



**MANUEL DES NORMES
PME**

**NORME D'AUDIT
DES PETITES ET MOYENNES ENTREPRISES**

SOMMAIRE

- 1 - INTRODUCTION**
- 2 - DESCRIPTION D'UNE PME**
- 3 - LA MISSION D'AUDIT DANS LA PME**
 - 3.1 ACCEPTATION ET MAINTIEN DE LA MISSION**
 - 3.2 PRISE DE CONNAISSANCE DE L'ENTREPRISE ET ÉLABORATION DU PLAN D'AUDIT**
 - 3.3 ÉVALUATION DU CONTRÔLE INTERNE**
 - 3.4 MISE EN ŒUVRE DES NORMES ET TRAVAUX D'AUDIT**
 - 3.4.1 PROCÉDURES ANALYTIQUES**
 - 3.4.2 SONDAGE EN AUDIT**
 - 3.4.3 RECHERCHE DES ÉLÉMENTS PROBANTS**
 - 3.4.3.1 OBSERVATION PHYSIQUE*
 - 3.4.3.2 CONFIRMATION EXTERNE*
 - 3.4.3.3 ESTIMATION COMPTABLE*
 - 3.4.3.4 PARTIES LIÉES*
 - 3.4.3.5 ÉVÉNEMENTS POSTÉRIEURS À LA CLÔTURE*
 - 3.4.4. CONTINUITÉ D'EXPLOITATION**
 - 3.4.5 DOCUMENTATION DE TRAVAIL**
- 4 - SYNTHÈSE DES TRAVAUX**
 - 4.1 SYNTHÈSE DES DÉFICIENCES DU CONTRÔLE INTERNE**
 - 4.2 CONCLUSION ET SYNTHÈSE GÉNÉRALE**
 - 4.3 AMÉLIORATIONS À APPORTER AU CONTRÔLE INTERNE**
 - 4.4 INFORMATIONS PARTICULIÈRES À PORTER À LA CONNAISSANCE DE LA DIRECTION GÉNÉRALE ET LA GOUVERNANCE**
- 5 - LES RAPPORTS**
 - 5.1 LE FONDEMENT DE L'OPINION SUR LES ÉTATS DE SYNTHÈSE**
 - 5.2 RAPPORT D'AUDIT**
 - 5.3 LES RECOMMANDATIONS**
- 6 - COMMUNICATION AVEC LES ORGANES DE GOUVERNANCE ET LES ASSEMBLÉES**
 - 6.1 DÉCLARATION DE LA DIRECTION**
 - 6.2 COMMUNICATION AVEC LES PERSONNES CONSTITUANT LE GOUVERNEMENT D'ENTREPRISE**

1. Introduction

Le Conseil National de l'Ordre des Experts-Comptables au Maroc a approuvé en 2008 et a mis à jour en 2017 les normes marocaines d'audit, et ce, conformément aux normes ISA. Ces normes exposent clairement un ensemble de règles professionnelles propres à garantir le bon exercice de la mission. Elles permettent de définir les critères d'appréciation nécessaires, dans une doctrine émanant de l'organisation professionnelle seule habilitée, selon la loi réglementant la Profession, à l'édicter.

Les commentaires qui accompagnent ces normes tendent à faciliter la mise en œuvre de celles-ci en apportant les précisions utiles sur leurs motifs, leur portée et leurs modalités d'application.

Ces normes et commentaires concernent les qualités requises du Professionnel de manière indépendante des caractéristiques des entreprises et notamment de leur taille. Les normes ont un caractère général qui permet à l'auditeur d'atteindre ses objectifs quel que soit le contexte dans lequel il exerce sa mission.

Par contre, il adapte son approche, sa démarche et le choix de ses techniques pour tenir compte des particularités de la petite entreprise pour laquelle il doit veiller, d'une part à prendre en compte les travaux effectués par d'autres intervenants extérieurs, notamment l'expert-comptable, d'autre part à limiter les contraintes imposées au regard de la capacité organisationnelle de l'entreprise.

La présente norme d'audit des états financiers des PME a été reprise des travaux 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 », publiés par la Fédération Internationale des Comptables (International Federation of Accountants : IFAC) en novembre 2011, et adaptés au contexte marocain.

Pour la traduction française, nous avons utilisé celle ayant obtenu l'aval de l'IFAC. Elle a été réalisée par ACFI Audit and Consulting en Janvier 2013.

Nous nous sommes également basés sur les NEP françaises (NP 2910) « Mission d'audit d'états financiers dans une petite entité », la Norme relative au contrôle contractuel des PME, des petites AISBL et fondations en Belgique et sur notre manuel d'audit, qui est par ailleurs, conforme aux normes internationales ISA.

Cette norme est conçue pour aider les professionnels dans la mise en œuvre des normes dans l'audit des petites et moyennes entreprises, mais il n'est nullement destiné à se substituer aux normes d'audit légal et contractuel.

De plus, le professionnel doit utiliser cette norme à la lumière de son jugement professionnel, eu égard aux faits et aux circonstances de chaque audit.

Pour plus de commodité et sauf indication contraire, le terme « auditeur » est utilisé dans tout le manuel à chaque fois qu'il se réfère au commissaire aux comptes ou à l'auditeur contractuel.

Toutefois, pour faciliter la mise en œuvre de cette norme, l'Ordre des Experts-Comptables recommande l'utilisation du logiciel d'aide à l'audit qui formalise la démarche d'audit et propose des outils et questionnaires visant la réussite de la conduite de la mission.

2. Description d'une PME

Selon l'IFAC, les petites et moyennes entités sont des entités qui :

- n'ont **pas de responsabilité publique** (ne faisant pas appel public à l'épargne) ;
- et publient des états financiers à usage général pour des utilisateurs externes. Ceux-ci comprennent, par exemple, les propriétaires qui ne participent pas à la gestion de l'activité, les créanciers existants et potentiels et les agences de notation de crédit.

Elles ne détiennent pas des actifs en qualité de fiduciaire pour un large groupe de tiers, car elles détiennent et gèrent des ressources financières qui leur sont confiées par des clients ou des membres qui ne participent à la gestion de l'entité. Elles n'ont néanmoins pas de responsabilité publique si elles exercent ces fonctions pour des raisons accessoires à une activité principale (comme par exemple les agents de voyage ou immobiliers, les écoles, les organisations caritatives, les coopératives exigeant une cotisation symbolique, et les vendeurs recevant un paiement avant la livraison de biens ou services comme les services aux collectivités).

La présente norme, telle qu'éditée par l'ordre des experts-comptables marocain s'applique pour l'audit des sociétés qui ne dépassent pas les seuils suivants :

- **un chiffre d'affaires annuel hors taxes n'excédant pas 200 millions de dirhams,**
- **un total bilan annuel n'excédant pas 100 millions de dirhams,**
- **et un effectif permanent ne dépassant pas 200 collaborateurs.**

3. LA MISSION D'AUDIT DANS LA PME

Les objectifs généraux de l'auditeur peuvent être résumés comme suit :

- Obtenir l'assurance raisonnable que les états de synthèse, 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 de synthèse ont été établis, dans tous leurs aspects significatifs, conformément à un référentiel comptable applicable ;
- Émettre un rapport sur les états de synthèse et procéder aux communications requises par les normes d'audit sur la base des conclusions de ses travaux.

Assurance raisonnable

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

Étendue d'un audit

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

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

Anomalies significatives

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

Assertions

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

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

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

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

Composants du risque d'audit

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

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

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



Évaluation des risques

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.

Réponse aux risques

L'objectif de l'auditeur est de recueillir des éléments probants suffisants et appropriés concernant les risques évalués d'anomalies significatives, en définissant et en mettant en œuvre des réponses appropriées à ces risques.

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

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

- comporte des réponses globales répondant aux risques d'anomalies significatives évaluées au niveau des états financiers ;
- traite les postes significatifs des états financiers ;
- comporte la nature, l'étendue et le calendrier des procédures d'audit complémentaires spécifiquement conçues pour répondre aux risques évalués d'anomalies significatives au niveau des assertions.

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

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

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

L'utilisation des tests de procédures

Identifier l'efficacité du fonctionnement des contrôles internes pertinents qui, s'ils sont testés, permettront de réduire la nécessité et l'étendue des autres contrôles de substance. En règle générale, la taille de l'échantillon pour les tests de procédures est souvent moins importante que celle des tests substantifs d'un flux d'opérations. En supposant que les contrôles pertinents fonctionnent de manière cohérente et que les écarts de contrôle sont peu probables, l'utilisation des tests de procédures entraîne souvent l'exécution de moins de travaux. Cependant, il y a lieu de noter qu'il n'est pas exigé que l'efficacité du fonctionnement des contrôles internes (directs ou indirects) soit obligatoirement testée.

Identifier les assertions qui ne peuvent pas être traitées uniquement par des contrôles de substance. Par exemple, cela peut souvent s'appliquer à l'exhaustivité des ventes dans une petite entité et aux situations où il y a un traitement hautement automatisé des transactions (telles que les ventes par Internet) avec peu ou pas d'intervention manuelle.

Les procédures analytiques de substance

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

L'imprévisibilité

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

Les dépassements de la part de la direction

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

Les risques significatifs

Il s'agit de la réponse d'audit aux "risques significatifs" qui ont été identifiés.

Reporting

Les objectifs de l'auditeur sont les suivants :

- se forger une opinion sur les états de synthèse fondée sur une évaluation des conclusions tirées des éléments probants recueillis ; et
- exprimer clairement cette opinion dans un rapport écrit qui décrit également le fondement de celle-ci.

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

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

- s'il y a eu une modification du niveau du risque évalué ;
- si les conclusions tirées des travaux réalisés sont appropriées ;
- si des situations suspectes ont été relevées ;

Que les risques additionnels (ceux qui n'ont pas été identifiés auparavant) ont été évalués de manière appropriée et que des procédures d'audit complémentaires ont été réalisées comme il se doit.

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

La démarche d'audit dans une PME comprend les étapes suivantes :

- Procédure d'acceptation de la mission ;
- Prise de connaissance de l'entreprise et élaboration du plan d'audit ;
- Appréciation du système de contrôle interne ;
- Mise en œuvre des normes et travaux d'audit.

3.1 Acceptation et maintien de la mission

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 1220 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. 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 nécessaire ;
- 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.

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).

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.

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. 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 de synthèse, 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.

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.

