

MANUEL DES NORMES

Audit légal et contractuel

TITRE 3

ELEMENTS PROBANTS

ELEMENTS PROBANTS

SOMMAIRE

- 3500. ELEMENTS PROBANTS**
- 3501. ELEMENTS PROBANTS – CONSIDERATIONS SUPPLEMENTAIRES SUR DES ASPECTS SPECIFIQUES**
- 3505. CONFIRMATIONS EXTERNES**
- 3510. MISSIONS INITIALES -SOLDES D'OUVERTURE-**
- 3520. PROCEDURES ANALYTIQUES**
- 3530. SONDAGES EN AUDIT ET AUTRES MODES DE SELECTION D'ELEMENTS A DES FINS DE TESTS**
- 3540. AUDIT DES ESTIMATIONS COMPTABLES**
- 3545. AUDIT DES EVALUATIONS EN JUSTE VALEUR ET DES INFORMATIONS FOURNIES LES CONCERNANT**
- 3550 - PARTIES LIEES**
- 3560. EVENEMENTS POSTERIEURS A LA DATE DE CLOTURE**
- 3570. CONTINUITE D'EXPLOITATION**
- 3580. DECLARATIONS DE LA DIRECTION**

NORME 3500 : ELEMENTS PROBANTS

Introduction

1. L'objet de la présente Norme est de définir des procédures et des principes fondamentaux et de préciser leurs modalités d'application sur ce qui constitue des éléments probants dans l'audit des états de synthèse, sur le volume et la nature des éléments probants à recueillir et sur les procédures permettant à l'auditeur de les obtenir.
2. **L'auditeur doit recueillir des éléments probants suffisants et appropriés pour parvenir à des conclusions raisonnables sur lesquelles fonder son opinion.**

Notion d'éléments probants

3. Les « éléments probants » désignent les informations collectées par l'auditeur pour parvenir à des conclusions sur lesquelles il fonde son opinion. Ils comprennent les informations contenues dans la comptabilité sous-tendant l'établissement des états de synthèse, et les autres informations. L'auditeur n'a pas à s'intéresser à l'ensemble des informations existantes(1). Les éléments probants, qui sont cumulatifs par nature, englobent les éléments probants collectés au cours de l'audit lors de la mise en œuvre des procédures d'audit et peuvent comprendre des éléments collectés à partir d'autres sources telles que les audits antérieurs et le résultat des procédures de contrôle de qualité du cabinet en matière d'acceptation et de maintien de la mission.
4. La comptabilité englobe généralement l'enregistrement:
 - (a) des écritures comptables de base, ainsi que les pièces ou documents justificatifs, telles que des chèques ou la trace des transferts électroniques de fonds ;
 - (b) des factures ;
 - (c) des contrats ;
 - (d) le grand livre et les livres auxiliaires, les journaux d'écritures comptables et autres ajustements des états de synthèse qui ne sont pas enregistrés par des journaux d'écritures formelles ; ainsi que
 - (e) des documents tels que des feuilles de travail et des feuilles de calcul sous-tendant l'allocation des coûts, les calculs, les rapprochements et les informations fournies dans les états de synthèse.

Les écritures comptables sont souvent initiées, enregistrées, traitées et présentées sous forme électronique. De plus, la comptabilité peut faire partie de systèmes intégrés qui centralisent des données et couvrent tous les aspects de l'entité relatifs aux objectifs d'élaboration de l'information financière, opérationnels et de conformité aux règles fixées.

5. Il est de la responsabilité de la direction d'établir des états de synthèse sur la base de la comptabilité de l'entité. L'auditeur collecte certains éléments probants en testant les enregistrements comptables, par exemple, par voie d'analyse et d'examen, en réitérant les procédures suivies dans le processus d'élaboration de l'information financière, et en rapprochant des informations de même nature ou résultant de la même application. Par la mise en œuvre de telles procédures d'audit, l'auditeur peut déterminer si la comptabilisation est intrinsèquement cohérente et est en concordance avec les états de synthèse. Cependant, comme la comptabilité seule ne constitue pas un élément probant suffisant sur lequel fonder son opinion sur les états de synthèse, l'auditeur obtiendra d'autres éléments probants.
6. Les autres informations que l'auditeur peut utiliser comme éléments probants et qui lui permettent de parvenir à étayer de façon raisonnable ses conclusions, comprennent:
 - (a) les procès-verbaux des réunions ;
 - (b) des confirmations de tiers ;
 - (c) des rapports d'analystes ;
 - (d) des données comparables concernant les concurrents (*benchmarking*) ;
 - (e) des manuels portant sur les contrôles internes ;
 - (f) les informations recueillies par l'auditeur à partir de procédures d'audit comme les demandes d'informations, l'observation et l'inspection ; ainsi que
 - (g) d'autres informations obtenues par l'auditeur ou mises à sa disposition, lui permettant d'aboutir à des conclusions sur la base d'un raisonnement fondé.

Éléments probants suffisants et appropriés

7. Le caractère suffisant concerne la quantité d'éléments probants. Le caractère approprié est fonction de la qualité des éléments probants, c'est-à-dire leur pertinence et leur fiabilité pour justifier, ou pour détecter des anomalies dans les flux d'opérations, les soldes des comptes, et les informations données en ETICs, ainsi que les assertions concernées. La quantité d'éléments probants nécessaires dépend du niveau de risque d'anomalies (plus le risque est grand, plus la quantité d'éléments probants requis est importante) mais aussi de la qualité de tels éléments probants (meilleure sera la qualité, moindre pourra être

la quantité). En conséquence, il existe une corrélation étroite entre le caractère suffisant et le caractère approprié des éléments probants. Cependant, le fait de recueillir simplement plus d'éléments probants pourrait ne pas compenser leur faible qualité.

8. Certaines procédures d'audit peuvent fournir des éléments probants pertinents pour certaines assertions, mais pas pour d'autres. Par exemple, l'examen des pièces et des documents se rapportant à l'encaissement des créances en période postérieure peut fournir des éléments probants concernant l'existence de ces créances et leur valorisation, mais pas forcément sur le caractère approprié de la séparation des exercices. Par ailleurs, l'auditeur collecte souvent des éléments probants à partir de différentes sources, ou de nature différente, qui sont tous pertinents pour la même assertion. Par exemple, l'auditeur peut analyser la balance par antériorité de soldes des comptes clients et le recouvrement ultérieur des créances pour recueillir des éléments probants concernant l'évaluation de la provision pour dépréciation des créances douteuses. De plus, l'obtention d'éléments probants relatifs à une assertion particulière, par exemple, l'existence physique des stocks, ne remplace pas l'obtention d'éléments probants concernant une autre assertion, par exemple, la valorisation de ces stocks.
9. La fiabilité des éléments probants dépend de leur origine, de leur nature, et des circonstances spécifiques dans lesquelles ils ont été collectés. Il est possible de formuler des règles générales relatives à la fiabilité de diverses sortes d'éléments probants ; cependant, de telles règles sont sujettes à d'importantes exceptions. Même lorsque les éléments probants ont été obtenus de sources externes à l'entité, certaines circonstances peuvent affecter la fiabilité de l'information obtenue. Par exemple, des éléments probants obtenus d'une source externe indépendante peuvent ne pas être fiables si la source n'est pas bien informée. Tout en reconnaissant que des exceptions peuvent exister, il peut être utile de rappeler les règles générales suivantes concernant la fiabilité des éléments probants:
 - les éléments probants de source externe indépendante de l'entité sont plus fiables que ceux d'origine interne ;

- les éléments probants d'origine interne sont d'autant plus fiables que les contrôles internes concernés, imposés par l'entité, sont efficaces ;
- les éléments probants recueillis directement par l'auditeur (p. ex., l'observation de la mise en œuvre d'un contrôle) sont plus fiables que les éléments probants obtenus indirectement ou par déduction (p.ex., la demande d'explications relative à la mise en œuvre d'un contrôle) ;
- les éléments probants sont plus fiables lorsqu'ils existent sous forme de documents, soit papier, soit électronique ou d'un autre genre (p.ex., un document écrit établi pendant une réunion est plus fiable qu'une interprétation verbale ultérieure des questions discutées) ;
- les éléments probants sous forme de documents originaux sont plus fiables que les éléments probants sous forme de photocopies ou de fac-similés.

10. Un audit implique rarement l'authentification des documents et l'auditeur n'est ni formé, ni supposé être un expert en la matière. Cependant, il apprécie la fiabilité des informations à utiliser comme éléments probants; par exemple des photocopies, des fac-similés, des documents filmés, digitalisés ou autres documents électroniques, y compris, le cas échéant, le contrôle exercé sur leur établissement et leur mise à jour.

11. **Lorsque les informations produites par l'entité sont utilisées pour les besoins des procédures d'audit, l'auditeur doit recueillir des éléments probants concernant l'exactitude et l'exhaustivité de ces informations.** Afin de permettre à l'auditeur de recueillir des éléments probants fiables, l'information sur laquelle s'appuient les procédures d'audit doit être suffisamment exhaustive et exacte. Par exemple, lors de la mise en œuvre de procédures d'audit sur les ventes consistant à appliquer des prix standards aux quantités vendues, l'auditeur apprécie l'exactitude des informations relatives au prix ainsi que l'exhaustivité et l'exactitude des données relatives au volume des ventes. La collecte d'éléments probants portant sur l'exhaustivité et l'exactitude des informations produites par le système d'information de l'entité peut être réalisée de manière concomitante avec la procédure d'audit appliquée aux informations lorsque l'obtention de tels éléments probants fait partie intégrante de la procédure d'audit elle-même. Dans d'autres situations, l'auditeur peut avoir recueilli des éléments probants sur l'exhaustivité et l'exactitude de telles informations en testant les contrôles exercés par l'entité sur la production et la mise à jour de l'information. Cependant, dans certains cas, il peut décider que des procédures d'audit complémentaires sont nécessaires. Par exemple, ces procédures complémentaires peuvent comprendre l'utilisation de techniques d'audit assistées par ordinateur pour recalculer l'information.

Utilisation des assertions dans la collecte des éléments probants

12. Il est de la responsabilité de la direction de présenter des états de synthèse qui reflètent sincèrement la nature et les opérations de l'entité. En déclarant que les états de synthèse donnent une image fidèle (ou présentent sincèrement, dans tous leurs aspects significatifs) selon le référentiel comptable applicable, la direction fait implicitement ou explicitement des assertions en matière de comptabilisation, d'évaluation, de présentation et de communication des divers éléments des états de synthèse et des informations fournies y relatives.
13. **L'auditeur doit utiliser les assertions relatives aux flux d'opérations, aux soldes de comptes, ainsi qu'à la présentation et aux informations fournies dans les états de synthèse, de façon suffisamment détaillée pour servir de base à son évaluation du risque d'anomalies significatives, ainsi qu'à la définition et à l'exécution de procédures d'audit complémentaires.** L'auditeur prend en considération les assertions dans l'évaluation des risques en tenant compte des différents types d'anomalies éventuelles qui peuvent survenir et, de cette façon, définit des procédures d'audit en réponse aux risques identifiés. D'autres Normes traitent des situations particulières dans lesquelles l'auditeur est tenu de recueillir des éléments probants au niveau des assertions.
14. Les assertions auxquelles l'auditeur fait appel entrent dans les catégories suivantes:
- (a) assertions concernant les flux d'opérations et les événements survenus au cours de la période auditée:
 - (i) survenance – les opérations et les événements qui ont été enregistrés se sont produits et se rapportent à l'entité ;
 - (ii) exhaustivité – toutes les opérations et tous les événements qui auraient dû être enregistrés, sont comptabilisés ;
 - (iii) exactitude – les montants et autres données relatives aux opérations et événements ont été correctement enregistrés ;
 - (iv) séparation des périodes – les opérations et les événements ont été enregistrés dans la bonne période comptable ;
 - (v) imputation comptable – les opérations et les événements ont été enregistrés dans les comptes appropriés.
 - (b) assertions concernant les soldes des comptes en fin de période:
 - (i) existence – les actifs, les passifs et les fonds propres existent ;
 - (ii) droits et obligations – l'entité détient ou contrôle les droits sur les actifs, et les dettes correspondent aux obligations de l'entité ;
 - (iii) exhaustivité – tous les actifs, les passifs et les fonds propres qui auraient dû être enregistrés l'ont bien été ;

- (iv) valorisation et affectation – les actifs, les passifs et les fonds propres sont portés dans les états de synthèse pour leur bonne valeur et tous les ajustements résultant de leur valorisation ou de leur affectation sont enregistrés de façon appropriée.
- (c) assertions concernant la présentation et les informations fournies dans les états de synthèse:
- (i) survenance, droits et obligations – les événements, les transactions et les autres informations fournies se sont produits et se rapportent à l'entité ;
 - (ii) exhaustivité – toutes les informations se rapportant aux états de synthèse qui doivent être fournies dans ces états l'ont bien été ;
 - (iii) classification et compréhension – l'information financière est présentée et décrite de manière pertinente, et les informations fournies dans les états de synthèse sont clairement présentées ;
 - (iv) exactitude et valorisation – les informations financières et les autres informations sont fournies sincèrement et pour des montants corrects.

Procédures d'audit relatives à la collecte des éléments probants

15. L'auditeur collecte des éléments probants pour parvenir à des conclusions raisonnables sur lesquelles il fonde son opinion en mettant en œuvre des procédures d'audit en vue :
- (a) d'acquérir la connaissance de l'entité et de son environnement, y compris de son contrôle interne, pour évaluer le risque d'anomalies significatives au niveau des états de synthèse et au niveau des assertions (pour les procédures d'audit mises en œuvre à cet effet, il est fait référence dans les Normes aux « procédures d'évaluation des risques ») ;
 - (b) quand ceci est nécessaire, ou lorsque l'auditeur a estimé devoir procéder ainsi, de tester l'efficacité du fonctionnement des contrôles en matière de prévention, ou de détection et de correction des anomalies significatives au niveau des assertions (pour les procédures d'audit mises en œuvre à cet effet, il est fait référence dans les Normes aux « tests de procédures ») ;
 - (c) de détecter des anomalies significatives au niveau des assertions (pour les procédures d'audit mises en œuvre à cet effet, il est fait référence dans les Normes aux « contrôles de substance » ; ces procédures comprennent des tests sur les flux d'opérations, sur les soldes de comptes et sur les informations fournies dans les états de synthèse, ainsi que des procédures analytiques de substance.

Inspection des enregistrements ou des documents

16. L'inspection consiste à examiner des enregistrements ou des documents, soit internes, soit externes, sous forme papier, sous forme électronique ou autres supports. L'inspection des enregistrements et documents fournit des éléments probants dont la fiabilité varie en fonction de leur nature et de leur source et, dans le cas d'enregistrements ou de documents internes, en fonction de l'efficacité du système de contrôle sur leur production. Un exemple d'inspection utilisée comme test de procédures est l'inspection des enregistrements ou documents pour vérifier l'autorisation.

Inspection des actifs corporels

17. L'inspection des actifs corporels consiste en un contrôle physique de ces actifs. L'inspection des actifs corporels peut fournir des éléments probants fiables quant à leur existence, mais pas nécessairement quant aux droits et obligations détenus par l'entité ou quant à leur valorisation. L'observation physique du comptage des stocks s'accompagne généralement de l'inspection d'articles en inventaire pris individuellement.

Observation physique

18. L'observation physique consiste à examiner un processus ou la façon dont une procédure est exécutée par d'autres personnes. L'observation de la prise d'inventaire physique des stocks effectuée par le personnel de l'entité ou l'observation de l'exécution des opérations de contrôles sont des exemples. L'observation fournit des éléments probants en ce qui concerne l'exécution d'un processus ou d'une procédure, mais est limitée au moment où l'observation a lieu, et par le fait que l'observation peut affecter la manière dont le processus ou la procédure est exécutée. Voir la Norme 3501 « Éléments probants - Considérations supplémentaires sur des aspects spécifiques » pour les modalités d'application relatives à l'observation de la prise d'inventaire physique des stocks.

Demandes d'informations

19. La demande d'informations consiste à se procurer des informations aussi bien financières que non financières, auprès de personnes bien informées, à l'intérieur comme à l'extérieur de l'entité. La demande d'informations est une procédure d'audit utilisée de façon extensive au cours d'un audit; elle est souvent complémentaire à la mise en œuvre d'autres procédures d'audit. Les demandes d'informations englobent les demandes écrites formelles et les demandes orales informelles. L'évaluation des réponses aux demandes d'informations fait partie intégrante du processus de demandes d'informations.

20. Sur certains aspects, l'auditeur obtient des déclarations écrites de la part de la direction pour confirmer les réponses données aux demandes d'informations orales. Par exemple, l'auditeur obtient généralement des déclarations écrites de la direction sur des aspects significatifs lorsque aucun autre élément probant suffisant et approprié ne peut raisonnablement être recueilli, ou lorsque les autres éléments probants recueillis sont de qualité moindre.

Demandes de confirmation

21. Les demandes de confirmation, qui sont un genre particulier de demandes d'informations, sont le processus d'obtention d'une déclaration directe de la part d'un tiers confirmant une information ou une condition existante. Par exemple, l'auditeur peut demander la confirmation directe des créances en communiquant avec des débiteurs. Les demandes de confirmation sont fréquemment utilisées pour vérifier les soldes de comptes et leurs composants, mais ne sont pas limitées à ces éléments. Par exemple, l'auditeur peut demander une confirmation des termes d'accords conclus ou d'opérations qu'une entité a réalisées avec des tiers afin de savoir si des modifications ont été apportées à l'accord initial et, s'il en est ainsi, quels en sont les points importants. Les demandes de confirmation sont aussi utilisées pour recueillir des éléments probants quant à l'absence de certaines conditions, par exemple, l'absence d'accords parallèles qui peuvent avoir un effet sur la comptabilisation des produits. Voir la Norme 3505 « Confirmations externes » pour plus d'informations concernant les demandes de confirmation.

Contrôle arithmétique

22. Le contrôle arithmétique consiste à contrôler l'exactitude arithmétique de documents justificatifs ou d'enregistrements comptables. Le contrôle peut être exécuté au moyen de l'informatique, par exemple, en obtenant de l'entité un fichier électronique et en utilisant des techniques d'audit assistées par ordinateur en vue de vérifier l'exactitude du total du fichier.

Ré-exécution

23. La ré-exécution est l'exécution par l'auditeur de procédures ou de contrôles qui sont à l'origine exécutés au sein de l'entité en tant que partie intégrante du contrôle interne, soit manuellement, soit par des techniques d'audit assistées par ordinateur ; par exemple, en refaisant l'analyse de l'antériorité de soldes des comptes clients.

