère de l'opinion déjà exprimée sur cette même période, il y a lieu de divulguer les raisons fondamentales de cette différence d'opinions dans un paragraphe descriptif d'autres questions.
<b>Les chiffres des périodes précédentes ont été audités par un autre cabinet</b>	<p>En plus de l'expression d'une opinion sur les états financiers de la période en cours il y a lieu de déclarer, dans un paragraphe descriptif d'autres questions, ce qui suit (à moins que le rapport de l'auditeur précédent n'est réémis avec les états financiers) :</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Les états financiers de la période précédente ont été audités par un auditeur précédent ;</li> <li>• Le type de l'opinion exprimée par l'auditeur précédent et dans le cas où l'opinion a été modifiée, en présenter les raisons ;</li> <li>• La date de ce rapport.</li> </ul> <p>S'il y a une anomalie significative qui affecte les états financiers de la période précédente, sur lesquels l'auditeur précédent avait déjà établi un rapport sans modification, il y a lieu de :</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• communiquer les anomalies au niveau approprié de la direction et des personnes constituant le gouvernement d'entreprise ;</li> <li>• demander que l'auditeur précédent en soit informé.</li> </ul> <p>Si les états financiers de la période précédente sont modifiés, et que l'auditeur précédent est d'accord pour émettre un nouveau rapport sur les états financiers de la période précédente modifiés, l'auditeur ne doit faire porter son rapport d'audit que sur la période en cours.</p>
<b>Les chiffres de la période précédente n'ont pas été audités</b>	<p>Il y a lieu de déclarer dans le rapport d'audit, dans un paragraphe descriptif d'autres questions, que les chiffres correspondants ne sont pas audités.</p> <p>Toutefois, cela ne dégage pas l'auditeur de l'obligation d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés que les soldes d'ouverture ne comprennent pas d'anomalies significatives qui affectent les états financiers de la période en cours. Si une anomalie significative est identifiée, les chiffres correspondants vont nécessiter d'être retraités et une divulgation appropriée sera effectuée.</p> <p>Si un tel retraitement ou une telle divulgation ne sont pas possibles, l'opinion d'audit sera modifiée à l'égard des chiffres correspondants inclus.</p>