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

- La nature, l'étendue et l'objectif de la mission,
- Le référentiel comptable applicable,
- L'étendue et la forme du rapport d'audit résultant de l'audit des états financiers,
- Les responsabilités de l'auditeur,
- Les responsabilités de la direction,
- 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.

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.

3.2 Prise de connaissance de l'entreprise et élaboration du plan d'audit

Les concepts fondamentaux, traités au niveau de cette phase, sont énoncés ci-dessous :

- Planification de l'Audit :
 - Stratégie d'audit.
 - Détermination et utilisation du seuil de signification.
 - Discussion entre les membres de l'équipe d'audit.
- Évaluation des risques

3.2.1 Planification de l'Audit

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 détaillés comme suit :

- Les membres de l'équipe vont acquérir de l'expérience/perspicacité 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 :



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 (On dit souvent qu'une heure consacrée dans la phase planification peut économiser cinq heures dans la phase exécution).

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 :

- À 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.

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.

La documentation pour les PME 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.

Détermination et utilisation du seuil de signification

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 de synthèse pris dans leur ensemble) est le montant total des anomalies dans les états de synthèse, 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.

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.

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.

Il existe deux niveaux de seuils de signification à prendre en considération : le seuil de signification global et le seuil de signification spécifique :

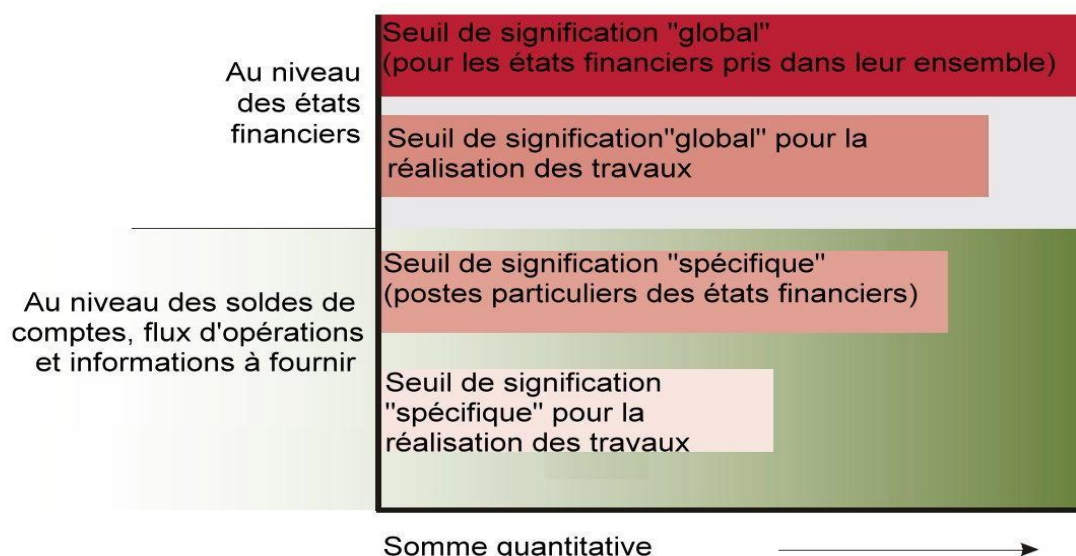
- Le seuil de signification global est utilisé pour les états de synthèse pris dans leur ensemble (seuil de signification global). Il est basé sur le jugement professionnel de l'auditeur en ce qui concerne le montant le plus élevé des anomalies que les états de synthèse pourraient comporter sans que 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 de synthèse 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.

- 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 de synthèse (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.

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.

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.



Pour le seuil de signification global, le caractère significatif est une question de jugement professionnel plutôt qu'un exercice mécanique. Par conséquent, aucune directive spécifique s'y rapportant n'est fournie dans les normes d'audit.

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 :

- Revenus ou dépenses de 1 % à 3 %
- Actifs de 1 % à 3 %
- Les capitaux propres de 3 % à 5

Pour le seuil de signification spécifique, il y a lieu de déterminer un montant moins élevé que le seuil de signification global (sur la base du jugement professionnel) pour l'audit des postes sensibles ou spécifiques des états financiers.

Pour le seuil servant à la réalisation des travaux, aucune directive spécifique n'est fournie dans les normes d'audit.

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.

Discussion entre les membres de l'équipe d'audit



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.

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.

Les trois domaines clés à traiter sont :

- Le partage des informations sur l'entité, par exemple les informations sur les employés, sur ses opérations et sur ses objectifs ;
- Le partage des idées pertinentes (Les erreurs, les fraudes potentielles et les réponses aux risques) ;
- Et le partage du plan d'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.

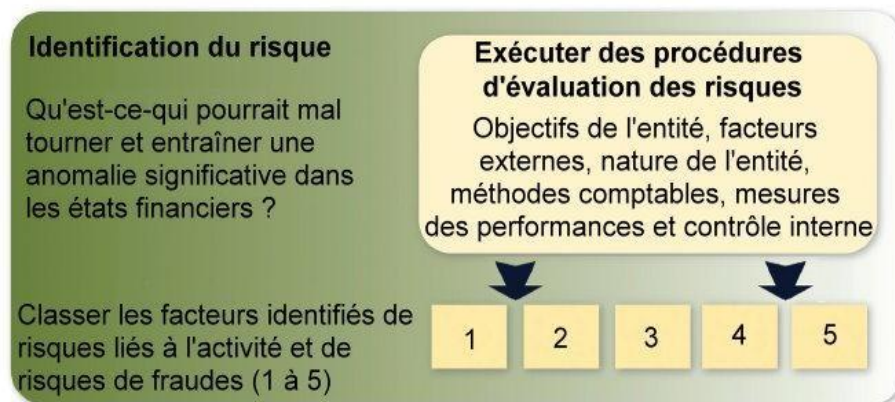
3.2.2 Évaluation des risques

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).

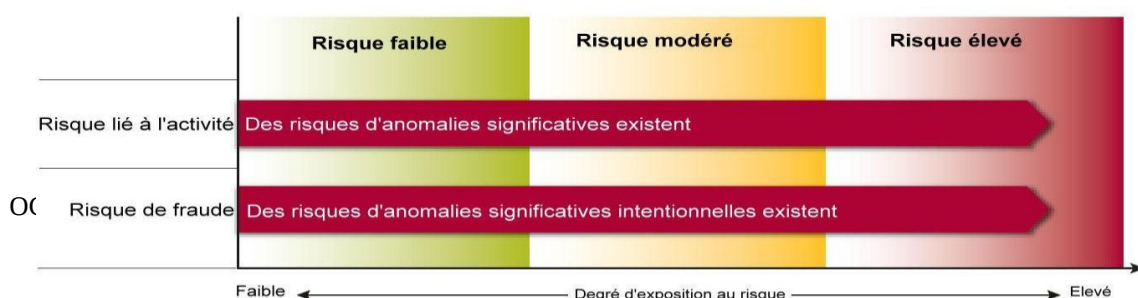


L'identification des risques

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 :



Le terme « **risque lié à l'activité** » comprend plus que les risques d'anomalies significatives dans les états de synthèse. 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 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.

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.

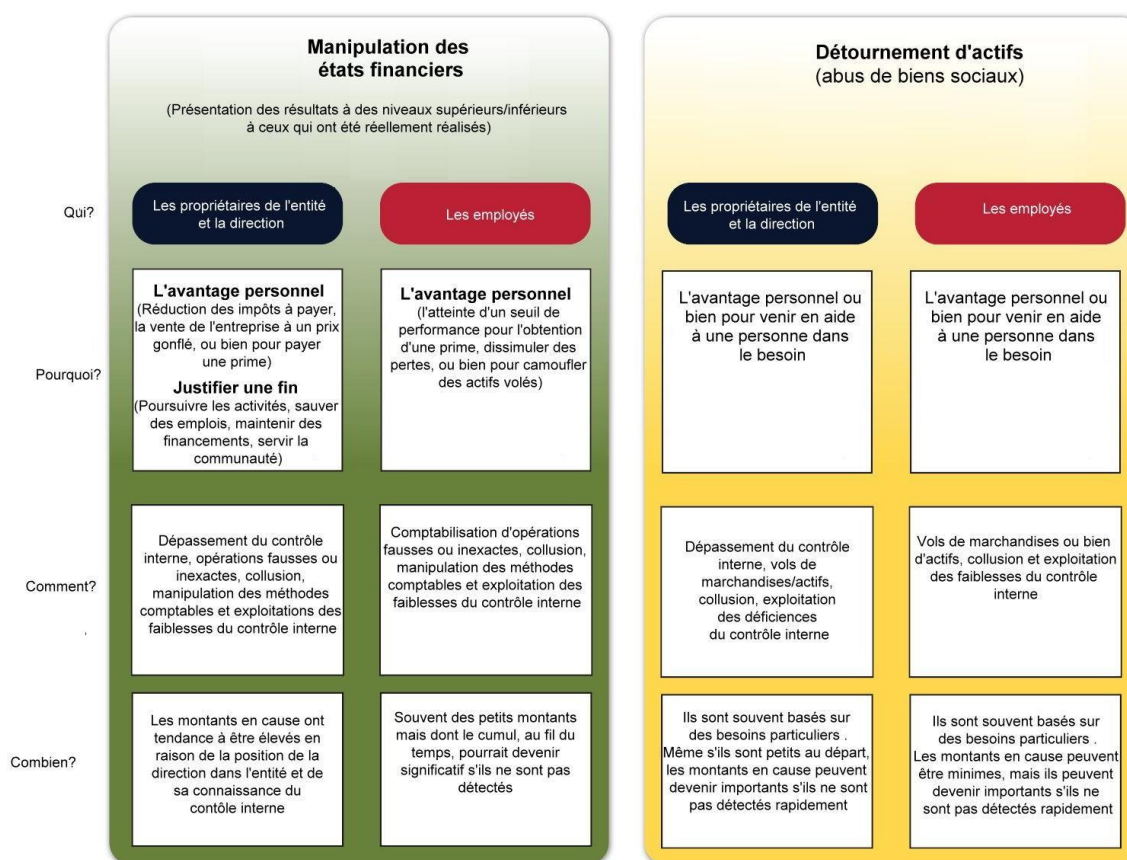
Les sources des risques liés à l'activité et des risques de fraude peuvent être listées comme suit :



Le risque de “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 :



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” 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”.