Procédures analytiques

24. Les procédures analytiques consistent en des appréciations de l'information financière à partir de l'étude de corrélations plausibles entre des données aussi bien financières que non financières. Les procédures analytiques comprennent aussi l'examen des variations et des corrélations constatées qui sont incohérentes avec d'autres informations pertinentes ou qui présentent un écart significatif par rapport aux montants attendus. Voir la Norme 3520 « Procédures analytiques », pour des modalités d'application concernant les procédures analytiques.

NORME 3501 : ELEMENTS PROBANTS - CONSIDERATIONS SUPPLEMENTAIRES SUR DES ASPECTS SPECIFIQUES

Introduction

1. L'objet de la présente Norme est de définir des procédures et des principes fondamentaux et de préciser leurs modalités d'application, complémentaires à ceux présentés dans la Norme 3500 « Eléments probants », concernant certains soldes de comptes spécifiques et autres informations fournies dans les états de synthèse.
2. L'application des procédures et des principes fondamentaux et leurs modalités d'application contenues dans la présente Norme aideront l'auditeur à recueillir des éléments probants concernant les soldes de comptes spécifiques et les autres informations fournies dans les états de synthèse.
3. La présente Norme comporte les sections suivantes:

Section A: Présence à la prise d'inventaire physique

Section B: Demandes d'informations concernant les procès et les contentieux

Section C: Evaluation des participations à long terme et informations fournies
les concernant

Section D: Information sectorielle

Section A: Présence à la prise d'inventaire physique

4. La direction définit généralement des procédures selon lesquelles le comptage des stocks est effectué au moins une fois par an pour servir de base à l'établissement des états de synthèse, ou pour permettre de vérifier la fiabilité du système d'inventaire permanent.
5. **Lorsque le stock revêt une importance significative au regard des états de synthèse, l'auditeur doit recueillir des éléments probants suffisants et appropriés sur son existence et sur son état en assistant à la prise d'inventaire physique, à moins que ceci lui soit impossible.** L'observation de la prise d'inventaire physique sert de test de procédures ou de contrôle de substance sur les stocks en fonction de l'évaluation des risques faite par l'auditeur et l'approche d'audit planifiée. Lors de sa présence à l'inventaire physique, l'auditeur peut examiner les stocks, s'assurer du respect des procédures d'enregistrement et de contrôle des résultats des comptages définies par la direction, et recueillir des éléments probants sur la fiabilité de ces procédures.

6. Si l'auditeur ne peut pas être présent à la date prévue pour la prise d'inventaire physique en raison de circonstances imprévues, l'auditeur doit effectuer des comptages physiques ou y assister à une autre date et, le cas échéant, procéder à des contrôles sur des mouvements entre ces deux dates.
7. Lorsque l'auditeur est dans l'impossibilité d'assister aux opérations de prise d'inventaire physique, par exemple en raison de la nature ou du lieu où se trouve le stock, l'auditeur doit déterminer s'il peut mettre en œuvre des procédures alternatives fournissant des éléments probants suffisants et appropriés sur l'existence de celui-ci et sur son état lui permettant ainsi d'éviter de faire référence dans son rapport à une limitation de l'étendue des travaux d'audit. Par exemple, les documents constatant la vente d'articles produits ou achetés avant la prise de l'inventaire physique peuvent fournir des éléments probants suffisants et appropriés.
8. Lorsque l'auditeur planifie d'assister à la prise d'inventaire physique ou d'avoir recours aux procédures alternatives, il détermine:
 - le risque d'anomalies significatives portant sur les stocks ;
 - la nature du contrôle interne relatif aux stocks ;
 - si des procédures appropriées ont été mises en place et si des instructions ont été communiquées pour la prise d'inventaire physique ;
 - le calendrier du comptage des stocks ;
 - les lieux où les stocks sont localisés ;
 - si l'assistance d'un expert est nécessaire.
9. Lorsque le stock est réparti dans plusieurs sites, l'auditeur détermine les lieux où sa présence à la prise d'inventaire est nécessaire, en tenant compte du caractère significatif du stock et de l'évaluation du risque d'anomalies significatives dans les différents sites.
10. L'auditeur prend connaissance des instructions de la direction concernant:
 - (a) l'application des activités de contrôle, par exemple, la collecte des fiches de comptage utilisées, le recensement des fiches non utilisées ainsi que les procédures de comptage et de double-comptage ;
 - (b) l'identification précise de l'état d'avancement des travaux en cours, des articles à rotation lente, obsolètes ou endommagés et des stocks détenus par un tiers, par exemple en consignation ; et
 - (c) la définition de procédures appropriées concernant les mouvements de stocks entre les différents sites, ainsi que l'expédition et la réception de marchandises avant et après la date de césure des exercices.

11. Afin de recueillir des éléments probants sur la mise en place effective des activités de contrôle, l'auditeur observe les procédures suivies par les employés et effectue des contrôles par tests sur les comptages. Au cours de ces contrôles, l'auditeur teste l'exhaustivité et l'exactitude des relevés de comptage en pointant des articles sélectionnés à partir de ces relevés aux articles en stock et vice-versa. L'auditeur détermine l'opportunité de conserver des copies de ces relevés aux fins de comparaison et de contrôles ultérieurs.
12. L'auditeur examine également les procédures de césure, notamment le détail des mouvements de stocks juste avant, pendant et après la prise d'inventaire afin de pouvoir vérifier ultérieurement la comptabilisation de ces mouvements.
13. Pour des raisons pratiques, le comptage des stocks peut être réalisé à une date autre que celle de fin de période. En général, cette pratique n'est acceptable pour l'audit que si l'entité a défini et mis en place des contrôles sur les mouvements de stocks. Dans ce cas, l'auditeur déterminera, au moyen de procédures d'audit appropriées, si les mouvements de stocks intervenus entre la date de l'inventaire et de fin d'exercice sont correctement enregistrés.
14. L'auditeur met en œuvre des procédures d'audit pour vérifier si les listes finales d'inventaire reflètent correctement les comptages effectués.
15. Lorsque le stock est en dépôt sous le contrôle d'un tiers, l'auditeur obtient en général une confirmation directe de ce dernier quant aux quantités et à l'état des stocks détenus pour le compte de l'entité. L'auditeur considère également les aspects suivants, selon le caractère significatif des stocks en question:
 - l'intégrité et l'indépendance du tiers concerné ;
 - la nécessité de sa présence, ou de celle d'un autre auditeur, aux opérations de comptage d'inventaire ;
 - la nécessité d'obtenir un rapport d'un autre auditeur sur le caractère adéquat du système de contrôle interne du tiers concerné permettant de s'assurer que les quantités en stock sont correctement comptées et que les stocks sont en sécurité ;
 - la nécessité d'examiner la documentation relative aux stocks détenus par des tiers, par exemple: les récépissés d'entrepôt, ou l'obtention d'une confirmation d'autres tiers auprès de qui ces stocks ont été déposés en gage.

Section B: Demandes d'informations concernant les procès et les contentieux

16. Les procès et les contentieux impliquant une entité peuvent avoir une incidence significative sur les états de synthèse et, en conséquence, il peut être nécessaire de les mentionner et/ou d'en provisionner l'incidence financière dans ces derniers.
17. **L'auditeur doit mettre en œuvre des procédures d'audit pour identifier des procès ou des contentieux impliquant l'entité et susceptibles d'avoir une incidence significative sur les états de synthèse.** Ces procédures peuvent comporter les actions suivantes:
- entretiens avec la direction et obtention de déclarations ;
 - examen des procès-verbaux des réunions des personnes constituant le gouvernement d'entreprise et de la correspondance échangée avec les conseils juridiques de l'entité ;
 - examen des comptes d'honoraires juridiques ;
 - utilisation de toutes les informations obtenues relatives aux activités de l'entité, y compris des informations provenant d'entretiens avec le service juridique interne de l'entité.
18. **Lorsque l'auditeur a identifié un risque d'anomalies significatives provenant de procès ou de contentieux, ou lorsqu'il soupçonne leur existence, il doit demander à ce que des informations lui soient communiquées directement par les conseils juridiques de l'entité.** Ceci lui permet de recueillir des éléments probants suffisants et appropriés au sujet de procès et de contentieux qui peuvent avoir un effet significatif sur les états de synthèse et de déterminer si les estimations de la direction quant à leur incidence financière, notamment en terme de coût, sont fiables. Lorsque l'auditeur considère que le risque d'anomalies significatives est important, il évalue les contrôles mis en place par l'entité sur le suivi des affaires litigieuses et détermine s'ils fonctionnent effectivement. Les paragraphes 108-114 de la Norme 2315 « Connaissance de l'entité et de son environnement et évaluation du risque d'anomalies significatives » donnent de plus amples modalités d'application pour l'identification des risques significatifs.
19. **La lettre, qui doit être préparée par la direction et envoyée par l'auditeur, doit demander au conseil juridique de communiquer sa réponse directement à l'auditeur.** Lorsqu'il est peu probable que le conseil juridique réponde à une demande générale, la lettre indique généralement de façon spécifique:
- une liste des procès et des contentieux ;
 - l'évaluation de la direction sur l'issue du procès ou du contentieux ainsi que son estimation des implications financières, y compris des coûts concernés ;
 - une demande à l'attention du conseil juridique pour qu'il confirme le caractère raisonnable des évaluations de la direction et fournisse à l'auditeur des informations complémentaires s'il juge la liste incomplète ou inexacte.

20. L'auditeur examine la situation des procédures juridiques jusqu'à la date du rapport d'audit. Dans certains cas, l'auditeur peut juger nécessaire d'obtenir des informations actualisées auprès des conseils juridiques de l'entité.
21. **Si la direction refuse d'autoriser l'auditeur à communiquer avec son conseil juridique, ceci constitue une limitation de l'étendue des travaux d'audit et doit se traduire, en règle générale, par une opinion avec réserve ou une impossibilité d'exprimer une opinion.** Lorsque le conseil juridique refuse de répondre de manière satisfaisante et que l'auditeur ne parvient pas à recueillir des éléments probants suffisants et appropriés en mettant en œuvre des procédures d'audit alternatives, il détermine si ceci constitue une limitation dans l'étendue des travaux d'audit pouvant conduire à une opinion avec réserve ou à une impossibilité d'exprimer une opinion.

Section C: Evaluation des participations à long terme et informations fournies les concernant

22. **Lorsque les participations à long terme revêtent une importance significative au regard des états de synthèse, l'auditeur doit recueillir des éléments probants suffisants et appropriés concernant leur valorisation et les informations fournies dans les états de synthèse les concernant.**
23. En matière de participations à long terme, les procédures d'audit consistent généralement à recueillir des éléments probants visant à déterminer si l'entité est en mesure de les porter à long terme, à s'entretenir avec la direction pour déterminer si l'entité envisage de conserver lesdits investissements et à obtenir des déclarations écrites à cet effet.
24. Les autres procédures d'audit consistent généralement à examiner les états de synthèse des participations détenues et d'autres informations, telles que les cours de bourse, qui donnent une idée de la valeur de ces participations, et à comparer ces valeurs à leur valeur comptable jusqu'à la date du rapport de l'auditeur.
25. Si la valeur est inférieure à la valeur comptable, l'auditeur s'interroge sur la nécessité d'une provision pour dépréciation. S'il existe un doute sur la valeur réelle de la participation, l'auditeur détermine si les ajustements nécessaires ont été comptabilisés et/ou si une information appropriée a été fournie dans les états de synthèse.

Section D: Informations sectorielles (si les normes l'imposent)

- 26. Lorsque des informations sectorielles revêtent une importance significative au regard des états de synthèse, l'auditeur doit recueillir des éléments probants suffisants et appropriés concernant leur présentation et l'information fournies dans les états de synthèse conformément au référentiel comptable applicable.**
27. L'auditeur confronte les informations sectorielles aux états de synthèse pris dans leur ensemble. En règle générale, l'auditeur n'est pas tenu d'appliquer les procédures d'audit qui seraient nécessaires pour exprimer une opinion sur ces informations sectorielles présentées isolément. Toutefois, le concept de caractère significatif couvre des facteurs quantitatifs et qualitatifs et les procédures de l'auditeur en tiendront compte.
28. Les procédures d'audit visant des informations sectorielles comportent en général des procédures analytiques et d'autres procédures d'audit considérées nécessaires en la circonstance.
29. L'auditeur s'entretient avec la direction des méthodes utilisées pour l'établissement des informations sectorielles, et détermine si ces méthodes peuvent conduire à une information à fournir dans les états de synthèse, conformément au référentiel comptable applicable, et met en œuvre des procédures d'audit sur leur application. Pour ce faire, l'auditeur examine le montant des ventes, les transferts et les charges entre les secteurs, l'élimination des montants intersectoriels, fait des comparaisons avec les budgets et autres résultats attendus, par exemple les bénéfices d'exploitation en terme de pourcentage des ventes, revoit l'affectation des actifs et les coûts entre secteurs, ainsi que la cohérence avec les exercices précédents, et s'assure du caractère adéquat des informations fournies dans les états de synthèse pour les incohérences constatées.

NORME 3505 : CONFIRMATIONS EXTERNES

Introduction

1. L'objet de la présente Norme est de définir des procédures et des principes fondamentaux et de préciser leurs modalités d'application concernant l'utilisation par l'auditeur de la procédure de confirmations externes comme moyen d'obtention d'éléments probants.
2. **L'auditeur doit déterminer si l'utilisation de la procédure de confirmations externes est nécessaire à l'obtention d'éléments probants suffisants et appropriés au niveau des assertions. A ce titre, l'auditeur doit prendre en compte le risque d'anomalies significatives au niveau des assertions et la façon dont les éléments probants recueillis lors de la mise en œuvre d'autres procédures d'audit planifiées réduiront ce risque à un niveau faible acceptable.**
3. La Norme 3500 « Eléments probants » précise que la fiabilité d'un élément probant est influencée par son origine et par sa nature et est fonction des circonstances particulières de son obtention. Cette Norme indique qu'en règle générale, et bien que des exceptions puissent exister, les facteurs fondamentaux suivants peuvent être utiles pour apprécier la fiabilité des éléments probants:
 - les éléments probants de source externe indépendante de l'entité sont plus fiables que ceux d'origine interne ;
 - les éléments probants recueillis directement par l'auditeur sont plus fiables que les éléments probants obtenus indirectement ou par déduction ;
 - les éléments probants sont plus fiables lorsqu'ils existent sous forme de documents ;
 - les éléments probants sous forme de documents originaux sont plus fiables que les éléments probants sous forme de photocopies ou de fac-similés.

En conséquence, les éléments probants sous une forme originale écrite reçus directement par l'auditeur de tiers indépendants de l'entité auditée en réponse à des demandes de confirmations, considérés individuellement ou en complément d'éléments probants provenant d'autres procédures d'audit, peuvent contribuer à réduire le risque d'anomalies significatives relatif aux assertions considérées à un niveau faible acceptable.

4. La confirmation externe est la procédure visant à recueillir et à évaluer des éléments probants en obtenant directement d'un tiers une déclaration portant sur des informations spécifiques ou sur l'existence d'une situation en réponse à une demande d'information relative à une question spécifique concernant des assertions contenues dans les états de synthèse ou les informations y relatives fournies dans ceux-ci. Afin de déterminer dans quelle mesure la procédure de

confirmations externes peut être utilisée, l'auditeur prend en considération les caractéristiques de l'environnement dans lequel l'entité exerce ses activités et les pratiques connues des personnes interrogées à l'égard des demandes de confirmation directes.

5. Les confirmations externes sont souvent utilisées en rapport avec les soldes de comptes ou leurs composants, mais ne se limitent pas nécessairement à ces seuls éléments. Par exemple, l'auditeur peut demander des confirmations externes concernant les clauses d'un contrat ou les transactions réalisées par l'entité avec un tiers. Dans ce cas, la demande de confirmation vise à demander si des modifications sont intervenues depuis la signature du contrat et, le cas échéant, les termes de ces modifications. La procédure de confirmations externes peut aussi être utilisée pour recueillir des éléments probants sur l'absence de certaines conditions, telles que l'absence d'un « accord parallèle » qui peut influencer la comptabilisation des produits. D'autres exemples de situations où la procédure de confirmations externes peut être utilisée sont donnés ci-après :

- soldes de comptes bancaires et autres informations communiquées par la banque ;
- soldes de comptes clients et autres débiteurs ;
- stock en dépôt, détenu par des tiers, ou en consignation ;
- titres de propriété détenus par des avocats ou des bailleurs de fonds pour des raisons de sécurité ou en nantissement ;
- valeurs mobilières achetées par des intermédiaires financiers mais non encore livrées à la date de clôture ;
- emprunts auprès des organismes prêteurs ;
- comptes fournisseurs et créditeurs.

6. La fiabilité des éléments probants recueillis par les confirmations externes dépend, entre autres facteurs, de la façon dont l'auditeur applique la procédure lorsqu'il formule la demande de confirmation externe, assure le suivi de la procédure et évalue les réponses obtenues aux demandes de confirmation externe. Les facteurs affectant la validité des confirmations comprennent le contrôle exercé par l'auditeur sur les demandes de confirmation adressées et les réponses, les caractéristiques des personnes interrogées et toutes restrictions formulées dans les réponses ou imposées par la direction de l'entité.

Assertions visées par la procédure de confirmations externes

7. La Norme 3500 requiert de se baser sur les assertions pour évaluer les risques et pour définir et mettre en œuvre des procédures d'audit en réponse aux risques identifiés. Cette même Norme classe les assertions selon qu'elles concernent : les flux d'opérations, les soldes de comptes ou les informations fournies dans les états de synthèse. Bien que les confirmations externes puissent apporter des éléments probants quant à ces assertions, leur capacité à recueillir des éléments probants en rapport avec une assertion spécifique varie.
8. La confirmation externe d'un compte client ou autre débiteur apporte un élément probant fiable et pertinent sur l'existence du compte à une certaine date. La confirmation fournit aussi un élément probant concernant le fonctionnement de la procédure de césure. A l'inverse, une telle confirmation n'apporte pas nécessairement tous les éléments probants nécessaires quant à l'assertion de valorisation, dès lors qu'il n'est généralement pas possible de demander au débiteur de confirmer qu'il sera bien en mesure de payer sa dette.
9. De la même façon, dans le cas de marchandises détenues en consignment, la confirmation directe apporte des éléments probants fiables et pertinents sur les assertions d'existence de ce stock et des droits et obligations qui y sont attachés, mais n'apportera pas nécessairement d'éléments probants sur l'assertion relative aux critères retenus pour sa valorisation.
10. La pertinence de la procédure de confirmation externe pour vérifier une assertion particulière est également affectée par les objectifs fixés par l'auditeur lors de la sélection des informations à confirmer. Par exemple, lorsque le contrôle envisagé porte sur l'assertion d'exhaustivité des comptes fournisseurs, l'auditeur a besoin d'obtenir des éléments probants pour s'assurer qu'il n'existe pas de passif significatif non comptabilisé. Il en résulte que pour atteindre cet objectif, il sera plus judicieux d'adresser aux principaux fournisseurs de l'entité des demandes de confirmations leur demandant d'adresser directement à l'auditeur un relevé de compte, même si ces fournisseurs ne présentent aucun solde créditeur dans les comptes de l'entité, que de sélectionner pour confirmation les comptes fournisseurs présentant les soldes créditeurs les plus importants.
11. Afin d'obtenir des éléments probants pour des assertions qui ne peuvent être vérifiées de façon appropriée par des confirmations externes, l'auditeur envisage de mettre en œuvre d'autres procédures d'audit en complément, ou en substitution, à la procédure de confirmations.

Définition de la procédure de confirmations externes

12. **L'auditeur doit adapter la procédure de confirmations externes pour satisfaire l'objectif spécifique d'audit fixé.** Pour formuler la demande de confirmation, l'auditeur prend en compte les assertions visées par la confirmation et les facteurs susceptibles d'affecter la fiabilité des réponses. Par exemple, la forme de la demande de confirmation, l'expérience passée de la mission ou de missions similaires, la nature de l'information dont on demande confirmation, et la personne interrogée concernée, sont des facteurs qui affectent la forme de la demande de confirmation car ils ont un impact direct sur la fiabilité des éléments probants recueillis au travers des procédures de confirmations externes.
13. De même, pour la formulation de la demande de confirmation, l'auditeur prend en compte le type d'informations que les personnes interrogées peuvent confirmer sans recherches importantes car ceci peut affecter le taux de réponses et la nature des éléments probants obtenus en réponse. Par exemple, certains systèmes comptables peuvent plus facilement permettre à la personne interrogée de confirmer une transaction individuelle que le solde de toutes les transactions enregistrées dans un compte. De même, certaines personnes interrogées ne sont pas toujours en mesure de confirmer certains types d'informations, tel que le solde d'un compte client, mais peuvent être en mesure de confirmer les montants de factures individuelles compris dans ce solde.
14. Les demandes de confirmation incluent en général l'autorisation donnée à la personne interrogée par la direction de l'entité de fournir l'information demandée directement à l'auditeur. En effet, les personnes interrogées sont plus enclines à répondre à de telles demandes lorsqu'elles contiennent une autorisation expresse de la direction ou, dans certains cas, peuvent ne pas être à même de répondre en l'absence de cette autorisation.

Utilisation de la demande de confirmation positive ou négative

15. L'auditeur peut utiliser la demande de confirmation dite positive ou négative, ou un mixte des deux.
16. La demande de confirmation positive invite la personne interrogée à répondre à l'auditeur dans tous les cas, soit en indiquant son accord sur l'information fournie, soit en fournissant l'information demandée. Une demande de confirmation positive permet en général de recueillir des éléments probants fiables. Il existe un risque cependant que la personne interrogée concernée réponde à la demande de confirmation sans vérifier que l'information fournie est correcte. En général, l'auditeur ne peut pas détecter si ce type de situation existe. Il peut cependant réduire ce risque en adressant des demandes de confirmations qui ne fournissent pas de montant (ou d'autre information) et en demandant à la personne interrogée de fournir elle-même le montant ou l'information. L'inconvénient de cette procédure, dite de confirmation « en blanc » est qu'elle peut conduire à un taux de réponses plus faible dès lors que l'on demande aux personnes interrogées un

travail supplémentaire.

17. La demande de confirmation négative invite la personne interrogée à ne répondre que si elle n'est pas d'accord avec l'information fournie dans la demande de confirmation. Cependant, lorsque aucune réponse n'est obtenue à une demande de confirmation négative, l'auditeur garde à l'esprit qu'il n'existe pas d'éléments probants explicites établissant que les tiers ont reçu la demande de confirmation ou qu'ils ont vérifié que l'information fournie dans cette demande était correcte. En conséquence, l'utilisation des demandes de confirmation négative apporte généralement des éléments probants moins fiables que les demandes de confirmation positive; l'auditeur envisage donc de mettre en œuvre d'autres contrôles de substance en complément de l'utilisation des confirmations négatives.
18. Les demandes de confirmation négative peuvent être utilisées pour réduire le risque d'anomalies significatives à un niveau acceptable lorsque:
 - (a) le risque d'anomalies significatives est évalué à un niveau faible ;
 - (b) on est en présence d'un nombre important de soldes de faible valeur ;
 - (c) un nombre important d'erreurs n'est pas attendu ; et
 - (d) l'auditeur n'a pas de raison de penser que les personnes interrogées ignoreront ces demandes.
19. Un mixte de demandes de confirmations positives et négatives peut être envisagé. Par exemple, dans les situations où le total de la balance clients comprend un petit nombre de comptes avec des soldes importants et un grand nombre de comptes avec des soldes de faible valeur, l'auditeur peut considérer qu'il est approprié de confirmer de manière positive tous les comptes, ou un échantillon des comptes présentant des soldes importants, et de confirmer de manière négative un échantillon des comptes avec des soldes de faible valeur.

Demande de la direction de ne pas adresser des demandes de confirmations externes

20. Lorsque l'auditeur envisage de confirmer certains soldes de comptes ou d'autres informations et que la direction demande à l'auditeur à ne pas y procéder, l'auditeur doit examiner s'il existe des raisons valables pour fonder une telle demande et recueillir des éléments probants la justifiant. Si après examen, l'auditeur considère que la demande de la direction à ne pas procéder à une demande de confirmation concernant une information particulière est fondée, il doit mettre en œuvre des procédures d'audit alternatives afin de recueillir des éléments probants suffisants et appropriés concernant cette information.
21. Dans le cas où l'auditeur considère que la demande de la direction n'est pas fondée et qu'il lui a été refusé de mettre en œuvre la procédure de confirmations externes, ceci constitue une limitation de l'étendue de ses travaux et il doit alors en tirer les conséquences éventuelles dans son rapport.

22. Lors de l'examen des raisons qui motivent le refus de la direction, l'auditeur fait preuve d'esprit critique et s'interroge sur l'impact que peut avoir une telle décision sur l'intégrité de la direction. L'auditeur s'interroge notamment sur le fait de savoir si cette décision peut cacher l'existence éventuelle de fraudes ou d'erreurs. Si l'auditeur pense qu'une fraude ou une erreur existe, il fait application de la Norme 1240 « Responsabilité de l'auditeur dans la prise en considération de fraudes dans l'audit d'états de synthèse ». L'auditeur apprécie également si les procédures d'audit alternatives fourniront, dans cette situation, des éléments probants suffisants et appropriés.

Procédure de confirmations externes

23. **Lors de la mise en œuvre de la procédure de confirmations externes, l'auditeur doit conserver la maîtrise du processus de sélection de tiers à qui seront adressées les demandes, de la préparation de celles-ci et de leur envoi, ainsi que des réponses obtenues.** Un contrôle est exercé sur la communication entre les destinataires des demandes de confirmation et l'auditeur afin de minimiser la possibilité que les réponses obtenues ne soient biaisées par suite de l'interception et de l'altération des demandes adressées ou des réponses reçues. L'auditeur prend soin d'envoyer lui-même les demandes de confirmation, en s'assurant qu'elles comportent une adresse correcte et qu'elles contiennent une indication expresse précisant que les réponses doivent lui être retournées directement. Lors de la réception des réponses, l'auditeur vérifie que celles-ci proviennent bien des personnes à qui elles avaient été adressées.

Absence de réponse à une demande de confirmation

24. **L'auditeur doit mettre en œuvre des procédures d'audit alternatives en l'absence de réponse à une demande de confirmation positive externe. Ces procédures alternatives doivent être définies de telle manière à obtenir les mêmes éléments probants concernant les assertions visées par la confirmation externe que ceux attendus de celle-ci.**
25. En l'absence de réponse, l'auditeur contacte généralement le destinataire de la demande de confirmation pour tenter d'obtenir une réponse. Si aucune réponse n'est obtenue malgré cette démarche, l'auditeur met en œuvre des procédures d'audit alternatives. La nature de ces procédures varie selon le compte et l'assertion concernés. Dans le cadre de l'examen de comptes clients, les procédures alternatives peuvent comporter la vérification des encaissements postérieurs à la date de clôture, l'examen des bordereaux d'expédition ou autre document du client permettant de recueillir des éléments probants sur l'assertion d'existence, et la vérification des ventes proches de la date de clôture pour obtenir des éléments probants sur l'assertion de césure des exercices. Pour l'examen des comptes fournisseurs, les procédures alternatives peuvent inclure la revue des règlements postérieurs à la clôture et des relevés de compte en provenance des tiers permettant de recueillir des éléments probants sur l'assertion d'existence ainsi que l'examen

d'autres documents, tels que les bons de réception, pour obtenir des éléments probants sur l'assertion d'exhaustivité.

Fiabilité des réponses reçues

26. L'auditeur prend en considération tous faits de nature à remettre en cause la fiabilité des réponses obtenues aux demandes de confirmations externes. L'auditeur s'interroge sur l'authenticité des réponses et procède aux investigations qu'il juge utiles en vue de dissiper ces doutes. Il peut à cet effet décider de vérifier par téléphone avec l'expéditeur la source et la teneur de la réponse. De plus, il s'assure auprès de la personne interrogée que la confirmation originale lui a été directement adressée. Du fait du développement de nouvelles technologies, l'auditeur considère la possibilité de valider la source des réponses reçues sous forme électronique (par exemple par télécopies ou par courriel). Les confirmations orales sont, quant à elles, consignées dans les dossiers de travail. Si l'information confirmée oralement est importante, l'auditeur demande aux parties concernées de la lui confirmer par écrit en lui adressant directement la réponse.

Causes et fréquence des divergences relevées

- 27. Dans les cas où l'auditeur arrive à la conclusion que la procédure de confirmations externes et les procédures d'audit alternatives n'ont pas apporté d'éléments probants suffisants et appropriés concernant une assertion, il doit mettre en oeuvre des procédures d'audit supplémentaires pour recueillir des éléments probants suffisants et appropriés.**

Pour fonder sa conclusion, l'auditeur est amené à considérer:

- (a) la fiabilité des réponses reçues aux demandes de confirmations externes et le résultat des procédures d'audit alternatives ;
- (b) la nature des divergences relevées, ainsi que leur incidence en termes qualitatifs et quantitatifs ; et
- (c) les éléments probants recueillis au moyen d'autres procédures d'audit.

Sur la base de cette évaluation, l'auditeur détermine si des procédures d'audit supplémentaires sont nécessaires pour recueillir des éléments probants suffisants et appropriés.

28. L'auditeur s'intéresse également aux causes et à la fréquence des divergences relevées dans les réponses obtenues des tiers interrogés. Une divergence peut indiquer une anomalie dans la comptabilité de l'entité; dans ce cas, l'auditeur recherche les raisons de cette anomalie et évalue si elle peut avoir un impact significatif sur les états de synthèse. Si une divergence dénote une anomalie, l'auditeur est amené à reconsidérer la nature, le calendrier et l'étendue de ses procédures d'audit afin de lui permettre d'obtenir les éléments probants recherchés.

Evaluation du résultat des confirmations externes

29. **L'auditeur doit évaluer si les résultats de la procédure de confirmations externes conjointement avec les résultats d'autres procédures d'audit mises en œuvre fournissent des éléments probants suffisants et appropriés concernant l'assertion faisant l'objet du contrôle.** Pour procéder à cette évaluation, l'auditeur applique les modalités décrites dans la Norme 2330 et la Norme 3530 « Sondages en audit et autres modes de sélection d'éléments à des fins de tests ».

Confirmations externes demandées à une date antérieure à la date de clôture

30. Lorsqu'il est procédé à des confirmations externes à une date antérieure à la date de clôture pour obtenir des éléments probants concernant une assertion, l'auditeur recueille des éléments probants suffisants et appropriés concernant les transactions relatives à cette assertion intervenues durant la période intercalaire, en vue de s'assurer que celles-ci ne comportent pas d'anomalies significatives. En fonction de l'évaluation du risque d'anomalies significatives, l'auditeur peut décider de confirmer des soldes à une date autre que la date de clôture; ceci est notamment le cas lorsque l'audit doit être achevé dans un délai de temps très court après la clôture de l'exercice. Comme dans tous les autres cas où il est procédé à des contrôles intercalaires en cours d'exercice, l'auditeur s'interroge sur la nécessité d'obtenir des éléments probants complémentaires pour la période restant à courir jusqu'à la date de clôture. La Norme 2330 fournit de plus amples détails dans les situations où des procédures d'audit complémentaires ont été réalisées à une date intercalaire.

NORME 3510 : MISSIONS INITIALES-SOLDES D'OUVERTURE

Introduction

1. L'objet de la présente Norme d'Audit est de définir des procédures et des principes fondamentaux et de préciser leurs modalités d'application concernant les soldes d'ouverture lorsqu'il s'agit d'un premier audit d'états de synthèse ou lorsque les états de synthèse de la période précédente ont été audités par un autre auditeur. Cette Norme s'applique également lorsque l'auditeur a connaissance d'éventualités et d'engagements qui existent en début de période.
2. **Dans une mission d'audit initiale, l'auditeur doit recueillir des éléments probants suffisants et appropriés pour vérifier:**
 - (a) **que les soldes d'ouverture ne contiennent pas d'anomalies ayant une incidence significative sur les états de synthèse de la période en cours ;**
 - (b) **que les soldes de clôture de la période précédente ont été correctement repris dans la période en cours ou, si nécessaire, ont été retraités ; et**
 - (c) **que des méthodes comptables appropriées ont été appliquées de manière permanente ou que les changements de méthodes comptables ont été correctement enregistrés et présentés de manière appropriée et qu'une information pertinente a été fournie dans les états de synthèse.**
3. Les « soldes d'ouverture » désignent les soldes des comptes au début d'une période. Les soldes d'ouverture correspondent aux soldes de clôture de la période précédente et reflètent les incidences:
 - (a) des opérations des périodes précédentes ; et
 - (b) des méthodes comptables appliquées dans la période précédente.

Dans une mission d'audit initiale, l'auditeur ne dispose pas au préalable des éléments probants corroborant les soldes d'ouverture.

Procédures d'audit

4. Les éléments probants et leur caractère suffisant et approprié que l'auditeur sera tenu de recueillir concernant les soldes d'ouverture dépendent, entre autres, des facteurs suivants:
 - les méthodes comptables appliquées par l'entité ;
 - l'existence ou non d'états de synthèse audités de la période précédente et, dans l'affirmative, les modifications éventuelles apportées au contenu du rapport d'audit ;

- la nature des comptes et le risque d'anomalies significatives contenues dans les états de synthèse de la période en cours ;
 - le caractère significatif des soldes d'ouverture au regard des états de synthèse de la période en cours.
5. L'auditeur sera tenu d'examiner si les soldes d'ouverture reflètent l'application de méthodes comptables appropriées et si celles-ci ont été appliquées de manière permanente dans les états de synthèse de la période en cours. Si des changements dans les méthodes ou leur application sont intervenus, l'auditeur examine s'ils sont justifiés, correctement enregistrés et présentés de manière appropriée et si une information pertinente est fournie dans les états de synthèse.
6. Lorsque les états de synthèse de la période précédente ont été audités par un autre auditeur, l'auditeur en place peut être en mesure de recueillir des éléments probants suffisants et appropriés concernant les soldes d'ouverture en examinant les dossiers de travail de l'auditeur précédent. Dans ce cas, l'auditeur en place évalue la compétence professionnelle et l'indépendance de l'auditeur précédent. Si des modifications au contenu du rapport d'audit de la période précédente ont été apportées, l'auditeur portera une attention particulière au cours de l'audit de la période en cours aux faits qui sont à l'origine de cette modification.
7. Avant d'entrer en contact avec l'auditeur précédent, l'auditeur en place s'informerait des règles édictées par le code des devoirs professionnels.
8. Si les états de synthèse de la période précédente n'ont pas été audités, ou si l'auditeur n'a pas été en mesure de se satisfaire des travaux effectués en appliquant les procédures décrites au paragraphe 6, il sera tenu de mettre en œuvre d'autres procédures d'audit telles que celles décrites aux paragraphes 9 et 10.
9. Pour les actifs circulants et les dettes à court terme, il est généralement possible de recueillir certains éléments probants par la mise en œuvre des procédures d'audit de la période en cours. Par exemple, l'encaissement (le règlement) pendant la période en cours des créances (des dettes) existant à l'ouverture fournira certains éléments probants sur leur existence, et les droits et obligations qui s'y rattachent, ainsi que sur leur exhaustivité et leur évaluation en début de période. Dans le cas des stocks, il est toutefois plus difficile pour l'auditeur de se satisfaire de leur existence physique en début de période.

C'est pourquoi des procédures d'audit supplémentaires sont généralement nécessaires, comme par exemple : l'observation d'une prise d'inventaire physique en cours de période et le rapprochement des quantités en stock existant avec celles à l'ouverture, le contrôle de la valorisation des éléments en stock à l'ouverture, et l'examen de la marge brute et de la césure des exercices. En associant plusieurs de ces procédures, l'auditeur peut recueillir des éléments probants suffisants et appropriés.

10. Pour les actifs immobilisés et passifs, tels que les immobilisations corporelles, et financières et les dettes à long terme, l'auditeur examinera en général les documents comptables et autres informations justifiant les soldes d'ouverture. Dans certains cas, l'auditeur peut obtenir confirmation des soldes d'ouverture auprès de tiers, par exemple pour les dettes à long terme et les immobilisations financières. Dans d'autres cas, l'auditeur peut avoir à mettre en œuvre des procédures d'audit supplémentaires.

Conclusions de l'audit et rapport

11. Si, après avoir mis en œuvre des procédures d'audit complémentaires, y compris celles mentionnées ci-avant, l'auditeur n'a pas été en mesure de recueillir des éléments probants suffisants et appropriés concernant les soldes d'ouverture, le rapport d'audit doit comporter:

(a) une opinion avec réserve ; par exemple:

« Nous n'avons pas assisté à la prise d'inventaire physique des stocks portés au bilan du 31 décembre 20X1 pour une valeur de XXX, cette date précédant notre nomination comme auditeurs, et les autres procédures d'audit que nous avons mises en œuvre ne nous ont pas permis de vérifier les quantités en stock à cette date.

A notre avis, sous réserve de l'effet des redressements qui auraient pu, le cas échéant, se révéler nécessaires si nous avions été en mesure d'assister à la prise d'inventaire physique du stock d'ouverture et d'en valider le montant... » ;

(b) une impossibilité d'exprimer une opinion ; ou

- (c) dans les juridictions où ceci est permis, une opinion avec réserve ou une impossibilité d'exprimer une opinion sur le résultat des opérations et une opinion sans réserve sur la situation financière ; par exemple:**

« Nous n'avons pas assisté à la prise d'inventaire physique des stocks portés au bilan du 31 décembre 20X1, pour une valeur de XXX, cette date précédant notre nomination comme auditeurs, et les autres procédures d'audit que nous avons mises en œuvre ne nous ont pas permis de vérifier les quantités en stock à cette date.