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 ce qui suit :

- être conscient que la direction peut toujours commettre des fraudes ;
- avoir un esprit critique ;
- être attentif ;
- faire preuve de prudence.

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 de synthèse.

L'évaluation des risques

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

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

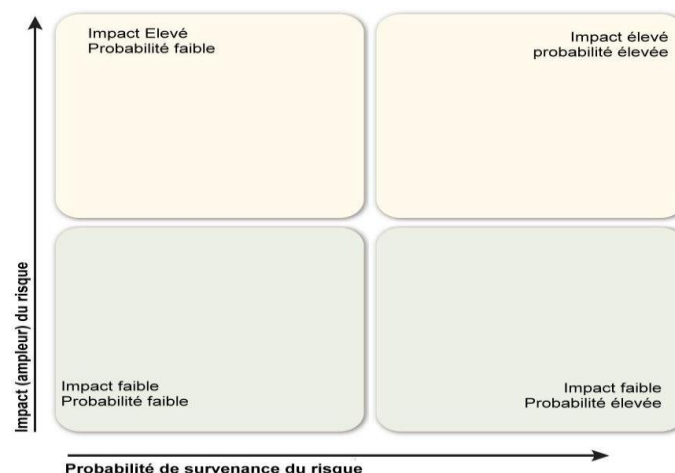
Quelle est la probabilité de la survenance du risque ? L'auditeur peut évaluer cette probabilité simplement comme élevée, moyenne ou faible ou par l'attribution d'un score numérique, allant, par exemple, de 1 à 5. Un score numérique fournit une évaluation légèrement plus précise. Plus le score est élevé, plus la probabilité de survenance du risque est élevée.

Evaluation des risques					
La liste des facteurs identifiés de risques liés à l'activité et de risques de fraudes					
	1	2	3	4	5
Le risque (anomalie) identifié est-il susceptible de se produire ? (Elevé, moyen, faible)					
	M	L	H	H	L
Si le risque (anomalie) survient, quel serait l'ampleur de son impact sur les états financiers ? (Elevé, moyen, faible)					
	M	M	H	M	L
Niveau évalué du risque (Elevé, moyen, faible)					
	M	L	H	M	L

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 de synthèse. 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.

Les résultats du processus d'évaluation des risques peuvent aussi, être énoncés dans un graphique, comme cela est illustré ci-dessous.



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.

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 minimales. 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 de synthèse, le risque sera déclaré comme étant "significatif".

3.3 Évaluation du contrôle interne

3.3.1 La prise de connaissance du contrôle

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.

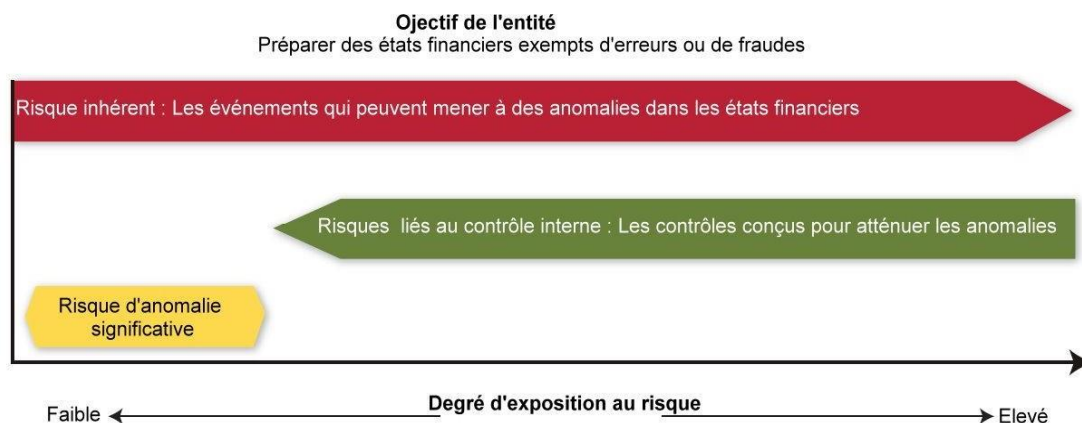
L'auditeur se doit d'obtenir une connaissance du contrôle interne pour toutes les missions d'audit. Cela s'applique à toutes les entités, y compris celles où les auditeurs décident qu'une approche entièrement substantive va être la réponse appropriée aux risques d'anomalies significatives.

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 de synthèse (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.

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



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 de synthèse (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.

Les différents types de contrôle interne existant au sein d'une entité sont divisés en cinq composants clés. Chacun de ces cinq composants (*environnement du contrôle, évaluation des risques, activité du contrôle, information et communication et pilotage*) 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.

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.

Quelle que soit la taille de l'entité, il y a toujours une certaine forme de contrôle interne, telle 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 :

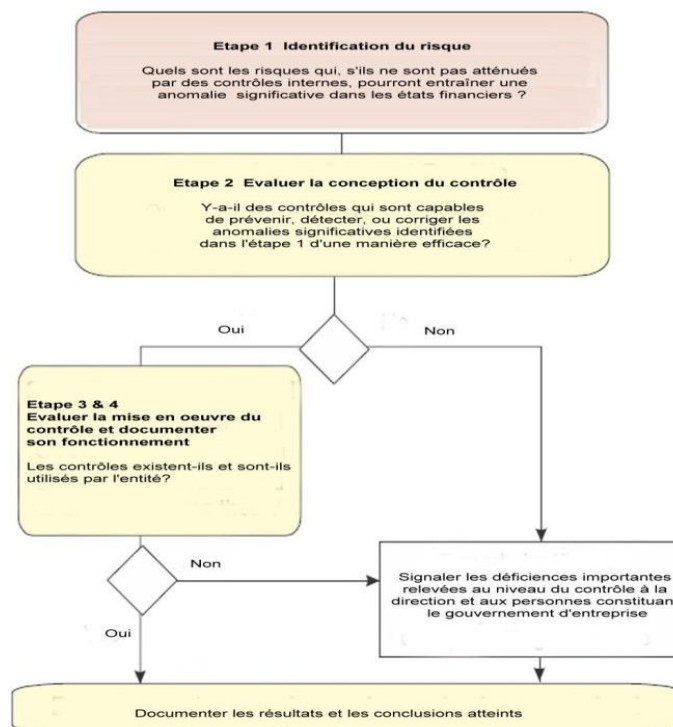
- Les craintes au sujet de l'intégrité de la direction, de son comportement non éthique ou de sa faible attitude envers le contrôle interne. Les insuffisances dans l'environnement de contrôle ont tendance à compromettre les contrôles existant dans d'autres composants du contrôle. Cela augmente le risque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

3.3.2 L'évaluation du contrôle interne

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 :



Étape 1 - Quels sont les risques nécessitant une atténuation ?

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.

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.

Étape 2 - Les contrôles conçus par la direction atténuent-ils les risques ?

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).

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.

Étape 3 - Les contrôles atténuant les facteurs de risques fonctionnent-ils ?

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.

Étape 4 - Le fonctionnement des contrôles pertinents a-t-il été documenté ?

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

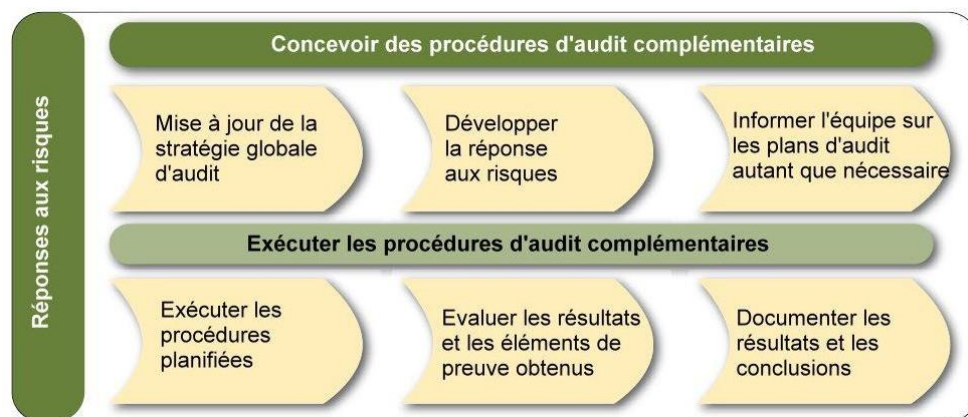
disponible.

3.4 Mise en œuvre des normes et travaux d'audit

L'auditeur doit concevoir et mettre en œuvre des réponses globales pour répondre aux risques d'anomalies significatives évalués au niveau des états financiers.

Il 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.

La phase de la mise en œuvre comprend les étapes présentées ci -dessous.



Les concepts fondamentaux traités au cours de la phase de réponse aux risques sont listés ci -dessous :

- Procédures analytiques
- Sondage en audit
- Confirmation externe
- Observation physique
- Estimation comptable
- Parties liées
- Événements postérieurs à la clôture
- Continuité d'exploitation
- Documentation de travail

3.4.1 Procédures analytiques

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.

Ces procédures sont conçues pour justifier les montants figurant dans les états de synthèse en utilisant des relations prévisibles à la fois entre des données financières et des données non financières. Ils sont, pour la plupart, applicables à de gros volumes de transactions qui ont tendance à devenir prévisibles au fil du temps.

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 de synthèse 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.

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 de synthèse. 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.

3.4.2 Sondage en audit

Les éléments probants suffisants et appropriés peuvent être obtenus en sélectionnant et en examinant ce qui suit :

- tous les éléments (Examen de 100%) : Ceci est approprié lorsque :
 - La population est constituée d'un petit nombre d'éléments de grande valeur ;
 - Il existe un risque significatif, et les autres moyens ne fournissent pas des éléments probants suffisants et appropriés ;
- éléments spécifiques : Cette méthode est appropriée pour :
 - les points clés ou de grandes valeurs qui pourraient individuellement entraîner une anomalie significative ;
 - la totalité des éléments dépassant un certain montant ;
 - tous les éléments et informations à fournir dans les états de synthèse qui sont inhabituels ou sensibles ;
 - tous les éléments qui sont très susceptibles de comporter des anomalies ;
 - les éléments qui fourniront des informations sur des questions telles que la nature de l'entité, la nature des transactions et le contrôle interne ;
 - les éléments utilisés pour tester le fonctionnement de certaines mesures de contrôle.
- un échantillon représentatif des éléments de la population : 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.