Compte tenu de l'importance de cette limitation au regard du résultat des opérations de la société pour l'exercice se terminant le 31 décembre 20X2, nous ne sommes pas en mesure d'exprimer, et nous n'exprimons pas, d'opinion sur le résultat de ses opérations et sur les flux de trésorerie pour l'exercice clos à cette date.

A notre avis, le bilan donne une image fidèle de (ou présente sincèrement, dans tous ses aspects significatifs) la situation financière de la société au 31 décembre 20X2, conformément aux ... ».

12. Si les soldes d'ouverture contiennent des anomalies susceptibles d'avoir une incidence significative sur les états de synthèse de la période en cours, l'auditeur en informe la direction et, après avoir obtenu l'autorisation de cette dernière, l'auditeur précédent éventuel. **Si l'effet de cette anomalie n'est pas correctement enregistré et présenté de manière appropriée et qu'une information pertinente n'est pas fournie dans les états de synthèse, l'auditeur doit exprimer, selon le cas, une opinion avec réserve ou une opinion défavorable.**
13. Si les méthodes comptables de la période en cours n'ont pas été appliquées de manière permanente par rapport à celles appliquées aux soldes d'ouverture, et si le changement intervenu n'a pas été correctement enregistré et présenté de manière appropriée et qu'une information pertinente n'est pas fournie dans les états de synthèse, l'auditeur doit exprimer, selon le cas, une opinion avec réserve ou une opinion défavorable.
14. Si une modification a été apportée au contenu du rapport d'audit de l'entité portant sur la période précédente, l'auditeur évalue l'effet de cette modification sur les états de synthèse de la période en cours. Si, par exemple, l'étendue de l'audit avait été limitée du fait de l'impossibilité de déterminer les stocks d'ouverture de la période précédente, il se peut que l'auditeur ne soit pas tenu d'exprimer une opinion avec réserve ou une impossibilité d'exprimer une opinion pour la période en cours. **Toutefois, si la modification apportée au contenu du rapport d'audit sur les états de synthèse de la période précédente reste applicable aux états de synthèse de la période en cours et a une incidence significative sur les états de synthèse de la période, l'auditeur doit modifier en conséquence le contenu du rapport d'audit de la période en cours.**

NORME 3520 : PROCEDURES ANALYTIQUES

Introduction

1. L'objet de la présente Norme d'Audit est de définir des procédures et des principes fondamentaux et de préciser leurs modalités d'application concernant les procédures analytiques mises en œuvre dans le cadre de l'audit.
2. **L'auditeur doit mettre en œuvre des procédures analytiques en tant que procédures d'évaluation des risques pour acquérir la connaissance de l'entité et de son environnement, ainsi que pour la revue de la cohérence d'ensemble des états de synthèse à la fin de l'audit.** Les procédures analytiques peuvent également être utilisées en tant que contrôles de substance.
3. Les « procédures analytiques » désignent l'analyse de données chiffrées faite à partir d'un examen de cohérence de corrélations plausibles existant entre des informations financières et non financières. Elles comprennent également l'examen des variations constatées et des incohérences avec d'autres informations pertinentes ou qui présentent un trop grand écart par rapport aux attentes.

Nature et objet des procédures analytiques

4. Les procédures analytiques comprennent la revue comparative des informations financières de l'entité avec, par exemple :
 - les informations comparables des périodes précédentes,
 - les résultats attendus de l'entité, tels que des budgets ou des prévisions, ou des anticipations de l'auditeur, par exemple l'estimation de la charge d'amortissement,
 - les informations similaires du secteur d'activité, telles que la comparaison du ratio ventes/créances clients de l'entité par rapport à la moyenne du secteur ou à d'autres entités de taille comparable opérant dans le même secteur.
5. Les procédures analytiques comprennent également la revue comparative entre:
 - divers éléments d'informations financières dont on s'attend à ce qu'ils soient conformes à un modèle prévisible basé sur l'expérience passée de l'entité, par exemple les pourcentages de marge brute ;
 - des informations financières et des informations non financières correspondantes, telles que le rapport entre les frais de personnel et les effectifs.

6. Plusieurs méthodes peuvent être utilisées pour mettre en œuvre les procédures d'audit susmentionnées. Elles vont de simples revues comparatives à des analyses complexes faisant appel à des techniques statistiques sophistiquées. Les procédures analytiques peuvent être appliquées aux états de synthèse consolidés, aux états de synthèse de composantes (tels que des filiales, des divisions ou des secteurs d'activité) et à différents éléments d'informations financières pris isolément. Le choix des procédures d'audit, des méthodes et de leur degré d'application, relève du jugement professionnel de l'auditeur.
7. Les procédures analytiques sont utilisées aux fins suivantes:
 - (a) comme procédures d'évaluation des risques pour acquérir la connaissance de l'entité et de son environnement (paragraphe 8-9) ;
 - (b) comme contrôles de substance lorsque leur utilisation peut être plus efficace ou efficiente que des vérifications de détail pour réduire le risque d'anomalies significatives au niveau des assertions à un niveau faible acceptable (paragraphe 10-19) ; et
 - (c) comme moyen de revue de la cohérence d'ensemble des états de synthèse à la fin de l'audit (paragraphe 13).

Procédures analytiques utilisées en tant que procédures d'évaluation des risques

8. **L'auditeur doit mettre en œuvre des procédures analytiques en tant que procédures d'évaluation des risques pour acquérir la connaissance de l'entité et de son environnement.** La mise œuvre de ces procédures peut révéler des aspects de l'entité dont l'auditeur n'était pas conscient et l'aideront à évaluer le risque d'anomalies significatives dans le but de déterminer la nature, le calendrier et l'étendue des procédures d'audit complémentaires.
9. Les procédures analytiques utilisées en tant que procédures d'évaluation des risques s'appuient sur des données tant financières que non financières, par exemple, le rapport existant entre les ventes et la surface des points de vente ou le volume des marchandises vendues. Le paragraphe 10 de la Norme 2315 « Connaissance de l'entité et de son environnement et évaluation du risque d'anomalies significatives » fournit des précisions complémentaires sur l'utilisation des procédures analytiques en tant que procédures d'évaluation des risques.

Procédures analytiques utilisées en tant que contrôles de substance

10. L'auditeur définit et met en œuvre des contrôles de substance pour répondre à l'évaluation correspondante du risque d'anomalies significatives au niveau d'une assertion. Les contrôles de substance au niveau des assertions peuvent consister en des vérifications de détail, des procédures analytiques de substance, ou des deux à la fois. Le choix de la procédure d'audit à utiliser pour atteindre un objectif particulier relève du jugement professionnel de l'auditeur, fondé sur l'efficacité et l'efficience de la procédure d'audit la mieux appropriée pour réduire le risque identifié d'anomalies significatives au niveau des assertions à un niveau faible acceptable.
11. En général, l'auditeur s'enquerra auprès de la direction de la disponibilité et de la fiabilité des informations nécessaires à l'utilisation des procédures analytiques et des résultats de toutes procédures similaires déjà appliquées par l'entité. Il peut s'avérer efficace d'utiliser des données analytiques préparées par l'entité, à condition que l'auditeur soit certain que celles-ci ont été correctement établies.
12. Lorsque l'auditeur définit et met en œuvre des procédures analytiques en tant que contrôles de substance, il aura à tenir compte d'un certain nombre de facteurs, tels que:
 - l'intérêt de mettre en œuvre des procédures analytiques de substance au regard des assertions visées par celles-ci ;
 - la fiabilité des données disponibles en interne, ou externes, à partir desquelles les montants attendus ou les ratios sont calculés ;
 - de résultats attendus suffisamment précis pour identifier une anomalie significative au regard du niveau d'assurance désiré ;
 - le caractère acceptable du montant des écarts constatés entre les montants enregistrés et ceux attendus.

Procédures analytiques utilisées comme moyen de revue de la cohérence d'ensemble des états de synthèse à la fin de l'audit

13. **L'auditeur doit mettre en œuvre des procédures analytiques vers la fin ou à la fin de l'audit pour tirer une conclusion générale sur la cohérence d'ensemble des états de synthèse s'appuyant sur sa connaissance de l'entité.** Les conclusions tirées du résultat de ces procédures d'audit visent à corroborer les conclusions auxquelles l'auditeur est parvenu au cours de l'audit des états de synthèse de composants ou d'éléments des états de synthèse et l'aident à tirer à une conclusion générale quant au caractère raisonnable des états de synthèse. Toutefois, elles peuvent également identifier un risque d'anomalies significatives non précédemment identifié. Dans ces circonstances, l'auditeur peut avoir à ré-évaluer les procédures d'audit prévues sur les assertions correspondantes, sur la base de la prise en considération des risques identifiés pour tous, ou certains, des flux d'opérations, soldes de comptes ou informations fournies dans les états de synthèse.

Investigation des éléments inhabituels

- 17. Lorsque les procédures analytiques mettent en évidence des écarts significatifs ou des rapports incohérents avec d'autres informations correspondantes ou qui s'écartent des montants prévisibles, l'auditeur doit procéder à des investigations pour obtenir des explications pertinentes et des éléments probants corroborants appropriés.**
18. Les investigations sur les écarts et les rapports inhabituels comportent en général en premier lieu des demandes d'informations adressées à la direction, suivies de:
 - (a) l'examen des réponses de la direction, par exemple en les comparant à la connaissance qu'à l'auditeur de l'entité et à d'autres éléments probants recueillis au cours de l'audit ; et
 - (b) l'appréciation de la nécessité de mettre en œuvre d'autres procédures d'audit si la direction ne parvient pas à fournir une explication ou si l'explication fournie n'est pas satisfaisante.

NORME 3530 : SONDAGES EN AUDIT ET AUTRES METHODES DE SELECTION D' ELEMENTS A DES FINS DE TEST

Introduction

1. L'objet de la présente Norme d'Audit est de définir des procédures et des principes fondamentaux et de préciser leurs modalités d'application concernant l'utilisation des méthodes de sondages en audit et autres méthodes de sélection d'éléments à des fins de tests, lors de la définition des procédures d'audit pour recueillir des éléments probants.
2. **Lors de la définition des procédures d'audit, l'auditeur doit identifier les méthodes appropriées pour sélectionner des éléments à des fins de tests pour recueillir des éléments probants suffisants et appropriés pour répondre aux objectifs des procédures d'audit.**

Définitions

3. Le terme << sondages en audit >> (sondage) vise la mise en œuvre de procédures d'audit à une partie seulement des éléments compris dans un flux d'opérations ou dans un solde de compte de telle sorte que toutes les unités d'échantillonnage aient une chance d'être sélectionnées. L'auditeur peut ainsi obtenir et évaluer des éléments probants sur certaines caractéristiques des éléments sélectionnés en vue de tirer ou d'aider à tirer, une conclusion sur l'ensemble de la population à partir de laquelle l'échantillon a été sélectionné. Les sondages en audit peuvent utiliser soit une approche statistique soit une approche non statistique.
4. Dans le cadre de cette Norme, le terme << erreur >> signifie soit le non-respect d'une procédure de contrôle décelée au cours de tests de procédures, soit des anomalies relevées au cours de vérifications de détail. De même, le terme << erreur globale >> signifie soit le taux d'erreurs décelées, soit l'ensemble des anomalies relevées.
5. Le terme << erreur occasionnelle >> signifie une erreur qui survient à partir d'un événement isolé qui ne s'est pas reproduit autrement que dans des circonstances identifiables et n'est donc pas représentative d'erreurs dans la population.
6. Le terme << population >> désigne l'ensemble des données à partir duquel un échantillon est sélectionné et sur lequel l'auditeur souhaite s'appuyer pour tirer des conclusions. Une population est constituée, par exemple, de tous les éléments d'un flux d'opérations ou d'un solde de compte. Elle peut être divisée en strates, ou sous-groupes, chaque strate faisant l'objet d'un examen séparé. Le terme population est utilisé pour englober le terme strate.

7. Le terme << risque d'échantillonnage >> signifie la possibilité que la conclusion à laquelle arrive l'auditeur sur la base d'un échantillon puisse être différente de celle obtenue si les mêmes procédures d'audit avaient porté sur l'ensemble de la population. Il existe deux types de risque d'échantillonnage:

- (a) le risque que l'auditeur conclut, à l'occasion d'un test de procédures, que les contrôles soient plus efficaces qu'ils ne le sont en réalité ou, lors d'une vérification de détail, qu'une erreur significative n'existe pas alors qu'elle existe en réalité. Ce type de risque a une incidence sur l'efficacité de l'audit et est susceptible de conduire à une opinion d'audit inappropriée ;
- (b) le risque que l'auditeur conclut, à l'occasion d'un test de procédures, que les contrôles soient moins efficaces qu'ils ne le sont en réalité ou, lors d'une vérification de détail, qu'une erreur significative existe alors qu'elle n'existe pas en réalité. Ce type de risque a une incidence sur l'efficacité de l'audit car il conduit généralement à des travaux supplémentaires pour établir que les conclusions initiales sont incorrectes.

Les équivalences mathématiques de ces risques sont appelées niveaux de confiance.

8. Le << risque non lié à la sélection d'un échantillon >> résulte de facteurs qui conduisent l'auditeur à tirer une conclusion erronée pour une raison quelconque non liée à la taille de l'échantillon. Par exemple, l'auditeur s'appuyant en général sur des éléments probants persuasifs plutôt que convaincants peut mettre en œuvre des procédures d'audit inappropriées ou peut mal les interpréter et ne pas détecter une erreur.

9. Le terme << unité d'échantillonnage >> désigne les différents éléments composant une population, par exemple les chèques inscrits sur des bordereaux de remise en banque, des écritures de crédit sur des relevés bancaires, des factures de vente ou des soldes de comptes clients, ou encore une unité monétaire.

10. Le terme << sondage statistique >> désigne toute méthode de sondage possédant les caractéristiques suivantes:

- (a) sélection aléatoire d'un échantillon ; et
- (b) utilisation de la théorie des probabilités pour évaluer les résultats d'un sondage, y compris la mesure du risque d'échantillonnage.

Une méthode de sondage qui ne réunit pas les caractéristiques (a) et (b) est considérée comme une méthode de sondage non statistique.

11. Le terme << stratification >> désigne la division d'une population en sous-groupes homogènes, chacun d'eux représentant un groupe d'unités d'échantillonnage ayant des caractéristiques similaires (souvent en valeur).
12. Le terme << erreur acceptable >> désigne l'erreur maximale dans une population que l'auditeur est disposé à accepter.

Éléments probants

13. Conformément à la Norme 3500 << Éléments probants >>, les éléments probants sont recueillis en associant des procédures d'évaluation des risques, des tests de procédures et des contrôles de substance. Le type de procédures d'audit à mettre en œuvre est important pour comprendre l'application de la méthode des sondages dans la collecte des éléments probants.

Risques à prendre en compte lors de la collecte d'éléments probants

14. **Lors de la collecte d'éléments probants, l'auditeur doit exercer son jugement professionnel pour évaluer le risque d'anomalies significatives (qui est composé du risque inhérent et du risque lié au contrôle) et pour définir des procédures d'audit complémentaires visant à réduire ce risque à un niveau faible acceptable.**
15. Le risque d'échantillonnage et le risque non lié à la sélection d'un échantillon peuvent avoir une incidence sur les composantes du risque d'anomalies significatives. Par exemple, lors de la réalisation de tests de procédures, l'auditeur peut ne détecter aucune erreur dans un échantillon et conclure que les contrôles fonctionnent efficacement, alors que le taux d'erreurs dans la population est en fait très élevé (risque d'échantillonnage). De même, l'échantillon peut contenir des erreurs que l'auditeur ne détecte pas (risque non lié à la sélection d'un échantillon). Concernant les contrôles de substance, l'auditeur peut recourir à différentes méthodes pour réduire le risque de non détection à un niveau acceptable. En fonction de leur nature, ces méthodes seront sujettes aux risques d'échantillonnage et/ou au risque non lié à la sélection d'un échantillon. Par exemple, l'auditeur peut retenir une procédure analytique de substance inappropriée (risque lié non à la sélection d'un échantillon) ou peut ne détecter que des anomalies mineures dans une vérification de détail alors, qu'en fait, les anomalies dans la population dépassent le niveau acceptable (risque d'échantillonnage). Dans le cadre de tests de procédures comme de vérifications de substance de détail, le risque d'échantillonnage peut être réduit en augmentant la taille de l'échantillon, tandis que le risque non lié à la sélection d'un échantillon peut être réduit par des procédures appropriées de planification, de supervision et de revue.

Procédures d'audit pour recueillir des éléments probants

16. Les procédures d'audit de collecte d'éléments probants comprennent l'inspection, l'observation, la demande d'informations et de confirmation, le contrôle arithmétique et la réexécution de procédures, ainsi que les procédures analytiques. Le choix des procédures d'audit appropriées est une question de jugement professionnel eu égard aux circonstances. Leur application implique souvent la sélection d'éléments dans une population à des fins de tests. Les paragraphes 19-38 de la Norme 3500 donnent des indications complémentaires sur les procédures d'audit à suivre en vue de la collecte d'éléments probants.

Sélection d'éléments à des fins de tests pour recueillir des éléments probants

17. **Lors de la définition des procédures d'audit, l'auditeur doit déterminer les méthodes appropriées pour sélectionner des éléments à des fins de tests.** Les méthodes disponibles sont les suivantes:
- a- sélection de tous les éléments (examen exhaustif) ;
 - b- sélection d'éléments spécifiques ; et
 - c- sélection par sondages.
18. Le choix de la méthode dépend des circonstances et l'utilisation de l'une ou l'association de plusieurs de ces méthodes peuvent être appropriées. Tandis que le choix d'une ou de plusieurs méthodes repose sur le risque d'anomalies significatives au niveau de l'assertion faisant l'objet du contrôle ainsi que de l'objectif d'efficience de l'audit, l'auditeur aura à se satisfaire que les méthodes utilisées seront efficaces pour recueillir des éléments probants suffisants et appropriés pour atteindre les objectifs de la procédure d'audit.

Sélection de tous les éléments

19. L'auditeur peut décider qu'il sera plus approprié d'examiner tous les éléments composant la population d'un flux d'opérations ou d'un solde de compte (ou une strate dans cette population). L'examen exhaustif de la population est peu probable dans le cas de tests de procédures. En revanche, il est plus fréquent pour les vérifications de détail. Par exemple, un examen exhaustif peut être judicieux lorsque la population est constituée d'un petit nombre d'éléments de grande valeur, ou lorsqu'il existe un risque significatif et que d'autres moyens ne permettent pas de recueillir des éléments probants suffisants et appropriés, ou encore lorsque la nature répétitive d'un calcul ou autre processus sont effectués automatiquement par un système informatique qui rend l'examen exhaustif plus efficace sur le plan des coûts; par exemple, par l'utilisation de techniques d'audit assistées par ordinateur.

Sélection d'éléments spécifiques

20. L'auditeur peut décider de sélectionner des éléments spécifiques d'une population sur la base de facteurs tels que sa connaissance de l'entité, le risque identifié d'anomalies significatives et les caractéristiques de la population à tester. La sélection d'éléments spécifiques sur la base du jugement est soumise au risque non lié à la sélection d'un échantillon. Les éléments spécifiques sélectionnés peuvent inclure:

- *des éléments de valeur importante ou des éléments clés.* L'auditeur peut décider de sélectionner des éléments spécifiques dans une population parce qu'ils sont de valeur unitaire importante ou présentent une caractéristique particulière ; par exemple, des éléments douteux, inhabituels, particulièrement exposés à des risques ou historiquement sujets à des erreurs.
- *tous les éléments dépassant un certain montant.* L'auditeur peut décider d'examiner des éléments dont la valeur dépasse un certain montant afin de vérifier une partie importante du montant total d'un flux d'opérations ou d'un solde de compte.
- *des éléments visant à obtenir des informations.* L'auditeur peut examiner des éléments afin d'obtenir des informations sur des questions telles que la nature des affaires de l'entité, la nature des opérations ou le contrôle interne.
- *des éléments visant à tester les activités de contrôle.* L'auditeur peut recourir à son jugement professionnel pour sélectionner et examiner des éléments spécifiques afin de déterminer si un contrôle particulier est ou non effectué.

21. Bien que l'examen sélectif d'éléments spécifiques d'un flux d'opérations ou d'un solde de compte représente souvent un moyen efficace de collecte d'éléments probants, il ne constitue pas pour autant un sondage en audit car les résultats des procédures d'audit mises en œuvre sur des éléments ainsi sélectionnés ne peuvent pas être extrapolés à l'ensemble de la population. L'auditeur s'interrogera sur la nécessité de recueillir des éléments probants sur la population restante si celle-ci est significative.

Sondages en audit

22. L'auditeur peut décider d'effectuer des sondages en audit sur un flux d'opérations ou un solde de compte. Les sondages en audit peuvent être réalisés en appliquant des méthodes d'échantillonnage statistiques ou non statistiques.

Approches d'échantillonnage statistique et non statistique

23. La décision d'utiliser une approche d'échantillonnage statistique ou non statistique dépend du jugement de l'auditeur sur la méthode la plus efficace pour recueillir des éléments probants suffisants et appropriés compte tenu des circonstances particulières. Par exemple, dans le cas de tests de procédures, l'analyse que fait l'auditeur de la nature et de la cause des erreurs sera souvent plus importante que l'analyse statistique de la simple présence ou de l'absence d'erreurs (en nombre). Dans une telle situation, l'échantillonnage non statistique peut s'avérer plus approprié.
24. Lorsque l'échantillonnage statistique est retenu, la taille de l'échantillon peut être déterminée en recourant à la théorie des probabilités ou au jugement professionnel. Par ailleurs, la taille de l'échantillon n'est pas un critère valable pour distinguer entre une approche statistique et une approche non statistique. La taille de l'échantillon dépend de facteurs tels que ceux énumérés dans les Annexes 1 et 2. Lorsque les circonstances sont identiques, l'effet des facteurs tels que ceux énumérés dans les Annexes 1 et 2 sur la taille de l'échantillon sera similaire, qu'une approche statistique ou non statistique soit adoptée.
25. Souvent, bien que l'approche retenue ne réponde pas à la définition de l'échantillonnage statistique, des éléments de l'approche statistique sont utilisés; par exemple une sélection au hasard effectuée au moyen de nombres aléatoires générés par l'informatique. Toutefois, ce n'est que lorsque l'approche choisie répond aux caractéristiques de l'échantillonnage statistique que les mesures statistiques du risque d'échantillonnage sont valables.

Définition de l'échantillon

26. **Lors de la définition d'un échantillon, l'auditeur doit prendre en compte les objectifs des procédures d'audit et les attributs de la population à partir de laquelle sera extrait l'échantillon.**
27. En premier lieu, l'auditeur prend en considération les objectifs spécifiques à atteindre et l'ensemble des procédures d'audit susceptibles au mieux d'y parvenir.

28. Lors de la réalisation de tests de procédures, l'auditeur procède en général à une évaluation du taux d'erreurs escomptées dans la population à tester. Cette évaluation s'appuie sur la connaissance qu'a l'auditeur de la conception des contrôles concernés et de leur mise en application effective, ou sur l'examen d'un petit nombre d'éléments de la population. De même, pour les vérifications de détail, l'auditeur procède généralement à une évaluation de l'importance de la quantité d'erreurs escomptées dans la population. Ces évaluations sont utiles pour concevoir un sondage en audit et pour déterminer la taille de l'échantillon. Si, par exemple, le taux d'erreurs escomptées est trop élevé, les tests de procédures ne seront en général pas effectués. En revanche, lors des vérifications de détail, si la quantité d'erreurs escomptée est élevée, l'examen exhaustif ou la définition d'un échantillon plus grand peuvent être appropriés.

Population

29. Il est important pour l'auditeur de s'assurer que la population est:
- (a) *appropriée* à l'objectif de la procédure d'audit, ce qui implique de prendre en considération l'orientation du test. Par exemple, si l'objectif de l'auditeur est de détecter une surévaluation des comptes fournisseurs, la population à tester pourra être la balance des comptes fournisseurs. En revanche, si l'auditeur veut déceler une sous-évaluation des comptes fournisseurs, la population ne saurait être la balance des comptes fournisseurs, mais plutôt les paiements subséquents, les factures à payer, les relevés de comptes fournisseurs, les bordereaux de réception non rapprochés des factures ou toute autre population susceptible de fournir des éléments probants sur la sous-évaluation de ces comptes ; et
 - (b) *complète*. Par exemple, si l'auditeur a l'intention de sélectionner des bordereaux de paiement dans un fichier pour une période donnée, une conclusion ne peut être tirée sur l'ensemble des bordereaux de paiement du fichier que si l'auditeur obtient l'assurance que tous les bordereaux ont bien été répertoriés.

Stratification

30. L'efficacité de l'audit peut être améliorée si l'auditeur stratifie une population en la divisant en sous-groupes homogènes discontinus partageant une caractéristique identifiée. L'objectif de la stratification est de réduire l'amplitude des facteurs variables des éléments à l'intérieur de chaque strate et donc de diminuer la taille de l'échantillon, sans entraîner d'augmentation proportionnelle du risque d'échantillonnage. Chacun des sous-groupes est défini de manière attentive, afin que chaque unité d'échantillonnage ne puisse appartenir qu'à une seule strate.

Sélection pondérée

31. Il sera souvent efficient lors de la réalisation de vérifications de détail, notamment lors de la recherche de surévaluations, d'identifier comme unité d'échantillonnage des unités monétaires (par exemple l'euro) qui constituent un flux d'opérations ou un solde de compte. Après avoir sélectionné des unités monétaires spécifiques à partir de la population, par exemple dans la balance des comptes clients, l'auditeur examine des éléments particuliers, comme les différents soldes, qui contiennent ces unités monétaires. Cette méthode de sélection de l'unité d'échantillonnage permet d'orienter l'audit sur les éléments de grande valeur qui ont le plus de chance d'être sélectionnés et de réduire la taille de l'échantillon. Elle est en général associée à la méthode de sélection systématique d'échantillons (décrite à l'Annexe 3) et est généralement plus efficace lors de la sélection d'éléments à l'aide de techniques d'audit assistées par ordinateur.

Taille de l'échantillon

32. **En définissant la taille d'un échantillon, l'auditeur doit déterminer si le risque d'échantillonnage est réduit à un niveau faible acceptable.** La taille de l'échantillon dépend du niveau du risque d'échantillonnage que l'auditeur est prêt à accepter. Plus ce risque est faible, plus la taille de l'échantillon est importante.
33. La taille de l'échantillon peut être déterminée sur la base d'une formule statistique ou du jugement professionnel exercé de façon objective en fonction des circonstances. Les Annexes 1 et 2 présentent des exemples des différents facteurs influençant la taille d'un échantillon et, à partir de là, le risque d'échantillonnage.

Sélection de l'échantillon

34. **L'auditeur doit sélectionner les éléments pour le sondage de manière à ce que toutes les unités d'échantillonnage de la population aient une chance d'être sélectionnées.** L'échantillonnage statistique implique que les éléments du sondage soient sélectionnés de manière aléatoire afin que chaque unité d'échantillonnage ait une chance connue d'être sélectionnée. Les unités d'échantillonnage peuvent être des éléments matériels (par exemple des factures) ou des éléments en valeur. Pour l'échantillonnage non statistique, l'auditeur fait appel à son jugement professionnel pour sélectionner les éléments du sondage. Dès lors qu'un sondage a pour but de tirer des conclusions sur l'ensemble de la population, l'auditeur s'efforce de sélectionner un échantillon représentatif en choisissant des éléments présentant des caractéristiques typiques de la population, en écartant tout a priori.

35. Les principales méthodes de sélection d'échantillons sont l'utilisation de tables de nombres aléatoires ou de programmes informatiques, la sélection systématique et la sélection au hasard. Chacune de ces méthodes est décrite en Annexe 3.

Mise en œuvre de la procédure d'audit

36. **L'auditeur doit mettre en œuvre des procédures d'audit appropriées à l'objectif particulier du sondage sur chaque élément sélectionné.**
37. Si un élément sélectionné ne se prête pas à l'application de la procédure d'audit, celle-ci est en général appliquée à un élément de remplacement. Par exemple, un chèque compensé peut avoir été sélectionné pour tester l'évidence d'une autorisation de paiement. Si l'auditeur est satisfait que le chèque a été correctement compensé et, dès lors, qu'il ne constitue pas d'erreur, il examine un élément de remplacement approprié.
38. Cependant, il arrive parfois que l'auditeur ne soit pas en mesure d'appliquer les procédures d'audit prévues à un élément sélectionné, par exemple à cause de la perte de la documentation relative à cet élément. Si des procédures alternatives adaptées ne peuvent pas être appliquées à cet élément, l'auditeur considère en général que cet élément constitue une erreur. Une procédure alternative adaptée peut par exemple consister à examiner des encaissements postérieurs en l'absence de réponse à une demande de confirmation positive.

Nature et cause des erreurs

39. **L'auditeur doit prendre en compte les résultats du sondage, la nature et la cause des erreurs décelées et leur conséquence possible sur l'objectif particulier du sondage et sur d'autres domaines de l'audit.**
40. Lors de la réalisation de tests de procédures, l'auditeur se préoccupe avant tout de recueillir des éléments probants sur le fonctionnement effectif des contrôles tout au long de la période sur laquelle porte ses tests. Ceci comprend la collecte d'éléments probants sur la façon dont les contrôles ont été opérés à des moments déterminés au cours de la période soumise à l'audit, la permanence avec laquelle ils ont été effectués et par qui ou par quels moyens. Le concept d'efficacité des opérations de contrôle prend en compte le fait que quelques erreurs dans la façon dont ceux-ci sont opérés par l'entité peuvent se produire. Cependant, lorsque de telles erreurs sont décelées, l'auditeur procède à des investigations spécifiques pour en comprendre les causes et aura à prendre en considération des sujets tels que:

- (a) la conséquence directe des erreurs décelées sur les états de synthèse ; et
- (b) l'efficacité du contrôle interne et l'implication de ces erreurs sur l'approche d'audit lorsque, par exemple, les erreurs proviennent du contournement d'un contrôle par la direction.

Dans ces situations, l'auditeur détermine si les tests de procédures réalisés fournissent une base appropriée pour être utilisés comme éléments probants, si des tests de procédures supplémentaires sont nécessaires, ou si des contrôles de substance sont nécessaires pour répondre au risque potentiel d'anomalies significatives.

- 41. En analysant les erreurs décelées, l'auditeur peut constater que beaucoup d'entre elles ont une caractéristique commune ; par exemple le type d'opération, l'emplacement, la ligne de produits ou la période concernée. Dans ce cas, l'auditeur peut décider de rechercher dans la population tous les éléments partageant cette même caractéristique, et d'étendre les procédures d'audit dans cette strate. En outre, ces erreurs peuvent être intentionnelles et révéler la possibilité de fraudes.
- 42. Parfois, l'auditeur peut établir qu'une erreur est liée à un événement isolé non récurrent qui ne s'est produit qu'à une occasion spécifique identifiable et n'est donc pas représentative d'erreurs similaires dans la population (erreur occasionnelle). Pour qu'une erreur soit considérée comme occasionnelle, l'auditeur a besoin d'acquérir un niveau élevé de certitude qu'une telle erreur n'est pas représentative de la population. Pour acquérir cette certitude, il met en œuvre des procédures d'audit supplémentaires. Ces procédures dépendent de la situation, mais seront adéquates pour lui fournir des éléments probants suffisants et appropriés démontrant que l'erreur n'affecte pas le reste de la population. Un exemple de ce type de situation est une erreur provoquée par une défaillance d'un ordinateur dont il est établi qu'elle ne s'est produite qu'un seul jour durant la période. Dans ce cas, l'auditeur évalue les conséquences de la défaillance, par exemple en examinant les opérations spécifiques traitées ce même jour, et analyse les répercussions de la cause de cette défaillance sur les procédures d'audit et les conclusions.

Extrapolation des erreurs

43. **Pour les vérifications de détail, l'auditeur doit extrapoler les erreurs en valeur décelées dans l'échantillon à l'ensemble de la population et doit considérer l'effet de l'erreur extrapolée sur l'objectif particulier du sondage et sur les autres aspects de l'audit.** L'auditeur extrapole l'erreur totale à l'ensemble de la population pour obtenir une vision d'ensemble de l'ampleur des erreurs et pour la comparer à l'erreur acceptable. Lors de vérifications de détail, l'erreur acceptable est l'anomalie acceptable et sera un montant inférieur ou égal au seuil de signification fixé par l'auditeur pour les flux individuels d'opérations ou les soldes de comptes soumis à vérification.

Evaluation des résultats d'un sondage

44. **L'auditeur doit évaluer les résultats du sondage pour déterminer si l'évaluation de la caractéristique retenue pour la population est confirmée ou a besoin d'être révisée.** Dans le cas d'un test de procédures, un taux d'erreurs inattendu particulièrement élevé peut conduire à accroître le risque évalué d'anomalies significatives, à moins que des éléments probants supplémentaires étayant l'évaluation initiale ne soient recueillis. Dans le cas d'une vérification de détail, une quantité d'erreurs inattendue particulièrement élevée dans un sondage peut conduire l'auditeur à considérer qu'un flux d'opérations ou un solde de compte comporte une anomalie significative en l'absence d'éléments probants supplémentaires indiquant le contraire.
45. Si la somme de l'erreur extrapolée et de l'erreur occasionnelle est légèrement inférieure, mais cependant proche de ce que l'auditeur juge acceptable, l'auditeur examine le caractère persuasif des résultats du sondage à la lumière des autres procédures d'audit et peut estimer nécessaire de recueillir des éléments probants supplémentaires. La somme de l'erreur extrapolée et de l'erreur occasionnelle constitue pour l'auditeur la meilleure estimation de l'erreur dans la population. Toutefois, les résultats du sondage sont influencés par le risque d'échantillonnage. Ainsi, lorsque la meilleure estimation de l'erreur est proche de l'erreur acceptable, l'auditeur admet le risque qu'un échantillon différent conduise à une estimation différente susceptible de dépasser l'erreur acceptable. La prise en compte des résultats des autres procédures d'audit aide l'auditeur à appréhender ce risque et l'obtention d'éléments probants supplémentaires permet de le réduire.

46. Si l'évaluation des résultats du sondage montre qu'il est nécessaire de réviser l'évaluation de la caractéristique retenue pour la population, l'auditeur peut:
- (a) demander à la direction d'examiner les causes des erreurs décelées et la possibilité d'erreurs supplémentaires et de procéder aux corrections nécessaires ; et/ou
 - (b) modifier la nature, le calendrier et l'étendue des procédures d'audit supplémentaires. Par exemple, dans le cas de tests de procédures, l'auditeur pourra étendre la taille de l'échantillon, tester un contrôle alternatif ou modifier les contrôles de substance concernés ;
 - (c) considérer les conséquences sur le rapport d'audit.

Annexe 1

Exemples de facteurs influençant la taille de l'échantillon
dans des tests de procédures

Les facteurs suivants sont à prendre en compte par l'auditeur pour déterminer la taille de l'échantillon dans des tests de procédures. Ces facteurs, qui sont à considérer dans leur ensemble, supposent que l'auditeur ne modifie pas la nature ou le calendrier des tests de procédures ou modifie d'une façon quelconque l'approche des contrôles de substance en réponse aux risques identifiés.