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.

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.

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.

Étendue 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 60.000 Dh va avoir trois fois plus de la probabilité d'être sélectionné qu'un solde de comptes clients de 20.000 Dh. 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.

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.

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

- Étape 1 — Calculer l'intervalle de l'échantillonnage : La formule est la suivante :

Intervalle de l'échantillonnage = Seuil de signification pour la réalisation des travaux (anomalie tolérable) ÷ facteur de confiance.

- Étape 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 :

Taille de l'échantillon = Population à tester ÷ Intervalle d'échantillonnage

La population à tester devrait exclure tous les éléments ayant fait l'objet d'une évaluation distincte.

- Étape 3 — 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. Chaque sélection est faite sur la base de la valeur de la sélection précédente, plus la valeur de l'intervalle d'échantillonnage.

Étendue 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.

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 de synthèse 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.

Détermination de la taille d'un échantillon

La taille d'un échantillon est définie comme suit :

Taille de l'échantillon = facteur de confiance ÷ 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. 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 :

Facteur de confiance (2.3) ÷ taux d'écart maximum tolérable (0.1) = 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

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 :

Limite supérieure d'écart = facteur de confiance ajusté ÷ taille de l'échantillon

3.4.3 Recherche des éléments probants

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.

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.

Les diligences à effectuer par l'auditeur à ce stade sont :

- Observation physique
- Confirmation directe des tiers
- Estimation comptable
- Partie liées
- Événements postérieurs à la clôture

3.4.3.1 Observation physique

Cette Norme d'Audit traite de la prise en compte par l'auditeur, lors de l'obtention d'éléments probants suffisants et appropriés, de certains aspects particuliers touchant les actifs (Immobilisations, stocks et avoirs) et les procès et litiges impliquant l'entité.

L'objectif de l'auditeur est de recueillir des éléments probants suffisants et appropriés concernant :

- l'existence et l'état des actifs ;
- l'exhaustivité du recensement des procès et litiges impliquant l'entité

Diligences requises pour les actifs

Si les actifs sont significatifs au regard des états financiers, l'auditeur doit recueillir des éléments probants suffisants et appropriés sur leur existence et leur état :

- en étant présent à la prise d'inventaire physique, à moins que ceci soit irréalisable, afin :
 - d'évaluer les instructions et les procédures définies par la direction pour enregistrer et contrôler les résultats de la prise d'inventaire physique ;
 - d'observer l'application des procédures de comptage établies par la direction ;
 - d'inspecter les actifs ;
 - de tester des comptages ; et
- en mettant en œuvre des procédures d'audit sur les documents d'inventaire finaux pour déterminer s'ils reflètent avec exactitude les résultats du comptage.

Lorsque la prise d'inventaire physique se fait à une date autre que celle des états financiers, l'auditeur doit, en plus des procédures requises, mettre en œuvre des procédures d'audit pour recueillir des éléments probants afin de déterminer si les mouvements des actifs notamment les stocks entre la date de leur comptage et la date des états financiers sont correctement enregistrés.

Si, en raison de circonstances imprévues, l'auditeur n'est pas en mesure d'assister à la prise d'inventaire physique des stocks, il doit réaliser ou observer quelques comptages physiques à une date autre et mettre en œuvre des procédures d'audit alternatives sur les mouvements intervenus entre les deux dates.

Si la présence à la prise d'inventaire physique des stocks est impraticable, l'auditeur doit mettre en œuvre des procédures d'audit alternatives afin de recueillir des éléments probants sur l'existence et l'état des stocks. Si ceci n'est pas réalisable, il doit modifier l'opinion dans son rapport d'audit.

Si les stocks sous la garde et le contrôle d'un tiers sont significatifs au regard des états

financiers, l'auditeur doit recueillir des éléments probants suffisants et appropriés sur l'existence et l'état de ces stocks en réalisant une ou les procédures suivantes :

- demander au tiers une confirmation des quantités de stocks détenus pour le compte de l'entité et de leur état ;
- effectuer une inspection ou d'autres procédures d'audit appropriées en la circonstance.

Diligences requises pour les procès et litiges

L'auditeur doit définir et mettre en œuvre des procédures d'audit afin d'identifier les procès et les litiges impliquant l'entité et pouvant engendrer un risque d'anomalies significatives. Ces procédures comprennent :

- des demandes d'informations auprès de la direction et, le cas échéant, d'autres personnes au sein de l'entité ;
- l'examen des comptes d'honoraires juridiques.

Lorsque l'auditeur a estimé, à l'issue de son évaluation des risques, qu'il existait un risque d'anomalies significatives concernant des procès ou des litiges identifiés, ou lorsque les procédures d'audit réalisées indiquent que d'autres procès ou litiges importants existent, il doit, en plus des procédures requises par d'autres Normes, s'efforcer de communiquer directement avec le conseil juridique externe de l'entité. L'auditeur doit y procéder au moyen d'une lettre de demande d'informations, préparée par la direction et envoyée par l'auditeur, par laquelle il est demandé au conseil juridique externe de l'entité de communiquer directement avec lui.

Si :

- la direction refuse d'autoriser l'auditeur à communiquer avec le conseil juridique externe de l'entité, ou refuse qu'il se réunisse avec celui-ci, ou que le conseil juridique externe de l'entité refuse de répondre de manière appropriée à la lettre de demande d'informations, ou qu'il lui est interdit d'y répondre ; et
- l'auditeur n'est pas en mesure de recueillir des éléments probants et appropriés en réalisant des procédures d'audit alternatives,

il doit modifier l'opinion dans son rapport d'audit.

En plus, l'auditeur doit demander à la direction et, le cas échéant, aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise de lui fournir des déclarations écrites confirmant que tous les procès et litiges connus ou potentiels dont les conséquences devraient être prises en compte pour l'établissement des états financiers lui ont été communiqués, sont enregistrés et mentionnés dans les états financiers conformément au référentiel comptable applicable.

3.4.3.2 Confirmation externe

Lorsque le professionnel décide de recourir aux procédures de confirmation externe, il doit conserver le contrôle sur les demandes de confirmations externes, ce qui implique, notamment :

- de déterminer quelles informations il convient de faire confirmer ou de demander,
- de sélectionner les tiers appropriés à confirmer,
- de concevoir les demandes de confirmation, en prenant soin de vérifier que les demandes soient adressées au bon destinataire et précisent les informations nécessaires pour que les réponses lui soient retournées directement, et
- de procéder à l'envoi des demandes aux tiers, et de leur suivi le cas échéant.

Si la direction refuse de permettre à l'auditeur d'adresser une demande de confirmation, celui-ci doit :

- demander à la direction quelles sont les motifs de son refus et rechercher des éléments probants quant à la validité et au caractère raisonnable de ces motifs ;
- évaluer les incidences du refus de la direction sur son évaluation des risques d'anomalies significatives concernés, y compris du risque de fraude, et sur la nature, le calendrier et l'étendue des autres procédures d'audit ; et
- mettre en œuvre des procédures d'audit alternatives destinées à recueillir des éléments probants pertinents et fiables.

Si l'auditeur conclut que le refus de la direction de lui permettre d'adresser une demande de confirmation ne présente pas un caractère raisonnable, ou si l'auditeur n'est pas en mesure de recueillir des éléments probants pertinents et fiables à partir de procédures d'audit alternatives, il doit en informer les personnes constituant le gouvernement d'entreprise conformément à la Norme 1260. Il doit également en examiner les incidences sur l'audit et sur son opinion d'audit, conformément à la Norme 5701.

Lorsque l'auditeur identifie des facteurs qui font naître des doutes sur la fiabilité de la réponse à une demande de confirmation, il doit recueillir des éléments probants complémentaires pour dissiper ces doutes.

Si l'auditeur détermine qu'une réponse à une demande de confirmation n'est pas fiable, il doit en évaluer les incidences sur son évaluation des risques d'anomalies significatives concernés, y compris le risque de fraude, ainsi que sur la nature, le calendrier et l'étendue des autres procédures d'audit.

Dans le cas d'absence de réponse, l'auditeur doit mettre en œuvre des procédures d'audit alternatives pour recueillir des éléments probants pertinents et fiables.

Dans le cas d'existence de divergences, l'auditeur doit procéder à une investigation afin de déterminer si elles sont, ou non, l'indication d'anomalies.

Les confirmations négatives fournissent des éléments probants moins convaincants que les confirmations positives. En conséquence, l'auditeur ne doit avoir recours à des demandes de confirmations négatives comme seul contrôle de substance destiné à répondre à un risque évalué d'anomalies significatives au niveau des assertions que si tous les facteurs suivants sont réunis

- l'auditeur a évalué le risque d'anomalies significatives à un niveau faible et a recueilli des éléments probants suffisants et appropriés concernant l'efficacité du fonctionnement des contrôles se rapportant à l'assertion concernée ;
- la population des éléments soumis à des procédures de confirmation négative comprend un grand nombre de soldes de comptes ou transactions homogènes et de faible valeur ;
- un taux très bas de divergences est attendu ; et
- l'auditeur n'a pas connaissance de circonstances ou de conditions qui conduiraient les destinataires des demandes de confirmation négative à ignorer celles-ci.

3.4.3.3 Estimation comptable

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

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

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

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

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

Le risque d'anomalies significatives résultant d'une estimation sera souvent basé sur le degré d'incertitude de l'estimation concernée. Lorsque les éléments probants auraient été recueillis, le caractère raisonnable des estimations serait évalué et l'étendue de toute anomalie serait identifiée.

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

Une différence entre le résultat d'une estimation comptable et le montant initialement reconnu ou divulgué dans les états de synthèse ne représente pas nécessairement une anomalie des états financiers. Cela est particulièrement le cas pour les estimations

comptables en juste valeur qui, comme tout résultat observé, sont toujours affectées par des événements ou des conditions subséquentes à la date à laquelle la mesure a été estimée pour les besoins d'établissement des états financiers.