FACTEUR	EFFET SUR LA TAILLE DE L'ECHANTILLON
Confiance accrue dans la situation où le risque d'anomalies significatives est réduit par le fonctionnement de contrôles efficaces	Augmentation
Augmentation du taux d'erreurs par rapport à la procédure de contrôle définie que l'auditeur est prêt à accepter	Diminution
Augmentation du taux d'erreurs par rapport à la procédure de contrôle définie que l'auditeur s'attend à trouver dans la population	Augmentation
Augmentation du niveau de confiance attendu par l'auditeur (ou, à l'inverse, diminution du risque que l'auditeur conclut à un risque d'anomalies significatives inférieur au risque réel d'anomalies significatives dans la population)	Augmentation
Augmentation du nombre d'unités d'échantillonnage dans la population	Effet négligeable

1. *Confiance accrue dans la situation ou le risque d'anomalies significatives est réduit par le fonctionnement de contrôles efficaces.* Plus le niveau d'assurance que l'auditeur souhaite obtenir d'un fonctionnement efficace des contrôles est élevé, plus l'évaluation du risque d'anomalies significatives sera faible, et plus la taille de l'échantillon sera importante. Lorsque l'évaluation par l'auditeur du risque d'anomalies significatives au niveau des assertions tient compte d'une attente d'un fonctionnement efficace des contrôles, il est demandé à l'auditeur de mettre en œuvre des tests de procédures. Toute chose égale par ailleurs, plus l'auditeur s'appuie sur un fonctionnement efficace des contrôles dans son évaluation du risque, plus étendus seront ses tests de procédures (et par voie de conséquence, la taille de l'échantillon sera accrue).
2. *Taux d'erreurs par rapport à la procédure de contrôle définie que l'auditeur est prêt à accepter (erreur acceptable) :* Plus le taux d'erreurs que l'auditeur est prêt à accepter est faible, plus la taille de l'échantillon sera importante.
3. *Taux d'erreurs par rapport à la procédure de contrôle définie que l'auditeur s'attend à trouver dans la population (erreur escomptée):* plus le taux d'erreurs auquel l'auditeur s'attend est élevé, plus la taille de l'échantillon sera importante afin d'être en mesure de faire une estimation raisonnable du taux d'erreurs réel. Les facteurs pertinents que l'auditeur prend en compte pour estimer le taux d'erreurs attendu comprennent sa connaissance des activités (notamment par les procédures mises en œuvre pour acquérir une connaissance du contrôle interne), les changements intervenus au sein du personnel ou dans le contrôle interne, les résultats des procédures d'audit réalisées lors des périodes précédentes et ceux des autres procédures d'audit. Des taux d'erreurs attendus élevés conduisent, en général, à une faible, voire aucune, réduction du risque évalué d'anomalies significatives et, dans ces circonstances, les tests de procédures ne seront pas, en général, réalisés.
4. *Niveau de confiance attendu par l'auditeur.* Plus le niveau de confiance que l'auditeur attend à des résultats d'un sondage pour que ceux-ci soient indicatifs de l'incidence réelle des erreurs dans la population est élevé, plus la taille de l'échantillon sera importante.
5. *Nombre d'unités d'échantillonnage dans la population.* Pour des populations importantes, la taille réelle de la population a peu, voire aucun, effet sur la taille de l'échantillon. Toutefois, pour des populations réduites, le sondage en audit est souvent moins efficace que d'autres méthodes alternatives de collecte d'éléments probants suffisants et appropriés.

Annexe 2
Exemples de facteurs influençant la taille de l'échantillon
dans des vérifications de détail

Les facteurs suivants sont pris en compte par l'auditeur pour déterminer la taille de l'échantillon dans des vérifications de détail. Ces facteurs, qui doivent être considérés dans leur ensemble, supposent que l'auditeur ne modifie pas l'approche des tests de procédures ou modifie d'une façon quelconque la nature ou le calendrier des contrôles de substance en réponse aux risques identifiés.

FACTEUR	EFFET SUR LA TAILLE DE L'ÉCHANTILLON
Augmentation du risque d'anomalies significatives évalué par l'auditeur	Augmentation
Augmentation de l'utilisation de contrôles de substance axés sur la même assertion	Diminution
Augmentation dans le niveau de confiance attendu par l'auditeur (ou, à l'inverse, diminution du risque que l'auditeur conclut qu'une erreur significative n'existe pas, alors qu'elle existe en réalité)	Augmentation
Augmentation du total des erreurs que l'auditeur est prêt à accepter (erreur acceptable)	Diminution
Augmentation de la quantité d'erreurs que l'auditeur s'attend à trouver dans la population	Augmentation
Stratification de la population, lorsque ceci est approprié	Diminution
Nombre d'unités d'échantillonnage dans la population	Effet négligeable

1. *Évaluation par l'auditeur du risque d'anomalies significatives.* Plus l'évaluation par l'auditeur du risque d'anomalies significatives est élevée, plus la taille de l'échantillon sera importante. L'évaluation par l'auditeur du risque d'anomalies significatives est affectée par le risque inhérent et le risque lié au contrôle. Par exemple, si l'auditeur n'effectue pas de tests de procédures, son évaluation du risque portant sur le fonctionnement efficace des contrôles internes relatifs à une assertion particulière ne peut être réduite. C'est pourquoi, pour réduire le risque d'audit à un niveau faible acceptable, l'auditeur fixera un risque faible de non détection et s'appuiera davantage sur des contrôles substance. Plus les éléments probants qui sont recueillis à partir de vérifications de détail (c'est-à-dire, plus le risque de non détection est faible), plus la taille de l'échantillon sera importante.
2. *Mise en œuvre d'autres contrôles substance axés sur la même assertion.* Plus l'auditeur s'appuie sur d'autres contrôles substance (vérifications de détail ou procédures de substance analytiques) pour réduire à un niveau acceptable le risque de non détection concernant un flux d'opérations ou un solde de compte, moins l'assurance attendue d'un sondage sera élevée et, en conséquence, plus la taille de l'échantillon pourra être réduite.
3. *Niveau de confiance attendu par l'auditeur.* Plus le degré de confiance que l'auditeur attend des résultats d'un sondage pour que ceux-ci soient indicatifs du montant réel d'erreurs dans la population est élevé, plus la taille de l'échantillon sera importante.
4. *Erreur totale que l'auditeur est prêt à accepter (erreur acceptable).* Plus l'erreur totale que l'auditeur est prêt à accepter est faible, plus la taille de l'échantillon sera importante.
5. *Quantité d'erreurs que l'auditeur s'attend à trouver dans la population (erreur attendue).* Plus la quantité d'erreurs que l'auditeur s'attend à trouver dans la population est élevée, plus la taille de l'échantillon sera importante afin de pouvoir procéder à une estimation raisonnable de la quantité d'erreurs réelle dans la population. Les facteurs pertinents pour déterminer la quantité d'erreurs escomptées incluent le degré de subjectivité dans la détermination de la valeur des éléments, le résultat des procédures d'évaluation des risques, les résultats des tests de procédures, les résultats des procédures d'audit réalisées lors des périodes précédentes et les résultats des autres contrôles substance.
6. *Stratification.* Lorsqu'il existe un large éventail (variables) dans les montants des éléments de la population, il peut s'avérer utile de regrouper les éléments de taille similaire dans des sous-groupes ou des strates distinctes. Ce processus est appelé stratification. Lorsqu'une population peut être stratifiée correctement, le total des d'échantillons de la strate sera en général inférieur à la taille de l'échantillon qui aurait été nécessaire pour atteindre un niveau donné de risque d'échantillonnage, si un seul échantillon avait été tiré de la population totale.

7. *Nombre d'unités d'échantillonnage dans la population.* Pour des populations importantes, la taille réelle de la population a peu, voire aucun, effet sur la taille de l'échantillon. Cependant, pour des populations réduites, le sondage en audit est souvent moins efficace que d'autres méthodes alternatives de collecte d'éléments probants suffisants et appropriés. (Toutefois, lorsque l'unité d'échantillonnage porte sur des montants, l'augmentation de la valeur monétaire de la population accroît la taille de l'échantillon, à moins qu'elle ne soit compensée par une augmentation proportionnelle du seuil de signification).

Annexe 3

Méthodes de sélection d'échantillons

Les principales méthodes de sélection d'échantillons sont les suivantes:

- (a) Utilisation d'un programme informatique de nombres aléatoires ou de tables de nombres aléatoires.
- (b) Sélection systématique par laquelle le nombre d'unités d'échantillonnage de la population est divisé par la taille de l'échantillon afin d'obtenir un intervalle d'échantillonnage, 50 par exemple et, après avoir déterminé un point de départ dans les 50 premières unités, chaque cinquantième unité d'échantillonnage suivante. Bien que le point de départ puisse être fixé au hasard, la sélection a plus de chances d'être véritablement aléatoire si elle est déterminée par l'utilisation d'un programme informatique de nombres aléatoires ou de tables de nombres aléatoires. Pour une sélection systématique, l'auditeur aura besoin de s'assurer que les unités d'échantillonnage dans la population ne sont pas structurées de telle façon que l'intervalle d'échantillonnage corresponde à une caractéristique spécifique de la population.
- (c) Sélection au hasard par laquelle l'auditeur sélectionne l'échantillon sans appliquer de technique structurée. Bien qu'aucune technique structurée ne soit retenue, l'auditeur veillera toutefois à éviter tout à priori ou prédiction dans sa sélection (par exemple en écartant les éléments difficiles à localiser ou en choisissant ou éliminant systématiquement les premiers ou les derniers éléments d'une page) et s'efforcera ainsi de s'assurer que tous les éléments de la population ont une chance d'être sélectionnés. La sélection au hasard n'est pas adaptée à l'échantillonnage statistique.
- (d) La sélection de bloc implique la sélection d'un ou de plusieurs blocs d'éléments contigus dans la population. Ce type de sélection n'est en général pas utilisé dans les sondages en audit car la structure de la plupart des populations est telle qu'on peut s'attendre à ce que les éléments d'une séquence aient des caractéristiques similaires à celles d'une autre, mais par contre différentes de celles d'autres éléments de la population. Bien que dans certains cas, il soit parfois judicieux d'examiner un bloc d'éléments, cette méthode sera rarement une technique de sélection d'échantillons appropriée lorsque l'auditeur souhaite tirer des conclusions valables sur toute une population à partir d'un échantillon.

NORME 3540 : AUDIT DES ESTIMATIONS COMPTABLES

Introduction

1. L'objet de la présente Norme d'Audit est de définir des procédures et des principes fondamentaux et de préciser leurs modalités d'application concernant l'audit des estimations comptables contenues dans les états de synthèse. Cette Norme n'est pas destinée à s'appliquer à l'examen d'informations financières prévisionnelles, bien que de nombreuses procédures décrites dans les paragraphes qui suivent puissent trouver à s'appliquer.
2. **L'auditeur doit recueillir des éléments probants suffisants et appropriés sur les estimations comptables.**
3. Une « estimation comptable » désigne une évaluation approximative du montant d'un élément en l'absence d'une méthode de mesure précise. Par exemple:
 - les provisions pour dépréciation des stocks et créances pour les ramener à leur valeur probable de réalisation ;
 - - l'amortissement du coût des immobilisations corporelles sur leur durée d'utilité estimée ;
 - - les produits à recevoir ;
 - - les impôts différés ;
 - - la provision pour risque pour un procès en cours ;
 - - les pertes sur les contrats de construction en cours ;
 - - les provisions pour garantie.
4. La direction est responsable des estimations comptables contenues dans les états de synthèse. Ces estimations sont souvent effectuées dans des conditions d'incertitudes quant à l'issue d'événements qui se sont produits ou sont susceptibles de se produire et nécessitent l'exercice d'un jugement. En conséquence, les estimations comptables engendrent un risque d'anomalies significatives plus élevé et, dans certains cas, l'auditeur peut considérer que ce risque est important et requiert une attention toute particulière. Voir les paragraphes 108-114 de la Norme 2315 << Connaissance de l'entité et de son environnement et évaluation du risque d'anomalies significatives >>.

Nature des estimations comptables

5. Procéder à une estimation comptable peut être un exercice simple ou complexe, en fonction de la nature de l'élément. Par exemple, le calcul de la provision pour charges locatives à payer peut être simple, alors que l'estimation d'une provision pour stocks à rotation lente ou excédentaires peut nécessiter des analyses détaillées importantes de données actuelles et des prévisions de ventes futures. Les estimations complexes requièrent souvent un degré de

connaissances particulières approfondies et l'exercice fréquent d'un jugement.

Procédures d'audit en réponse au risque d'anomalies significatives appliquées aux estimations comptables faites par l'entité

- 6. L'auditeur doit définir et mettre en œuvre des procédures d'audit complémentaires afin de recueillir des éléments probants suffisants et appropriés sur le caractère raisonnable des estimations comptables faites par l'entité au regard des circonstances et, lorsque ceci est requis, sur la pertinence de l'information fournie dans les états de synthèse.**

Les éléments probants disponibles pour déceler une anomalie significative dans une estimation comptable seront souvent plus difficiles à recueillir et moins convaincants que ceux disponibles pour déceler une anomalie significative dans d'autres éléments des états de synthèse. La connaissance qu'a l'auditeur de l'entité et de son environnement, y compris de son contrôle interne, l'aide à identifier et à évaluer les risques d'anomalies significatives dans les estimations comptables faites par l'entité.

7. Il est important que l'auditeur ait la connaissance des procédures et des méthodes utilisées par la direction pour procéder aux estimations comptables, y compris les activités de contrôle les concernant, pour l'identification et l'évaluation du risque d'anomalies significatives afin de définir la nature, le calendrier et l'étendue des procédures d'audit complémentaires.

- 8. L'auditeur doit suivre une ou plusieurs des approches suivantes pour l'audit d'une estimation comptable:**

- (a) revue et test de la procédure suivie par la direction pour procéder à l'estimation ;
- (b) utilisation d'une estimation indépendante pour la comparer avec celle faite par la direction ; ou
- (c) revue des événements postérieurs à la date de clôture permettant de fournir des éléments probants sur le caractère raisonnable de l'estimation.

Examen et test de la procédure suivie par la direction

9. En règle générale, les phases d'examen et de test de la procédure suivie par la direction sont les suivantes:
 - (a) évaluation des données et appréciation des hypothèses sur lesquelles l'estimation est fondée ;
 - (b) vérification par test des calculs utilisés dans l'estimation ;
 - (c) comparaison, lorsque cela est possible, des estimations faites des périodes précédentes avec les résultats réels de ces mêmes périodes ; et
 - (d) revue des procédures d'approbation de la direction.

Evaluation des données et appréciation des hypothèses

10. L'auditeur évalue si les données sur lesquelles l'estimation s'appuie sont correctes, complètes et pertinentes. Si des données produites par l'entité sont utilisées, leur cohérence avec les données traitées par le système relatif à l'élaboration de l'information financière est revue. Par exemple, pour justifier une provision pour garantie, l'auditeur recueille des éléments probants confirmant que les données relatives aux produits encore couverts par la période de garantie à la fin de la période sont en accord avec les informations sur les ventes contenues dans le système d'élaboration de l'information financière. La Norme 3500 « Eléments probants », fournit de plus amples précisions sur la nécessité de recueillir des éléments probants corrects et complets de l'information produite par l'entité lorsque celle-ci est utilisée dans le cadre des procédures d'audit.
11. L'auditeur évalue si les données collectées sont correctement analysées et projetées et constituent une base raisonnable pour procéder à l'estimation comptable. Il peut s'agir par exemple de l'analyse de l'ancienneté des créances clients ou d'une projection du nombre de mois d'approvisionnement d'un article en stock en fonction de son utilisation passée et prévue.
12. L'auditeur détermine si les principales hypothèses utilisées par l'entité pour une estimation comptable s'appuient sur une base valable. Dans certains cas, les hypothèses se fondent sur des statistiques du secteur d'activité ou gouvernementales ; par exemple les taux d'inflation, les taux d'intérêt et de chômage, ou les prévisions de croissance du marché. Dans d'autres cas, les hypothèses sont spécifiques à l'entité et reposent sur des données générées en interne.
13. Pour évaluer les hypothèses sur lesquelles se fonde l'estimation, l'auditeur détermine notamment si ces hypothèses sont:
 - raisonnables compte tenu des résultats réels des périodes précédentes ;
 - cohérentes avec celles utilisées pour d'autres estimations comptables ;
 - cohérentes avec les plans de la direction jugés raisonnables.

L'auditeur accorde une attention particulière aux hypothèses sensibles aux variations, subjectives ou susceptibles de contenir des anomalies significatives.

14. Dans le cas de processus d'estimations complexes impliquant des techniques spécialisées, l'auditeur peut juger nécessaire d'utiliser les travaux d'un expert, par exemple d'ingénieurs, pour évaluer la quantité d'un tas de minerai ou sa teneur. Des modalités d'application concernant l'utilisation des travaux d'un expert sont fournies dans la Norme 4620 « Utilisation des travaux d'un expert ».

15. L'auditeur examine périodiquement le caractère approprié des règles utilisées par la direction pour le calcul des estimations comptables. Pour ce faire, il s'appuie sur sa connaissance des résultats financiers de l'entité acquise lors des périodes précédentes, des pratiques suivies par d'autres entités du même secteur d'activité et des plans futurs de la direction tels qu'ils lui ont été communiqués.

Vérification des calculs

16. L'auditeur met en œuvre des procédures d'audit pour vérifier les procédures de calcul appliquées par la direction. La nature, le calendrier et l'étendue de celles-ci dépendent de l'évaluation du risque d'anomalies significatives, qui est influencée par différents facteurs tels que la complexité du calcul de l'estimation comptable, la connaissance de l'auditeur et son évaluation des procédures et des méthodes, y compris des activités de contrôle y relatives, suivies par l'entité pour procéder aux estimations, et du caractère significatif de l'estimation au regard des états de synthèse.

Comparaison des estimations des périodes précédentes avec les résultats réels

17. L'auditeur compare, dans la mesure du possible, les estimations comptables faites les périodes précédentes avec les résultats réels de ces mêmes périodes afin:

- (a) de recueillir des éléments probants sur la fiabilité globale des procédures et des méthodes d'estimation de l'entité, y compris des contrôles pertinents ;
- (b) de déterminer s'il est nécessaire de rectifier les règles utilisées pour les estimations ; et
- (c) de déterminer si les différences entre les résultats réels et les estimations précédentes ont été quantifiées et si, lorsque ceci est nécessaire, les ajustements appropriés ont été effectués ou si des informations ont été fournies dans les états de synthèse.

Revue des procédures d'approbation de la direction

18. En règle générale, les estimations comptables significatives sont revues et entérinées par la direction. L'auditeur détermine si cette revue est faite et l'approbation donnée par un niveau de direction approprié et que la documentation justifiant du calcul de l'estimation comptable en fait état.

Utilisation d'une estimation indépendante

19. L'auditeur peut effectuer ou obtenir une estimation indépendante pour la comparer avec celle effectuée par la direction. En utilisant une estimation indépendante, l'auditeur évalue généralement les données, examine les hypothèses servant de base à cette estimation et met en œuvre des procédures d'audit relatives aux méthodes de calcul appliquées dans le processus d'estimation. Il peut également s'avérer utile de comparer les estimations comptables portant sur des périodes précédentes avec les résultats réels de ces mêmes périodes.

Examen des événements postérieurs à la date de clôture

20. Les transactions et les événements qui surviennent après la fin de l'exercice, mais avant la fin de l'audit, peuvent fournir des éléments probants concernant une estimation comptable faite par la direction. L'examen par l'auditeur de ces transactions et événements peut l'exonérer, totalement ou partiellement, de la nécessité de mettre en œuvre des procédures d'audit sur la procédure suivie par la direction pour procéder à une estimation comptable, ou de recourir à une estimation indépendante pour évaluer le caractère raisonnable de l'estimation comptable.

Evaluation des résultats des procédures d'audit

21. L'auditeur doit procéder à une évaluation finale du caractère raisonnable des estimations comptables faites par l'entité sur la base de sa connaissance de l'entité et de son environnement et à une revue de cohérence des estimations avec les autres éléments probants recueillis au cours de l'audit.

22. L'auditeur détermine s'il existe des transactions ou des événements postérieurs à la date de clôture significatifs qui affectent les données et les hypothèses sur lesquelles se fondent les estimations comptables.

23. Du fait des incertitudes inhérentes aux estimations comptables, l'évaluation des différences d'appréciation est parfois plus difficile que pour d'autres aspects de l'audit. Lorsqu'il existe une différence entre l'estimation par l'auditeur du montant, corroboré au mieux par des éléments probants disponibles, et celui estimé retenu dans les états de synthèse, l'auditeur détermine si cet écart nécessite un ajustement. Si l'écart est raisonnable, par exemple du fait que le montant retenu dans les états de synthèse figure dans une fourchette d'écarts acceptables, un ajustement peut ne pas être nécessaire. En revanche, si l'auditeur estime que l'écart n'est pas raisonnable, il demande à la direction de revoir son estimation. Si la direction refuse de revoir son estimation, la différence est considérée comme une anomalie et est prise en compte avec toutes les autres anomalies pour évaluer si l'incidence globale sur les états de synthèse est significative.

24. L'auditeur détermine également si des différences qui, prises individuellement, sont considérées comme raisonnables, vont toutes dans le même sens, de sorte que, cumulées, elles peuvent avoir une incidence significative sur les états de synthèse. Dans ces circonstances, l'auditeur évalue les estimations comptables dans leur ensemble.

NORME 3550 : PARTIES LIEES

Introduction

1. L'objet de la présente Norme d'Audit est de définir des procédures et des principes fondamentaux et de préciser leurs modalités d'application concernant la responsabilité de l'auditeur et les procédures d'audit relatives aux parties liées et aux transactions entre celles-ci.
2. **L'auditeur doit mettre en œuvre des procédures d'audit destinées à recueillir des éléments probants suffisants et appropriés sur l'identification par la direction des parties liées et des informations à fournir les concernant, ainsi que sur l'effet des transactions entre parties liées ayant une incidence significative sur les états de synthèse.** Toutefois, on ne peut attendre d'un audit qu'il détecte toutes les transactions entre parties liées.
3. Il peut exister dans certains cas des facteurs qui limitent le caractère persuasif des éléments probants disponibles pour tirer des conclusions sur des assertions particulières. Du fait du degré d'incertitude associé aux assertions concernant l'exhaustivité du recensement des parties liées, les procédures d'audit décrites dans cette Norme fourniront des éléments probants suffisants et appropriés concernant ces assertions en l'absence de toute circonstance identifiée par l'auditeur qui:
 - (a) augmente le risque d'anomalies significatives au-delà de celui généralement attendu ; ou
 - (b) indique qu'une anomalie significative concernant des parties liées s'est produite.

Lorsqu'il existe une indication de l'existence d'une telle situation, l'auditeur doit mettre en œuvre des procédures d'audit modifiées, plus étendues ou supplémentaires, appropriées en la circonstance.

4. La direction est responsable de l'identification et de l'information à fournir dans les états de synthèse concernant des parties liées et des transactions entre celles-ci. Cette responsabilité requiert de la direction de mettre en œuvre un contrôle interne adéquat afin de garantir que les transactions entre parties liées sont correctement identifiées dans le système d'information et mentionnées dans les états de synthèse.

5. L'auditeur aura besoin d'acquérir une connaissance suffisante des activités de l'entité et de son environnement pour lui permettre d'identifier les événements, les transactions et les pratiques qui peuvent entraîner un risque d'anomalies significatives concernant les parties liées et les transactions entre celles-ci. Bien que l'existence de parties liées et de transactions entre celles-ci soit considérée comme un élément normal dans la vie des affaires, l'auditeur a besoin d'en avoir connaissance car:
- a) l'origine des éléments probants a une incidence sur l'évaluation par l'auditeur de leur fiabilité. Généralement, un plus grand degré de confiance peut être accordé à des éléments probants recueillis de parties non liées ou créés par celles-ci ; et
 - b) une transaction entre parties liées peut résulter de considérations autres que celles résultant de la vie courante des affaires, par exemple une participation aux bénéfices ou même une fraude.

Existence de parties liées et informations à fournir les concernant

6. L'auditeur doit examiner les informations fournies par les personnes constituant le gouvernement d'entreprise et la direction, identifiant le nom de toutes les parties liées connues et doit mettre en œuvre les procédures d'audit suivantes pour s'assurer de l'exhaustivité de ces informations:
- (a) revue des dossiers de travail de l'année précédente pour identifier le nom des parties liées connues ;
 - (b) revue des procédures de l'entité relatives à l'identification des parties liées ;
 - (c) s'enquérir des relations des personnes constituant le gouvernement d'entreprise et des cadres dirigeants avec d'autres entités ;
 - (d) examen du registre des actionnaires pour identifier le nom des actionnaires principaux ou, le cas échéant, se procurer la liste des actionnaires principaux établie à partir du registre des actions ;
 - (e) consultation des procès-verbaux des assemblées d'actionnaires et des réunions du comité des personnes constituant le gouvernement d'entreprise et autres documents officiels pertinents, tels que le registre (ou la liste) des participations détenues par les administrateurs ;
 - (f) demander aux autres auditeurs qui participent actuellement à l'audit ou aux auditeurs précédents s'ils ont connaissance d'autres parties liées ; et
 - (g) consulter les déclarations fiscales de l'entité et autres informations fournies aux autorités de contrôle.

Si l'auditeur estime que le risque de non détection de parties liées significatives est faible, ces procédures peuvent être modifiées en conséquence.

- 7. Si le référentiel comptable applicable impose de fournir dans les états de synthèse une information sur les relations entre parties liées, l'auditeur doit s'assurer que cette information est adéquate.**

Transactions entre parties liées

- 8. L'auditeur doit examiner les informations fournies par les personnes constituant le gouvernement d'entreprise et par la direction identifiant les transactions entre parties liées et doit être attentif à d'autres transactions significatives réalisées entre parties liées.**
- 9. Lors de sa prise de connaissance du contrôle interne de l'entité, l'auditeur doit prendre en compte le caractère adéquat des activités de contrôle relatives à l'autorisation et à l'enregistrement des transactions entre parties liées.**
- 10. Au cours de l'audit, l'auditeur reste attentif aux transactions qui paraissent inhabituelles à l'égard des circonstances et qui peuvent indiquer l'existence de parties liées jusqu'alors non identifiées. Par exemple:**
- transactions effectuées à des conditions commerciales anormales, tels que des prix, des taux d'intérêt, des garanties ou des conditions de remboursement inhabituels ;
 - transactions dont l'existence ne semble être justifiée par aucune raison opérationnelle logique ;
 - transactions dont la substance diffère de la forme ;
 - transactions effectuées selon une voie inhabituelle ;
 - volume élevé de transactions, ou transactions significatives, réalisées avec certains clients ou fournisseurs par rapport aux autres ;
 - transactions non enregistrées, telles que l'obtention ou la fourniture de prestations de gestion à titre gratuit.
- 11. Au cours de l'audit, l'auditeur met en œuvre des procédures d'audit susceptibles de révéler l'existence de transactions entre parties liées, par exemple:**
- réalisation de contrôles détaillés sur des transactions et des soldes ;
 - consultation des procès-verbaux des assemblées d'actionnaires et des réunions du comité des personnes constituant le gouvernement d'entreprise ;
 - examen des documents comptables relatifs aux transactions ou aux soldes importants ou inhabituels, en consacrant une attention particulière aux transactions effectuées à la date de clôture de la période ou proche de celle-ci ;
 - examen des confirmations de prêts et d'emprunts et des confirmations des banques. Cet examen peut révéler l'existence d'un garant ou d'autres

transactions entre parties liées ;

- examen des prises de participation, par exemple acquisition ou cession de parts dans une coentreprise ou une autre entité ;

Examen des transactions entre parties liées identifiées

12. Dans le cadre de l'examen des transactions entre parties liées identifiées, l'auditeur doit recueillir des éléments probants suffisants et appropriés justifiant que ces transactions ont été correctement enregistrées et qu'une information appropriée a été fournie dans les états de synthèse.

13. Compte tenu de la nature des relations entre parties liées, les éléments probants d'une transaction entre parties liées peuvent être limités, par exemple en ce qui concerne l'existence de stocks détenus en dépôt par une partie liée ou une instruction donnée par une société mère à une filiale concernant l'enregistrement de redevances à payer. Du fait du peu d'éléments probants appropriés disponibles sur ces transactions, l'auditeur envisage de mettre en œuvre des procédures telles que:

- la demande de confirmation des conditions et du montant de la transaction avec la partie liée ;
- l'examen des informations détenues par la partie liée ;
- la confirmation ou la discussion des informations avec les personnes ayant participées à la réalisation de la transaction, telles que des banques, des avocats, des garants ou des courtiers.

Déclarations de la direction

14. L'auditeur doit obtenir une déclaration écrite de la direction sur:

- (a) l'exhaustivité des informations fournies sur l'identification des parties liées ;
et
- (b) le caractère adéquat de l'information fournie dans les états de synthèse sur les parties liées.

Conclusions de l'audit et rapport d'audit

15. Si l'auditeur n'est pas en mesure de recueillir des éléments probants suffisants et appropriés sur les parties liées et les transactions entre celles-ci ou lorsqu'il conclut qu'elles n'ont pas été correctement décrites dans les états de synthèse, l'auditeur doit modifier le contenu de son rapport en conséquence.

NORME 3560 : EVENEMENTS POSTERIEURS A LA DATE DE CLOTURE

Introduction

1. L'objet de la présente Norme d'Audit est de définir des procédures et des principes fondamentaux et de préciser leurs modalités d'application concernant la responsabilité de l'auditeur concernant les événements postérieurs à la date de clôture. Dans cette Norme, le terme << événements postérieurs >> vise à la fois les événements qui se produisent entre la date des états de synthèse et celle à laquelle l'auditeur date son rapport, et les faits découverts après la date du rapport.
2. **L'auditeur doit prendre en compte l'effet des événements postérieurs sur les états de synthèse et leur incidence sur son rapport.**
3. Les norme comptables décrivent le traitement dans les états de synthèse des événements, aussi bien favorables que défavorables, qui surviennent entre la date des états de synthèse (date de clôture) et la date à laquelle les états de synthèse sont approuvés, et distinguent deux types d'événements:
 - (a) ceux qui contribuent à confirmer des situations qui existaient à la date de clôture ;
 - (b) ceux qui indiquent des situations apparues postérieurement à la date de clôture.

Définitions

4. Les termes donnés ci-après ont la signification suivante:
 - (a) La << date des états de synthèse >> est la date de clôture de la dernière période couverte par les états de synthèse qui correspond normalement à la date du bilan le plus récent inclus dans les états de synthèse objets de l'audit ;
 - (b) La << date d'arrêté des états de synthèse >> est la date à laquelle l'organe de gestion compétent de l'entité confirme avoir arrêté un jeu complet d'états de synthèse, y compris les ETICs, et en prendre la responsabilité. L'approbation finale des états de synthèse revient aux actionnaires.

L'approbation finale par les actionnaires n'est pas, pour l'auditeur, un préalable pour conclure que des éléments probants suffisants et appropriés ont été recueillis. Pour les besoins de cette Norme, la date d'arrêté des états de synthèse est la date à laquelle les personnes ayant autorité pour établir les états de synthèse les ont arrêtés.

- (c) La << date du rapport de l'auditeur >> est la date retenue par l'auditeur pour signer son rapport. Le rapport de l'auditeur n'est pas daté d'une date antérieure à celle à laquelle il a recueilli les éléments probants suffisants et appropriés sur lesquels il fonde son opinion sur les états de synthèse⁽¹⁾. Les éléments probants suffisants et appropriés dont il s'agit comprennent la justification qu'un jeu complet d'états de synthèse a été établi et que les personnes ou l'organe compétent ayant autorité pour l'établir et l'arrêter ont confirmé qu'elles en ont pris la responsabilité.
- (d) La << date de publication des états de synthèse >> est la date à laquelle les états de synthèse et le rapport de l'auditeur font l'objet d'une diffusion externe ; celle-ci peut être, dans nombre de cas, la date à laquelle ces documents sont déposés auprès d'une autorité de contrôle.

Événements survenus jusqu'à la date du rapport de l'auditeur

5. **L'auditeur doit mettre en œuvre des procédures visant à recueillir des éléments probants suffisants et appropriés justifiant que tous les événements survenus jusqu'à la date de son rapport qui peuvent nécessiter l'ajustement des états de synthèse ou une information à fournir dans les états de synthèse, ont été identifiés.** Ces procédures s'ajoutent à celles habituelles qui peuvent être appliquées à des opérations spécifiques survenant après la date des états de synthèse afin de recueillir des éléments probants sur les soldes de comptes à cette date ; par exemple, celles consistant à contrôler la césure de l'inventaire ou le règlement de créanciers. L'auditeur n'est toutefois pas tenu de procéder à une revue permanente de tous les éléments qui ont déjà été soumis à des procédures ayant donné des résultats satisfaisants.
6. Les procédures visant à identifier les événements pouvant nécessiter un ajustement des états de synthèse ou une information à donner sont mises en œuvre à une date la plus proche possible de la date du rapport de l'auditeur et comprennent généralement :
- la revue des procédures définies par la direction pour s'assurer que les événements postérieurs ont bien été identifiés ;
 - la lecture des procès-verbaux des assemblées d'actionnaires, du conseil d'administration, des comités d'audit et exécutif qui se sont tenus après la date des états de synthèse et des investigations concernant les questions abordées lors de ces réunions dont les procès-verbaux ne sont pas encore disponibles ;

- la revue des derniers états de synthèse intermédiaires de l'entité et, le cas échéant, si nécessaire, des budgets, des prévisions de trésorerie et des autres rapports de la direction y relatifs ;
- des demandes d'informations, ou des compléments aux demandes orales ou écrites précédemment formulées aux conseils juridiques de l'entité concernant les procès et les contentieux ;
- des demandes d'information auprès de la direction quant aux événements postérieurs survenus, susceptibles d'avoir une incidence sur les états de synthèse. Des exemples de questions à discuter avec la direction sur des sujets spécifiques sont les suivants:
 - statut actuel d'éléments comptabilisés sur la base de données préliminaires ou non concluantes ;
 - nouveaux engagements, emprunts ou garanties conclus ;
 - cessions d'actifs réalisées ou envisagées ;
 - émission d'actions ou d'obligations, ou accords de fusion ou de liquidation signés ou envisagés ;
 - expropriation ou destruction d'actifs immobilisés, par exemple par un incendie ou une inondation ;
 - évolutions des zones de risque et des éventualités ;
 - ajustements comptables inhabituels enregistrés ou envisagés ;
 - événements survenus ou susceptibles de se produire remettant en cause le caractère adéquat des méthodes comptables utilisées à la clôture, par exemple si de tels événements remettent en cause la validité du principe de continuité d'exploitation.

7. Lorsqu'un composant, tel qu'une division, une succursale ou une filiale fait l'objet d'un audit par un autre auditeur, l'auditeur s'enquiert des procédures de cet autre auditeur relatives aux événements postérieurs à la date des états de synthèse et la nécessité de l'informer de la date prévue pour la signature de son propre rapport.
8. **Lorsque l'auditeur a connaissance d'événements qui ont une incidence significative sur les états de synthèse, il doit déterminer si ceux-ci ont été correctement pris en compte et ont fait l'objet d'une information appropriée dans les états de synthèse.**

Faits découverts après la date du rapport de l'auditeur, mais avant la date de publication des états de synthèse

9. L'auditeur n'est pas tenu de mettre en œuvre des procédures ou de procéder à une quelconque investigation relative aux états de synthèse après la date de son rapport. Au cours de la période s'écoulant entre la date du rapport de l'auditeur et la date de publication des états de synthèse, la direction est

responsable d'informer l'auditeur des événements survenus, susceptibles d'avoir une incidence sur ces derniers.

10. Lorsque l'auditeur a connaissance, après la date de son rapport mais avant la date de publication des états de synthèse, d'un événement qui risque d'avoir une incidence significative sur ces derniers, il doit déterminer si les états de synthèse nécessitent d'être corrigés, doit discuter de la question avec la direction, et doit prendre les mesures nécessaires en la circonstance.

11. Si la direction corrige les états de synthèse, l'auditeur met en œuvre les procédures nécessaires en la circonstance et émet un nouveau rapport sur les états de synthèse corrigés. La date du nouveau rapport de l'auditeur ne sera pas antérieure à celle de l'approbation des états de synthèse corrigés et, en conséquence, les procédures décrites aux paragraphes 5 seront étendues jusqu'à la date du nouveau rapport de l'auditeur.

12. Lorsque la direction ne corrige pas les états de synthèse alors que l'auditeur considère cette correction nécessaire, et que le rapport d'audit n'a pas encore été émis, l'auditeur doit exprimer une opinion avec réserve ou une opinion défavorable, en application de la Norme 5701 « Modifications apportées au contenu du rapport de l'auditeur (indépendant) ».

13. Si le rapport de l'auditeur a déjà été émis, l'auditeur demande à la direction de l'entité au plus haut niveau de ne pas publier aux tiers les états de synthèse accompagnés du rapport d'audit. Si la direction décide malgré tout de publier ces documents, l'auditeur aura à prendre les mesures nécessaires pour éviter que les tiers utilisent son rapport. Les mesures à prendre dépendront des droits et obligations juridiques de l'auditeur ainsi que des recommandations de son avocat.

Faits découverts après la date de publication des états de synthèse

14. Après la date de publication des états de synthèse, l'auditeur n'est pas tenu de procéder à une quelconque investigation concernant ces derniers.

15. Lorsque l'auditeur a connaissance, après la date de publication des états de synthèse, de l'existence d'un fait qui, s'il en avait eu connaissance à la date à laquelle il a signé son rapport, l'aurait conduit à apporter une modification à son contenu, il doit déterminer si les états de synthèse nécessitent d'être corrigés, doit discuter de la question avec la direction, et doit prendre les mesures nécessaires en la circonstance.

16. Si la direction corrige les états de synthèse, l'auditeur met en œuvre les procédures d'audit nécessaires en la circonstance, revoit les mesures prises par la direction pour s'assurer que toutes les personnes en possession des états de

synthèse précédemment publiés sont informées de la situation et émet un nouveau rapport sur les états de synthèse corrigés.