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

3.4.3.4 Parties liées

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

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

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

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

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

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

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

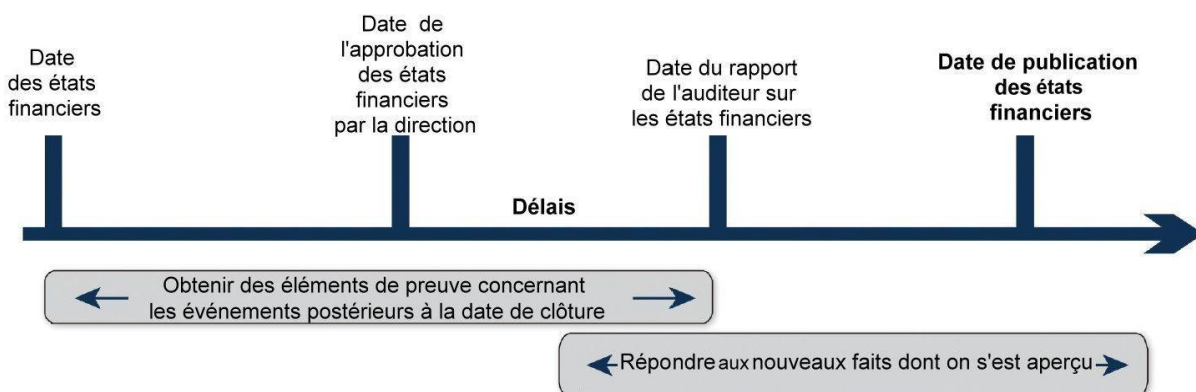
Lorsqu'une information identifiée suggère l'existence de relations ou d'opérations avec les parties liées qui n'ont pas été identifiées ou communiquées auparavant par la

direction, l'auditeur est obligé de déterminer si les circonstances sous - jacentes confirment l'existence de telles relations ou opérations.

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

3.4.3.5 Événements postérieurs à la clôture

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



Les “événements postérieurs à la date de clôture” se réfèrent :

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

Lors de la détermination de l'existence d'événements postérieurs à la date de clôture, et lors de l'évaluation de leur impact, l'auditeur va mener les étapes suivantes :

1. Identifier tous les événements postérieurs à la date de clôture

Effectuer les procédures d'audit pour identifier les événements postérieurs à la date de clôture qui requièrent un ajustement des états financiers ou une information à fournir dans ceux-ci. Il s'agirait notamment :

- De comprendre les procédures mises en place par la direction (le cas échéant) afin d'identifier les événements postérieurs à la date de clôture ;
- De demander des informations auprès de la direction (et des personnes constituant le gouvernement d'entreprise) en ce qui concerne :
 - Les nouveaux engagements, emprunts ou garanties ;
 - Les cessions ou acquisitions d'actifs qui ont eu lieu ou celles qui sont prévues ;
 - Les augmentations de capital ou les émissions d'obligations ;
 - Les accords de fusion ou de liquidation ;
 - Les actifs qui ont été expropriés par le gouvernement ou détruits (par un incendie ou une inondation, par exemple) ;
 - Les litiges, les réclamations et les autres contingences ;
 - Les ajustements comptables inhabituels effectués ou envisagés ;
 - Tous les événements, ayant eu lieu ou susceptibles de se produire, qui mettent en question le caractère approprié de l'hypothèse de continuité de l'exploitation ou d'autres principes comptables ;
 - Tous les événements relatifs à la mesure des estimations ou des provisions incluses dans les états de synthèse ;
 - Tous les événements touchant la recouvrabilité des actifs.

- De lire, le cas échéant, des procès-verbaux des réunions (de la direction et des personnes constituant le gouvernement d'entreprise) qui se sont tenues après la date des états financiers et d'enquêter sur les questions discutées lors des réunions pour lesquelles les procès-verbaux ne sont pas encore disponibles ;
- De lire les rapports financiers établis après la fin de période, le cas échéant.

2. Obtenir une déclaration écrite de la direction

Examiner si une déclaration écrite de la direction couvrant tous les événements particuliers postérieurs à la date de clôture serait nécessaire pour appuyer les éléments probants et recueillir, de cette manière, des éléments probants suffisants et appropriés.

3. Des faits sont connus par l'auditeur (après la date du rapport d'audit mais avant la date de publication des états financiers)

- Discuter les points en question avec la direction (et avec les personnes constituant le gouvernement d'entreprise) ;
- Déterminer si les états de synthèse doivent être modifiés et, dans l'affirmative:
 - S'enquérir auprès de la direction sur la façon dont elle entend traiter les points en question dans les états de synthèse ;
 - Effectuer les procédures d'audit complémentaires nécessaires ;
 - Publier un nouveau rapport d'audit sur les états de synthèse modifiés. Cela pourrait aussi inclure une double datation du rapport, limitée à la modification, ou l'ajout d'un paragraphe d'observation ;
- Au cas où la direction ne modifierait pas les états de synthèse, l'auditeur devrait émettre une opinion d'audit modifiée.
- Si le rapport d'audit a déjà été communiqué à la direction, l'auditeur doit lui notifier (et aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise) de ne pas communiquer aux tiers les états de synthèse avant que les modifications nécessaires ne soient apportées.
- Si les états de synthèse ont été communiqués aux tiers malgré la notification, l'auditeur doit prendre les mesures appropriées (après consultation du conseiller juridique du cabinet) pour prévenir le risque qu'un utilisateur ne s'appuie sur son rapport d'audit.

4. Des faits sont connus par l'auditeur (après la date de publication des états financiers)

- Discuter de ce problème avec la direction (et les personnes constituant le gouvernement de l'entreprise) ;
- Déterminer si les états de synthèse doivent être modifiés et, dans l'affirmative, s'enquérir auprès de la direction sur la façon dont elle entend traiter le problème dans les états de synthèse ;
- Si la direction modifie les états de synthèse :
 - Étendre les procédures d'audit relatives aux événements postérieurs à la date

de clôture jusqu'à la date du nouveau rapport d'audit, à moins que le rapport d'audit n'ait été modifié que pour inclure une date supplémentaire limitée à une modification bien particulière ;

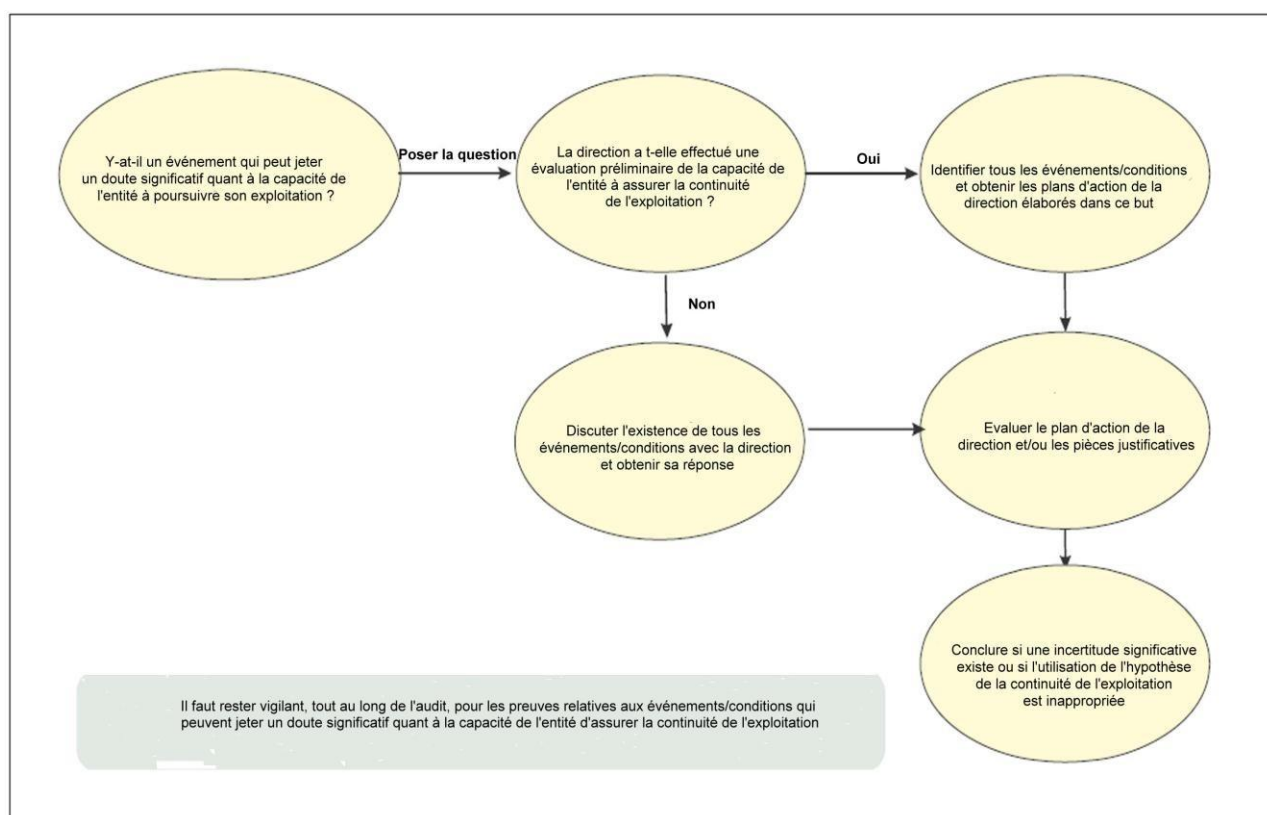
- Effectuer toutes les procédures d'audit complémentaires requises ;
 - Revoir les mesures prises par la direction pour s'assurer que toutes les personnes en possession des états financiers précédemment publiés accompagnés du rapport d'audit sont informées de la situation ;
 - Emettre un nouveau rapport d'audit sur les états de synthèse modifiés.
- Emettre un nouveau rapport d'audit modifié qui inclut un « paragraphe d'observation ». Dans le cas où la direction ne prend pas des mesures pour s'assurer que toutes les personnes en possession des états financiers précédemment publiés sont informées de la situation, il y a lieu :
 - D'aviser la direction (et les personnes constituant le gouvernement d'entreprise) que l'auditeur prendra les mesures appropriées afin de tenter de prévenir le risque qu'un utilisateur ne s'appuie sur son rapport d'audit.
 - Si, malgré cette notification, la direction (ou les personnes constituant le gouvernement d'entreprise) ne prend pas les actions nécessaires, l'auditeur doit prendre des mesures appropriées (comme la consultation des conseillers juridiques) pour prévenir qu'un utilisateur s'appuie sur son rapport d'audit.

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

3.4.4. Continuité d'exploitation

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

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



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

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

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

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

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

- La discussion du financement à moyen et à long terme de l'entité avec la direction ;

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

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

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

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

- **La disponibilité des financements**

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

- **Autres changements majeurs**

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

- **Réponse aux risques - Lorsque des événements sont identifiés**

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

- **Incertitude significative**

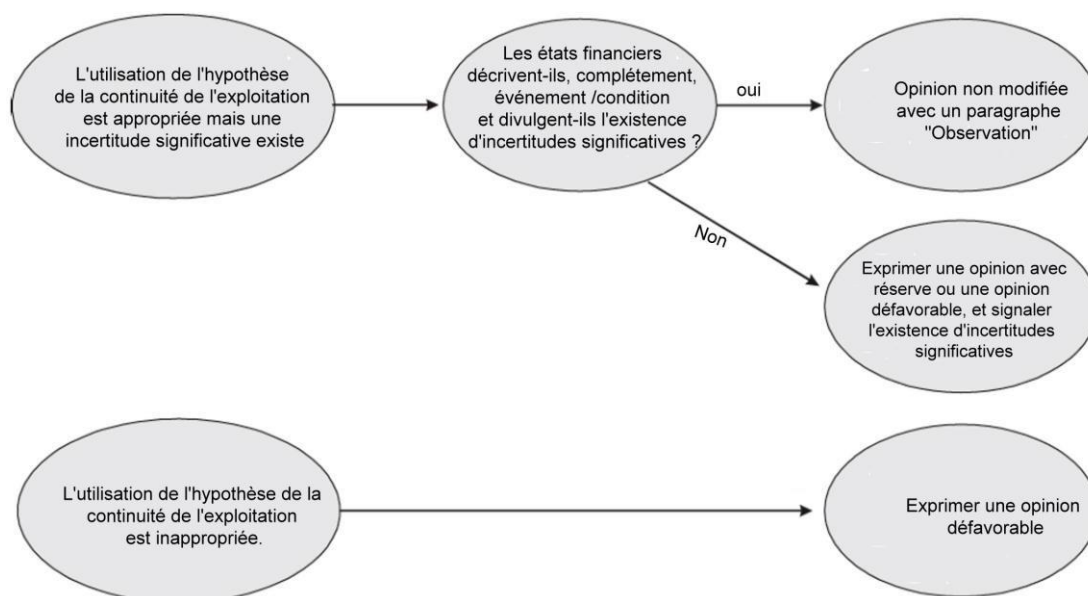
Des événements ou des conditions susceptibles de jeter un doute sur la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation peuvent être identifiés. Une incertitude significative existe lorsque l'ampleur de leurs impacts potentiels et leur probabilité de survenance est telle que, d'après le jugement de l'auditeur, la divulgation appropriée de la nature et des implications de l'incertitude sont nécessaires pour la présentation

sincère des états financiers d'une part ; et d'autre part, pour le cas où le référentiel comptable repose sur le concept de conformité, les états de synthèse ne doivent pas être trompeurs.

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

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

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



3.4.5 Documentation de travail

La documentation des dossiers d'audit (sur supports papier ou sur supports électroniques) joue un rôle essentiel pour :

- L'assistance des membres de l'équipe affectée à la mission dans la planification et la réalisation de l'audit ;
- La fourniture des preuves démontrant que les procédures d'audit planifiées ont effectivement été exécutées ;
- L'aide et l'assistance des personnes chargées de la supervision et la revue des travaux d'audit (y compris les personnes chargées de la revue de contrôle qualité des missions) dans l'accomplissement de leurs fonctions conformément aux normes professionnelles ;
- L'enregistrement des jugements impliqués dans la formulation de l'opinion d'audit ;
- L'enregistrement des questions récurrentes importantes pour les prochains audits de l'entité

La documentation d'audit des petites entités est généralement moins étendue que celle des grandes entités. Cela s'applique particulièrement lorsque :

- L'associé responsable de la mission effectue tous les travaux d'audit. Dans ce cas, la documentation ne comprendrait pas les questions liées aux discussions au sein de l'équipe d'audit, l'affectation des responsabilités ou la supervision ;
- Certaines questions sont tellement claires qu'elles peuvent être plus convenablement traitées dans un seul document avec des références croisées avec les papiers de travail de base. Cela pourrait inclure une ou plusieurs des domaines tels que la connaissance de l'entité et son contrôle interne, la stratégie d'audit globale et le plan d'audit, le seuil de signification, les risques évalués, les questions importantes relevées et les conclusions tirées.

Plusieurs normes d'audit contiennent des exigences de documentation spécifiques qui servent à clarifier les exigences de la norme 1230.

La documentation d'audit est généralement organisée en effectuant des divisions logiques du travail et en utilisant un système d'indexation. Si le fichier est en format électronique, l'indexation peut être sous forme de dossiers et de sous - dossiers. A chaque fois qu'une partie de la documentation d'audit est créée, il lui sera donné une référence unique qui la relie directement à l'index du dossier général.

La documentation d'audit type devrait inclure les données pour satisfaire :

- L'évaluation des risques.
- La réponse aux risques.
- Le reporting.

La documentation d'audit doit être réalisée de façon qu'un auditeur expérimenté, qui n'a eu aucun contact avec la mission d'audit, soit en mesure de comprendre (sans avoir besoin d'explication orale) ce qui suit :

- La nature, le calendrier et l'étendue des procédures d'audit réalisées pour se conformer aux exigences légales, réglementaires et aux diligences professionnelles ;
- Les résultats des procédures d'audit et les éléments probants recueillis ;
- La nature des questions importantes relevées et les conclusions tirées.

De nombreux cabinets ont remplacé (ou sont en train de remplacer) les dossiers de la mission sur supports papier par des fichiers électroniques. Dans certains cas, même si les travaux ont été réalisés et revus au moyen de supports électroniques, les dossiers sur support papier restent les dossiers de base de la mission, et ce, en tant que dossier permanent pour les travaux d'audit exécutés. Les documents/formulaires sont initiés sous forme numérique, les documents des clients sont scannés et numérisés avec des moyens électroniques ; par la suite, toutes les données sont stockées suivant ces mêmes procédés. C'est seulement au moment où tout le travail aura été achevé et revu qu'il sera imprimé sur papier.

Il existe deux types de documents électroniques :

- Le premier est souvent qualifié de "travaux en cours" ;
- Le deuxième est "l'information statique".

Les travaux en cours

Les travaux en cours sont constitués d'informations dynamiques qui sont élaborées et mises à jour au fur et à mesure de l'avancement de l'audit. On peut citer, à titre d'exemple, les formulaires vierges d'audit et les modèles de lettres, les connaissances acquises sur le secteur d'activité et les principaux indicateurs de performance, les questionnaires, les arbres de décision, les règles du cabinet, les diagnostics ainsi que les données financières de l'exercice précédent, les informations et les hypothèses, etc. Cela peut être utilisé dans l'exécution des procédures analytiques de l'année en cours. Ces informations sont souvent contenues dans les applications et les outils d'audit informatiques.

Les informations statiques

Les informations statiques sont constituées du dossier final de documents, tels que les états de synthèse et les documents de travail remplis qui ne changeront pas et peuvent être aussi bien nécessaires pour servir de référence pour les années suivantes.

Les documents finaux ou statiques doivent être conservés dans un format où les informations peuvent être récupérées facilement dans les années suivantes.

Un rapport d'audit doit être daté. Cette datation signifie que le travail d'audit est achevé. Après cette date, on n'est pas tenu de continuer de rechercher des éléments probants complémentaires.

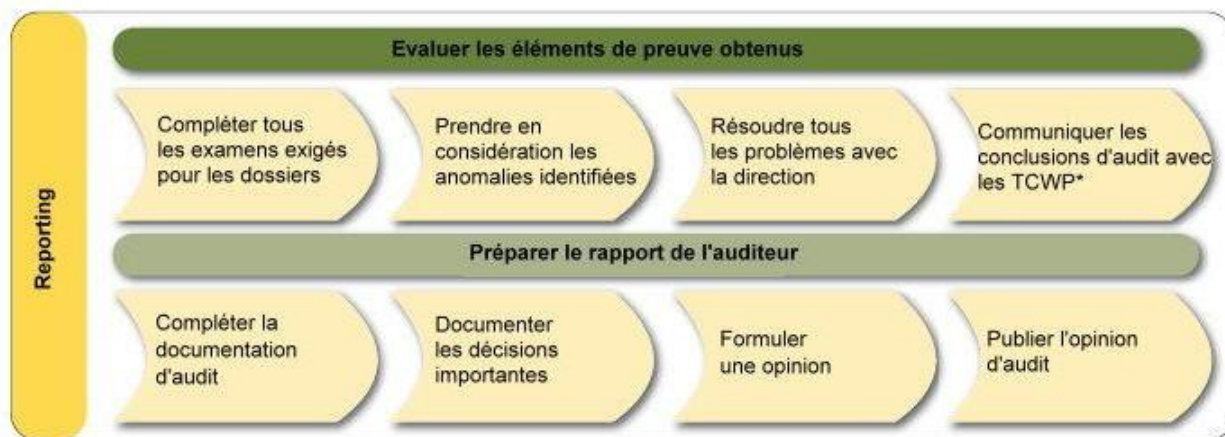
Après la date du rapport d'audit, l'assemblage final des dossiers d'audit devrait avoir lieu en temps opportun. Le délai approprié, au cours duquel l'assemblage du dossier d'audit final devrait être achevé, ne doit pas normalement dépasser la date du rapport de l'auditeur plus de 60 jours.

4. SYNTHÈSE DES TRAVAUX

Dans la conduite d'un audit d'états financiers, les objectifs généraux de l'auditeur sont :

- D'obtenir l'assurance raisonnable que les états de synthèse 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 de synthèse sont établis, dans tous leurs aspects significatifs, conformément au référentiel comptable applicable ; et
- D'émettre un rapport sur les états de synthèse et de procéder aux communications requises par les Normes sur la base des conclusions de ses travaux.

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 requièrent de l'auditeur de formuler une impossibilité d'exprimer une opinion.



* TCWP = les personnes constituant le gouvernement d'entreprise

4.1 Synthèse des déficiences du contrôle interne

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, 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.

Le critère pour déterminer si une déficience est significative ou non est similaire à celui de tout autre risque. 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.

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.

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.

4.2 Conclusion et synthèse générale

La note de synthèse générale doit résumer le processus d'audit concourant à l'émission de l'opinion. Sa rédaction ne nécessite aucune information nouvelle : la note de synthèse reprend des informations qui proviennent de différentes feuilles de travail du dossier d'audit établies lors des différentes phases d'audit (approche des risques, contrôle des comptes...).

L'auditeur doit évaluer les conclusions tirées des éléments probants recueillis pour fonder son opinion sur les états de synthèse.

Pour fonder son opinion sur les états de synthèse, l'auditeur évalue si, sur la base des éléments probants recueillis, il existe une assurance raisonnable que les états de synthèse, pris dans leur ensemble, ne comportent pas d'anomalies significatives. Ceci implique d'apprécier si des éléments probants suffisants et appropriés ont été recueillis pour réduire le risque d'anomalies significatives au niveau des états de synthèse à un niveau faible acceptable et d'évaluer l'effet des anomalies identifiées non corrigées.

Fonder une opinion selon laquelle les états de synthèse donnent une image fidèle, dans tous leurs aspects significatifs, conformément au référentiel comptable applicable, implique d'évaluer si les états de synthèse ont été établis et présentés selon les exigences spécifiques du référentiel comptable applicable, relatives aux flux d'opérations, aux soldes de comptes et aux informations fournies dans les états de synthèse. Cette évaluation implique d'examiner si, dans le contexte du référentiel comptable applicable :

- les méthodes comptables retenues et suivies sont en accord avec le référentiel comptable et sont appropriées en la circonstance ;
- les estimations comptables faites par la direction sont raisonnables en la circonstance ;

- les informations présentées dans les états de synthèse, y compris la description des méthodes comptables, sont pertinentes, fiables, comparables et compréhensibles ;
- et des informations suffisantes sont fournies dans les états de synthèse pour permettre aux lecteurs de comprendre le résultat des opérations et des événements importants qui y sont reflétés.

Fonder une opinion selon laquelle les états de synthèse donnent, dans tous leurs aspects significatifs, une image fidèle, conformément au référentiel comptable applicable implique également d'évaluer la présentation de ceux-ci.

L'auditeur examine si, après la prise en compte par la direction de tous les redressements éventuels résultant des procédures d'audit, les états de synthèse sont cohérents au regard de sa connaissance de l'entité et de son environnement. Il revoit leur présentation d'ensemble, leur structure et leur contenu. L'auditeur évalue également si les états de synthèse, y compris l'ETIC, présentent les opérations et les événements les sous-tendant de telle sorte à donner une image fidèle, ou de présenter, dans tous leurs aspects significatifs, des informations fournies par les états de synthèse dans le contexte du référentiel comptable. Des procédures analytiques mises en œuvre à la fin, ou à une date proche de la fin de l'audit, aident à corroborer les conclusions tirées durant l'audit et à fonder une conclusion d'ensemble quant à la présentation des états de synthèse.

4.3 Informations particulières à porter à la connaissance de la Direction Générale et la Gouvernance

Le fait d'informer les responsables de la gouvernance des circonstances à l'origine d'une réserve prévue de l'opinion de l'auditeur permet :

- a) à l'auditeur d'aviser les responsables de la gouvernance de la ou les anomalies et les raisons (ou des circonstances) qui en sont à l'origine ;
- b) à l'auditeur de chercher à obtenir des responsables de la gouvernance qu'ils reconnaissent les faits constituant le ou les problèmes à l'origine des réserves prévues, ou qu'ils confirment leurs points de désaccord avec la direction ;
- c) aux responsables de la gouvernance d'avoir l'occasion, le cas échéant, de fournir des informations ou des explications supplémentaires à l'auditeur au sujet du ou des problèmes à l'origine de ces réserves.

Si les anomalies non corrigées sont communiquées à une ou à plusieurs personnes ayant des responsabilités de direction et que cette ou ces personnes assument également des responsabilités de gouvernance, il n'est pas nécessaire de les communiquer de nouveau à ces personnes en leur qualité de responsables de la gouvernance. L'auditeur doit néanmoins s'assurer que la communication faite à une ou à plusieurs personnes ayant des responsabilités de direction est suffisante pour que soient adéquatement informées toutes les personnes avec lesquelles il communiquerait, en leur qualité de responsables de la gouvernance, en d'autres circonstances

Lorsqu'il se trouve en présence d'un grand nombre d'anomalies non corrigées qui, prises individuellement, ne sont pas significatives, l'auditeur peut communiquer

le nombre et l'incidence monétaire totale des anomalies non corrigées, plutôt que de faire mention de chacune.

L'auditeur doit communiquer aux responsables de la gouvernance les déclarations écrites qu'il demande à la direction de lui fournir. Il peut s'entretenir avec les responsables de la gouvernance des raisons et des implications de la non-correction des anomalies, y compris les implications possibles pour les états financiers futurs, compte tenu de l'ordre de grandeur et de la nature de chaque anomalie, appréciés en fonction des circonstances.

5. LES RAPPORTS

5.1 Le fondement de l'opinion sur les états de synthèse

L'étape finale du processus de l'audit est consacrée à l'évaluation des éléments probants recueillis, à la considération de l'incidence de toutes les anomalies relevées, à la formation d'une opinion sur les états de synthèse et à la préparation d'un rapport d'audit rédigé de manière appropriée.

Ce chapitre traite :

- Les états de synthèse établis conformément au référentiel comptable marocain ;
- La formation d'une opinion sur un jeu complet d'états financiers à caractère général. Cela est basé sur l'évaluation des conclusions tirées à partir des éléments probants recueillis ;
- L'expression, de manière claire, de cette opinion dans un rapport qui décrit également le fondement de cette opinion.

Pour les audits effectués conformément aux normes d'audit, la rédaction d'un rapport d'audit comportera un nombre minimum d'éléments. La rédaction aura une forme standard, sauf si des paragraphes supplémentaires sont ajoutés en tant que paragraphes d'observation ou paragraphes descriptifs d'autres questions.

Il y a lieu de signaler que la formulation de l'opinion de l'auditeur est différente selon la nature de l'audit (contractuel ou légal). Toutefois, les responsabilités de l'auditeur en matière de formation de l'opinion restent les mêmes.

Fondement de l'opinion sur les états de synthèse

Pour fonder son opinion, l'auditeur doit s'assurer que les états de synthèse sont préparés conformément au référentiel comptable. Les considérations à prendre en compte sont :

Seuil de signification

Il y a lieu de conclure :

- Si le seuil de signification demeure approprié dans le contexte des résultats financiers réels de l'entité.
- Si les anomalies non corrigées (y comprises celles liées aux périodes précédentes), prises individuellement ou cumulées avec d'autres anomalies, peuvent entraîner une anomalie significative

Éléments probants

- Des éléments probants suffisants et appropriés ont-ils été recueillis ?
- Les estimations comptables faites par la direction sont-elles raisonnables ?

- Les procédures analytiques effectuées à la fin ou près de la fin de l'audit corroborent-elles les conclusions formées au cours de l'audit ?

Méthodes comptables

- Les états de synthèse divulguent-ils de manière adéquate les méthodes comptables significatives choisies et appliquées ?
- Les méthodes comptables sont-elles cohérentes avec le référentiel comptable et sont-elles appropriées en les circonstances ?

Les informations à fournir dans les états de synthèse

- Les états de synthèse se réfèrent-ils ou décrivent-ils le référentiel comptable applicable ?
- Toutes les informations fournies dans les états de synthèse ont-elles été établies pour répondre aux exigences du référentiel comptable applicable ?
- La terminologie utilisée dans les états de synthèse, y compris le titre de chacun des états financiers, est-elle appropriée ?
- Y a-t-il des informations fournies suffisantes pour permettre aux utilisateurs présumés de comprendre l'effet des transactions significatives et des événements sur les informations communiquées dans les états de synthèse ?
- L'information présentée dans les états de synthèse est-elle pertinente, fiable, comparable, compréhensible et suffisante ?
- Les états de synthèse fournissent-ils des informations fournies adéquates pour permettre aux utilisateurs présumés de comprendre l'effet des transactions significatives et des événements sur les informations communiquées dans les états de synthèse ?

Sur la base des résultats des évaluations décrites ci-dessus, l'auditeur déterminerait quelle forme de rapport d'audit (modifié ou non modifié) serait appropriée en les circonstances, comme le montre le tableau suivant :

Type d'opinion	Conclusions de l'auditeur
Opinion non modifiée	Les états de synthèse sont établis, dans tous leurs aspects significatifs, conformément au référentiel comptable applicable et une opinion non modifiée serait appropriée.
Opinion modifiée (<i>une opinion avec réserve, une impossibilité d'exprimer une opinion ou une opinion défavorable</i>)	• Sur la base des éléments probants recueillis, les états de synthèse pris dans leur ensemble ne sont pas exempts d'anomalies significatives ; ou • Les éléments probants suffisants et appropriés, permettant de conclure que les états de synthèse pris dans leur ensemble sont exempts d'anomalies significatives, peuvent ne pas être recueillis.

5.2 Rapport d'audit

Forme et formulation du rapport de l'auditeur

Le rapport de l'auditeur doit être sous forme écrite.

Titre

Le rapport de l'auditeur doit comporter un titre qui indique clairement qu'il s'agit du rapport d'un auditeur indépendant.

Le rapport de l'auditeur doit être adressé au destinataire approprié, selon les circonstances de la mission.

Opinion de l'auditeur

L'opinion de l'auditeur doit figurer dans la première section du rapport de l'auditeur, laquelle doit être intitulée «Opinion».

La section « Opinion » du rapport de l'auditeur doit également :

- a) identifier l'entité dont les états financiers ont été soumis à l'audit ;
- b) indiquer que ces états financiers ont été audités;
- c) mentionner l'intitulé de chacun des états compris dans le jeu d'états financiers ;
- d) mentionner les notes, notamment le résumé des principales méthodes comptables suivies ;
- e) préciser la date ou la période couverte par l'audit d'états financiers.

Lorsque l'auditeur exprime une opinion non modifiée sur des états financiers préparés conformément à un référentiel reposant sur le principe d'image fidèle, il doit utiliser le libellé suivant :

- Pour l'audit contractuel : À notre avis, les états financiers ci-joints donnent, dans tous leurs aspects significatifs, une image fidèle a de [...] conformément [au référentiel d'information financière applicable].
- Pour l'audit légal : Nous certifions que les états de synthèse ci-joints donnent, dans tous leurs aspects significatifs, une image fidèle a de [...] conformément [au référentiel d'information financière applicable].

Lorsque l'auditeur exprime une opinion non modifiée sur des états financiers préparés conformément à un référentiel reposant sur l'obligation de conformité, cette opinion doit indiquer que les états financiers qui y sont joints ont été préparés, dans tous leurs aspects significatifs, conformément au référentiel comptable admis au Maroc.

Fondement de l'opinion

Le rapport de l'auditeur doit comporter une section placée immédiatement après la section «Opinion» et intitulée «Fondement de l'opinion» qui :

- a) indique que l'audit a été effectué selon les Normes d'audit ;
- b) renvoie à la section du rapport de l'auditeur qui décrit les responsabilités de l'auditeur qui lui incombent en vertu des normes d'audit;
- c) comprend une déclaration selon laquelle l'auditeur est indépendant de l'entité, conformément aux règles de déontologie pertinentes eu égard à l'audit, et qu'il s'est acquitté des autres responsabilités d'ordre déontologique appliqués au Maroc;
- d) indique s'il estime que les éléments probants obtenus sont suffisants et appropriés pour lui permettre de fonder son opinion d'audit.

Continuité de l'exploitation

S'il y a lieu, l'auditeur doit délivrer un rapport conforme à la norme 3570.

Autres informations

S'il y a lieu, l'auditeur doit faire rapport conformément à la norme 5720.

Responsabilités pour les états financiers

Cette section du rapport de l'auditeur doit décrire les responsabilités qui incombent à la direction en ce qui concerne :

- a) la préparation des états financiers conformément au référentiel d'information financière applicable, ainsi que le contrôle interne qu'elle considère comme nécessaire pour permettre la préparation d'états financiers exempts d'anomalies significatives, que celles-ci résultent de fraudes ou d'erreurs;
- b) l'évaluation de la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation, la détermination du caractère approprié de l'application par la direction du principe comptable de continuité d'exploitation et la communication d'informations sur les questions concernant la continuité de l'exploitation, le cas échéant. L'explication des responsabilités de la direction à l'égard de cette évaluation doit comprendre une description des cas où l'application du principe de continuité d'exploitation est appropriée.

Responsabilités de l'auditeur pour l'audit des états financiers

Cette section du rapport de l'auditeur doit :

- a) indiquer que les objectifs de l'auditeur sont :
 - i) d'obtenir l'assurance raisonnable que les états financiers pris dans leur ensemble sont exempts d'anomalies significatives, que celles-ci résultent de fraudes ou d'erreurs ; et
 - ii) de délivrer un rapport de l'auditeur contenant son opinion.
- b) préciser que l'assurance raisonnable correspond à un niveau élevé d'assurance, qui ne garantit toutefois pas qu'un audit réalisé conformément aux normes permettra toujours de détecter toute anomalie significative qui pourrait exister ;
- c) indiquer que les anomalies peuvent résulter de fraudes ou d'erreurs et :
 - i) soit expliquer qu'elles sont considérées comme significatives lorsqu'il est raisonnable de s'attendre à ce que, individuellement ou

collectivement, elles puissent influencer sur les décisions économiques que les utilisateurs des états financiers prennent en se fondant sur ceux-ci ;

ii) soit fournir une définition ou une description de la notion de caractère significatif (ou d'importance relative) conformément au référentiel d'information financière applicable.

Dans la section « Responsabilités de l'auditeur pour l'audit des états financiers » de son rapport, l'auditeur doit en outre :

a) indiquer que, dans le cadre d'un audit réalisé conformément aux normes, il exerce son jugement professionnel et fait preuve d'esprit critique tout au long de l'audit ;

b) donner une description de l'audit en indiquant que les responsabilités de l'auditeur sont les suivantes :

i) identifier et évaluer les risques d'anomalies significatives dans les états financiers, que celles-ci résultent de fraudes ou d'erreurs, concevoir et mettre en œuvre des procédures d'audit en réponse à ces risques, et obtenir des éléments probants suffisants et appropriés pour fonder son opinion.

ii) acquérir une compréhension des aspects du contrôle interne pertinents pour l'audit afin de concevoir des procédures d'audit appropriées dans les circonstances, mais non dans le but d'exprimer une opinion sur l'efficacité du contrôle interne de l'entité.

iii) apprécier le caractère approprié des méthodes comptables retenues et le caractère raisonnable des estimations comptables faites par la direction, de même que des informations y afférentes fournies par cette dernière,

iv) tirer une conclusion quant au caractère approprié de l'application par la direction du principe comptable de continuité d'exploitation et, selon les éléments probants obtenus, quant à l'existence ou non d'une incertitude significative liée à des événements ou situations susceptibles de jeter un doute important sur la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation. Si l'auditeur conclut à l'existence d'une incertitude significative, il est tenu d'attirer l'attention des lecteurs de son rapport sur les informations fournies dans les états financiers au sujet de cette incertitude ou, si ces informations ne sont pas adéquates, d'exprimer une opinion modifiée. Les conclusions de l'auditeur s'appuient sur les éléments probants obtenus jusqu'à la date de son rapport.

v) apprécier la présentation d'ensemble, la forme et le contenu des états financiers, y compris les informations fournies dans les notes, et évaluer si les états financiers représentent les opérations et événements sous-jacents d'une manière propre à donner une image fidèle ;

Autres obligations en matière de rapport

Si, dans son rapport sur les états financiers, l'auditeur satisfait à d'autres obligations en matière de rapport qui s'ajoutent à la responsabilité qui lui incombe selon les normes d'audit, ces autres obligations doivent être traitées dans une section distincte du rapport de l'auditeur qui doit être précédée du sous-titre «Rapport relatif à

d'autres obligations légales et réglementaires», ou d'un autre sous-titre approprié à son contenu.

Nom de l'associé responsable de la mission

Signature de l'auditeur

Adresse de l'auditeur

Date du rapport de l'auditeur

Le rapport de l'auditeur doit porter une date qui n'est pas antérieure à la date à laquelle l'auditeur a obtenu les éléments probants suffisants et appropriés sur lesquels fonder son opinion sur les états financiers, y compris des éléments qui attestent :

- a) que tous les états compris dans le jeu d'états financiers, y compris les notes annexes, ont été préparés
- b) que les personnes habilitées à le faire ont déclaré qu'elles assumaient la responsabilité de ces états financiers.

5.3 Les recommandations

L'auditeur peut également tenir compte des mesures prises par la direction à l'égard des constatations et des recommandations concernant des déficiences du contrôle interne qui ont été relevées et sont pertinentes pour l'audit, et notamment se demander si et comment ces mesures ont été mises en œuvre, et si elles ont été par la suite évaluées par la fonction d'audit interne.

L'environnement de contrôle des petites entités est généralement différent de celui des grandes entités. Par exemple, il se peut qu'il n'y ait pas de membre indépendant ou externe parmi les responsables de la gouvernance, et même que le rôle de gouvernance soit assumé directement par le propriétaire-dirigeant de l'entité lorsqu'il en est l'unique propriétaire. La nature de l'environnement de contrôle peut également influencer sur l'importance des autres contrôles ou sur leur absence. Par exemple, la participation active du propriétaire-dirigeant peut atténuer certains risques découlant d'un manque de séparation des tâches dans une petite entité ; cela peut toutefois accroître d'autres risques, comme le risque de contournement des contrôles.

Dans les petites entités, il se peut en outre que les éléments probants concernant les éléments de l'environnement de contrôle ne soient pas disponibles sous forme de documents, en particulier là où la communication entre la direction et le personnel peut être informelle, mais néanmoins efficace. Par exemple, il se peut que les petites entités ne disposent pas d'un code de bonne conduite écrit, mais qu'elles développent plutôt une culture qui souligne l'importance de l'intégrité et du comportement éthique par la communication orale et l'exemple donné par la direction.

L'attitude, le degré de sensibilisation et les actions de la direction ou du propriétaire-dirigeant sont donc d'une importance particulière pour la compréhension de l'environnement de contrôle d'une petite entité.

6. COMMUNICATION AVEC LES ORGANES DE GOUVERNANCE ET LES ASSEMBLEES

6.1 Déclaration de la direction

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, 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.

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 de synthèse, mais pas après. Les déclarations écrites couvriraient tous les états de synthèse 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.

En outre, l'auditeur doit demander à la direction de lui fournir des déclarations écrites affirmant qu'elle lui a communiqué au mieux de sa connaissance et de sa bonne foi :

- L'identité des parties liées à la « PME » et toutes les relations et opérations avec les parties liées dont elle avait connaissance ;

- Tous les faits importants ayant trait à des cas de fraude avérés ou suspectés dont elle avait connaissance et qui peuvent avoir eu une incidence sur la « PME » ;
- Toute situation actuelle ou potentielle de non-conformité aux textes légaux et réglementaires dont elle avait connaissance et qui a une incidence sur les états de synthèse ;
- Toutes les informations pertinentes quant à l'utilisation du principe comptable de continuité d'exploitation dans les états de synthèse ;
- Que tous les événements survenus après la date des états financiers et pour lesquels le référentiel comptable applicable exige un redressement ou la communication d'informations ont effectivement donné lieu à un redressement ou à la communication d'informations ;
- Les engagements, obligations contractuelles et éventualités significatifs ayant ou pouvant avoir une incidence sur les états de synthèse de la « PME », y compris sur les informations à fournir ;
- Les opérations non monétaires significatives ou les opérations sans contrepartie significatives conclues par la « PME » au cours de la période de présentation de l'information financière considérée ; et
- Toute situation actuelle ou potentielle de non-conformité à la loi n° 43-05 relative à la lutte contre le blanchiment de capitaux (et ses modifications).

6.2 Communication avec les personnes constituant le gouvernement d'entreprise

Une communication 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.

Les structures de gouvernance varient 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, 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 gérant. 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 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.

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 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.

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.

Il y a lieu de tenir compte des obligations de confidentialité rattachées à chaque mission avant de communiquer avec les personnes constituant le gouvernement d'entreprise.

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 de synthèse 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.

Étendue et calendrier planifiés de l'audit

L'objectif de la discussion de la planification de l'audit est de promouvoir une communication 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.

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.

Les points à discuter concernent notamment : Méthodes comptables, Incertitudes significatives, Préoccupations, Difficultés significatives rencontrées, Ajustements d'audit, etc

Documentation

Lorsque des questions devant être communiquées obligatoirement selon une norme d'audit 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.