17. **Le nouveau rapport de l'auditeur doit comporter un paragraphe d'observation renvoyant à une note annexe aux états de synthèse décrivant plus en détail les raisons de la correction des états de synthèse précédemment publiés, ainsi qu'au précédent rapport d'audit émis.** La date du nouveau rapport de l'auditeur ne sera pas antérieure à celle de l'approbation des états de synthèse corrigés et, en conséquence, les procédures décrites au paragraphe 5 seront généralement étendues jusqu'à la date du nouveau rapport d'audit. Dans certains pays, les réglementations locales permettent à l'auditeur de limiter les procédures d'audit appliquées aux états de synthèse corrigés aux seules incidences de l'événement postérieur à la date de clôture ayant conduit à leur correction. Dans ce cas, le nouveau rapport de l'auditeur contiendra une mention à cet effet.
18. Lorsque la direction ne prend pas les mesures nécessaires pour s'assurer que toutes les personnes en possession des états de synthèse accompagnés du rapport de l'auditeur précédemment publiés sont dûment informées de la situation et qu'elle ne corrige pas les états de synthèse alors que l'auditeur estime que cette correction s'impose, l'auditeur informe la direction de l'entité au plus haut niveau qu'il prendra les mesures nécessaires pour éviter que les tiers utilisent son rapport. Les mesures à prendre dépendront des droits et obligations juridiques de l'auditeur ainsi que des recommandations de ses avocats.
19. Il peut ne pas être nécessaire de corriger les états de synthèse et d'émettre un nouveau rapport d'audit lorsque les états de synthèse de la période suivante sont sur le point d'être publiés, à condition qu'une information appropriée soit fournie dans ceux-ci.

Emission de titres dans le public

20. **En cas d'émission de titres dans le public, l'auditeur doit prendre en compte les exigences légales et autres obligations réglementaires y afférentes, applicables dans chaque pays où les titres sont proposés.** Par exemple, il peut être exigé de l'auditeur de mettre en œuvre des procédures d'audit supplémentaires jusqu'à la date de publication de la note d'information définitive relative à l'émission. Ces procédures comprennent en général l'application de celles décrites aux paragraphes 5 et 6 jusqu'à la date, ou à une date proche, de celle de la signature de la note d'information définitive, ainsi que la lecture de cette note pour apprécier si les autres informations qui y sont contenues sont cohérentes avec les informations financières auxquelles l'auditeur associe son nom.

NORME 3570 : CONTINUITE D'EXPLOITATION

Introduction

1. L'objet de la présente Norme d'Audit est de définir des procédures et des principes fondamentaux et de préciser leurs modalités d'application concernant la responsabilité de l'auditeur dans le cadre de l'audit d'états financiers au regard de l'application du principe de continuité d'exploitation pour l'établissement des états financiers, y compris l'évaluation faite par la direction de la capacité de l'entité à poursuivre son activité.
2. **Lors de la planification de l'audit et de la mise en œuvre des procédures d'audit ainsi que de l'évaluation des résultats qui en découlent, l'auditeur doit apprécier le caractère approprié de l'application par la direction du principe de continuité d'exploitation pour l'établissement des états financiers.**

Responsabilité de la direction

3. La continuité d'exploitation est une convention comptable de base pour l'établissement des états de synthèse. Selon cette convention, une entité est présumée poursuivre son activité dans un avenir prévisible, sans avoir, ni l'intention, ni la nécessité, de procéder à sa liquidation, de cesser son exploitation ou encore de se placer en règlement judiciaire (ou d'obtenir un concordat judiciaire) de ses créanciers en vertu de la loi et de la réglementation. En conséquence, les actifs et les passifs sont évalués en considérant que l'entité sera en mesure de recouvrer ses actifs et de payer ses dettes dans le cadre normal de ses opérations.
4. L'évaluation de la continuité d'exploitation doit être fait par la direction lorsque l'entité a un historique d'activités bénéficiaires et qu'elle a accès sans difficultés au financement, la direction peut procéder à une évaluation sans analyse détaillée.
5. L'évaluation par la direction du caractère approprié de l'application de continuité d'exploitation implique l'exercice d'un jugement à un moment donné, sur l'issue ultérieure d'événements ou de conditions qui sont, par définition, incertains. Les facteurs suivants sont à prendre en considération :
 - en règle générale, le degré d'incertitude lié à l'issue d'un événement ou d'une condition s'accroît d'autant plus que la période à laquelle on se réfère est longue. Pour cette raison, la plupart des référentiels comptables qui prévoient une obligation explicite pour la direction d'avoir à procéder à une

évaluation, précisent la période durant laquelle la direction doit prendre en considération toute l'information disponible ;

- tout jugement sur le futur est basé sur l'information disponible au moment où ce jugement est exercé. Dès lors, des événements postérieurs peuvent remettre en cause un jugement qui était raisonnable lorsqu'il a été exercé ;
 - la taille et la complexité d'une entité, la nature et les conditions de ses activités, ainsi que le degré par lequel ses activités sont affectées par des facteurs extérieurs, sont des éléments qui influent sur le jugement que l'on peut exercer quant à la survenance d'événements ou de conditions.
6. Des exemples d'événements ou de conditions qui, pris ensemble ou isolément, peuvent engendrer des risques liés à l'activité et jeter un doute important sur la continuité d'exploitation, sont présentés ci-après. Cette liste n'est pas exhaustive; de plus, la présence d'un ou de plusieurs de ces indicateurs n'implique pas automatiquement l'existence d'une incertitude significative.

Indicateurs de nature financière

- Capitaux propres ou fonds de roulement négatifs ;
- Emprunts à terme fixe venant à échéance sans perspective réaliste de reconduction ou de remboursement, ou recours excessif à des crédits à court terme pour financer des actifs à long terme ;
- Indications de retrait du soutien financier par les prêteurs ou les créanciers ;
- Marge brute d'autofinancement ressortant des états de synthèse historiques ou prévisionnels négative ;
- Ratios-clés financiers défavorables ;
- Pertes d'exploitation significatives ou détérioration importante de la valeur des actifs utilisés, générant des flux de trésorerie positifs ;
- Retards dans la distribution ou arrêt de la politique de distribution de dividendes ;
- Incapacité de payer les créanciers aux échéances ;
- Incapacité à se conformer aux conditions des contrats de prêts ;
- Refus de crédit des fournisseurs au profit de livraisons contre remboursement;

- Incapacité à obtenir du financement pour le développement de nouveaux produits ou pour d'autres investissements vitaux.

Indicateurs de nature opérationnelle

- Départ de cadres dirigeants supérieurs sans remplacement ;
- Perte d'un marché important, d'une franchise, d'une licence ou d'un fournisseur principal ;
- Troubles sociaux ou pénuries de matières premières indispensables.

Autres indicateurs

- Non-respect d'obligations relatives à la détention du capital ou statutaires ;
- Procédures judiciaires en cours à l'encontre de l'entité ou pour violation de règlements qui, si elles aboutissaient, pourraient avoir des conséquences financières auxquelles l'entité ne pourra faire face ;
- Changements dans la législation ou la politique gouvernementale risquant d'avoir des effets défavorables sur l'entité.

L'importance de tels événements ou conditions peut souvent être atténuée par d'autres facteurs. Par exemple, le fait que l'entité ne parvienne pas à rembourser ses dettes aux échéances prévues peut être compensé par des plans de la direction pour disposer de la trésorerie nécessaire par d'autres moyens, tels que par la cession d'actifs, par le rééchelonnement ou le remboursement d'un emprunt ou par à une augmentation de capital. De façon similaire, la perte d'un fournisseur principal peut être compensée par la disponibilité sur le marché d'une autre source d'approvisionnement satisfaisante.

Responsabilité de l'auditeur

7. La responsabilité de l'auditeur est d'apprécier le caractère approprié de l'application par la direction du principe de continuité d'exploitation dans l'établissement des états de synthèse, et de prendre en considération l'existence d'incertitudes significatives quant à la capacité de l'entité à poursuivre son activité pour lesquelles des informations sont à fournir dans les états financiers. L'auditeur apprécie le caractère approprié de l'application par la direction du principe de continuité d'exploitation même dans les cas où le référentiel

comptable utilisé pour l'établissement des états de synthèse ne prévoit aucune obligation explicite pour la direction d'avoir à évaluer la capacité de l'entité à poursuivre son activité.

8. L'auditeur ne peut prédire les événements ou conditions futurs qui pourraient conduire l'entité à cesser son activité. De ce fait, l'absence d'une quelconque référence dans le rapport d'audit à une incertitude sur la continuité d'exploitation ne peut être considérée comme une garantie de la capacité de l'entité à poursuivre son activité.

Points à considérer lors de la planification de l'audit et de la mise en œuvre des procédures d'évaluation des risques

9. Lors de la prise de connaissance de l'entité, l'auditeur doit prendre en considération l'existence d'événements ou de conditions ainsi que les risques liés à l'activité susceptibles de jeter un doute important sur la capacité de l'entité à poursuivre son activité.
10. Tout au long de l'audit et lors de la mise en œuvre des procédures d'audit, l'auditeur doit rester vigilant à tous les événements ou conditions, ainsi qu'aux risques liés à l'activité, susceptibles de jeter un doute important sur la capacité de l'entité à poursuivre son activité. Si de tels événements ou conditions sont relevés, l'auditeur doit examiner, en complément des procédures prévues au paragraphe 26 ci-après, si ceux-ci ont une incidence sur son évaluation des risques d'anomalies significatives.
11. La prise en compte par l'auditeur lors de son évaluation du risque d'anomalies significatives, des événements ou conditions touchant au principe de continuité d'exploitation, lui permet d'avoir en temps voulu des entretiens avec la direction, de procéder à la revue de ses plans ainsi que des solutions apportées aux questions soulevées concernant la continuité d'exploitation.

Appréciation de l'évaluation faite par la direction

12. Dans certains cas, il se peut que la direction ait fait son évaluation, l'auditeur doit apprécier l'évaluation faite par la direction quant à la capacité de l'entité à poursuivre son activité.
13. Dans son appréciation, l'auditeur doit prendre en compte la même période que celle retenue par la direction pour sa propre évaluation selon le référentiel comptable applicable. Si la période considérée par la direction pour son évaluation de la capacité de l'entité à poursuivre son activité est inférieure à douze mois suivant la date de clôture de l'exercice, l'auditeur doit demander à la direction d'étendre son évaluation sur une période de douze mois à compter de la date de clôture de l'exercice.

14. Dans son appréciation de l'évaluation faite par la direction, l'auditeur prend en compte la démarche suivie par cette dernière, les hypothèses sur lesquelles cette évaluation est basée, ainsi que le plan d'actions pour l'avenir. L'auditeur apprécie si cette évaluation a pris en considération toutes les informations pertinentes dont il a eu connaissance à l'occasion des procédures d'audit effectuées.
15. Comme indiqué au paragraphe 6 ci-dessus, lorsque l'entité a un historique d'activités bénéficiaires et qu'elle a accès sans difficultés au financement, la direction peut procéder à une évaluation sans analyse détaillée. Dans une telle situation, l'auditeur peut fonder sa conclusion quant au caractère approprié de l'application du principe de continuité d'exploitation sans avoir besoin de mettre en œuvre des procédures approfondies. Lorsque des événements ou des conditions susceptibles de jeter un doute important sur la capacité de l'entité à poursuivre son activité sont relevés, l'auditeur met en œuvre des procédures d'audit supplémentaires, telles que décrites au paragraphe 26 ci-après.

Événements ou conditions survenus dans la période postérieure à celle retenue par la direction dans son évaluation

16. **L'auditeur doit s'informer auprès de la direction des événements ou conditions, ainsi que des risques liés à l'activité, dont elle aurait connaissance, survenus postérieurement à la période couverte par son évaluation et susceptibles de jeter un doute important sur la capacité de l'entité à poursuivre son activité.**
17. L'auditeur reste attentif à la possibilité que des événements connus, anticipés ou non, surviennent ou que des conditions qui se révéleront au-delà de la période couverte par l'évaluation de la direction, remettent en cause le caractère approprié de l'application par la direction du principe de continuité d'exploitation pour l'établissement des états financiers. L'auditeur peut avoir connaissance de tels événements ou conditions lors de la phase de planification ou de lors de la réalisation de l'audit, y compris à l'occasion de la mise en œuvre des procédures d'audit relatives aux événements postérieurs à la date de clôture.
18. L'auditeur n'a pas l'obligation de mettre en œuvre d'autres procédures d'audit que des entretiens avec la direction pour vérifier l'existence d'indices relatifs à des événements ou à des conditions susceptibles de jeter un doute important sur la capacité de l'entité à poursuivre son activité au-delà de la période prise en compte dans l'évaluation de la direction qui sera au moins de douze mois à compter de la date de clôture

Procédures d'audit complémentaires lorsque des événements ou des conditions sont relevés

- 19. Lorsque des événements ou des conditions susceptibles de jeter un doute important sur la capacité de l'entité à poursuivre son activité ont été relevés, l'auditeur doit:**
- (a) revoir les plans d'actions futures de la direction pour faire face aux problèmes identifiés lors de son évaluation ;**
 - (b) recueillir des éléments probants suffisants et appropriés pour confirmer ou infirmer l'existence d'une incertitude significative en mettant en œuvre les procédures d'audit jugées nécessaires, y compris la prise en compte de l'effet de tout plan de la direction et de tout autre facteur pouvant réduire cette incertitude ; et**
 - (c) obtenir des déclarations écrites de la direction concernant ses plans d'actions pour l'avenir.**
- 20.** Les événements ou conditions susceptibles de jeter un doute important sur la capacité de l'entité à poursuivre son activité peuvent être identifiés lors de la mise en œuvre des procédures d'évaluation des risques ou de procédures d'audit complémentaires et continuent d'être pris en compte tout au long de la réalisation de l'audit. Lorsque l'auditeur considère que de tels événements ou conditions sont susceptibles de jeter un doute important sur la capacité de l'entité à poursuivre son activité, certaines procédures d'audit peuvent prendre une importance particulière. L'auditeur s'informe auprès de la direction de ses plans pour l'avenir, y compris ceux visant à céder des actifs, à emprunter ou à restructurer la dette, à réduire ou à reporter des investissements, ou à augmenter le capital. L'auditeur recherche également si des faits ou éléments nouveaux sont survenus depuis le moment où la direction a procédé à son évaluation. Il requiert des éléments probants suffisants et appropriés pour apprécier le caractère réaliste des plans de la direction et si les résultats de ceux-ci permettront d'améliorer la situation.
- 21.** Les procédures d'audit applicables en la matière peuvent comporter:
- l'analyse et la discussion avec la direction des flux de trésorerie futurs, des résultats prévisionnels et d'autres prévisions ;
 - l'analyse et la discussion avec la direction des derniers états financiers intercalaires ;
 - l'examen des termes des contrats de prêt afin d'identifier tout non-respect de leurs dispositions ;

- la lecture des procès-verbaux d'assemblées, du comité des personnes constituant le gouvernement d'entreprise ou d'autres comités spécialisés afin de relever la mention de difficultés financières ;
- des demandes d'informations auprès de l'avocat de l'entité concernant l'existence de procès et de contentieux, le caractère raisonnable des appréciations de la direction sur leur issue et leurs conséquences financières ;
- la demande de confirmation de l'existence, de la validité et des conditions d'application des accords conclus avec les parties liées ou avec des tiers visant à assurer ou à maintenir un soutien financier, et l'évaluation de la capacité financière de ces parties à accorder un financement supplémentaire ;
- l'examen des mesures envisagées par l'entité pour faire face aux commandes clients non honorées ;
- l'examen des événements postérieurs à la date de clôture pour déterminer les éléments pouvant améliorer ou, au contraire, affecter la capacité de l'entité à poursuivre son activité

22. Lorsque l'analyse des flux de trésorerie est un facteur important dans l'appréciation de l'issue future d'événements ou de conditions, l'auditeur apprécie :

- (a) la fiabilité du système utilisé par l'entité pour générer ces informations ; et
- (b) s'il existe une justification adéquate des hypothèses servant de base aux prévisions.

En outre, l'auditeur compare:

- (a) les informations financières prévisionnelles pour les périodes écoulées récentes avec les réalisations pour ces mêmes périodes ;
- (b) les informations prévisionnelles pour la période en cours avec les réalisations ultérieures.

Conclusions et rapport d'audit

- 23. A partir des éléments probants recueillis, l'auditeur doit déterminer si, sur la base de son jugement professionnel, il existe une incertitude significative révélée par les événements ou les conditions relevés qui, pris isolément ou ensemble, sont susceptibles de jeter un doute important sur la capacité de l'entité à poursuivre son activité.**
24. Une incertitude significative existe lorsque l'ampleur de son impact potentiel est telle que, sur la base du jugement professionnel de l'auditeur, une information pertinente sur la nature et les incidences de cette incertitude est nécessaire pour que la présentation des états de synthèse n'induisse pas les lecteurs en erreur.

Utilisation appropriée du principe de continuité d'exploitation, mais existence d'une incertitude significative

25. Si l'application du principe de continuité d'exploitation est appropriée mais qu'il existe une incertitude significative, l'auditeur examine si les états de synthèse :
- (a) donnent une description adéquate des principaux événements ou conditions qui jettent un doute significatif sur la capacité de l'entité à poursuivre son activité, ainsi que des plans de la direction pour y faire face ; et
 - (b) indiquent clairement qu'il existe une incertitude significative provenant d'événements ou de conditions avérés susceptibles de jeter un doute important sur la capacité de l'entité à poursuivre son activité et, qu'en conséquence, l'entité pourrait être dans l'incapacité de recouvrer ses actifs et de payer ses dettes dans le cadre normal de ses opérations.
26. **Si une information pertinente est fournie dans les états financiers, l'auditeur doit exprimer une opinion sans réserve mais apporter une modification au contenu de son rapport, par l'ajout d'un paragraphe d'observation attirant l'attention sur l'existence d'une incertitude significative provenant d'événements ou de conditions susceptibles de jeter un doute important sur la capacité de l'entité à poursuivre son activité, et soulignant la situation décrite dans une note aux états financiers ou sont données les informations visées au paragraphe 32 ci-dessus.** Pour apprécier le caractère adéquat de l'information fournie dans les états financiers, l'auditeur évalue si cette information attire de façon suffisamment explicite l'attention du lecteur sur le fait que l'entité pourrait se trouver dans l'incapacité de recouvrer ses actifs et de payer ses dettes dans le cadre normal de ses opérations. Le texte suivant donne un exemple de paragraphe d'observation dans le cas où l'auditeur est satisfait du caractère adéquat des informations fournies dans les états financiers :

« Sans remettre en cause l'opinion exprimée ci-dessus, nous attirons l'attention sur l'information donnée dans la Note X aux états financiers qui indique que la société a encouru une perte de ZZZ au titre de l'exercice clos le 31 décembre 20X1 et qu'à cette date le fonds de roulement est négatif de YYY. Cette situation, ajoutée aux autres faits décrits dans cette même note, crée une incertitude significative susceptible de jeter un doute important sur la capacité de la société à poursuivre son activité. »

Dans des cas extrêmes, par exemple dans des situations caractérisées par l'existence d'incertitudes multiples et significatives dont l'incidence serait de nature à remettre en cause la présentation des états financiers pris dans leur ensemble, l'auditeur peut considérer qu'il est approprié de formuler une impossibilité d'exprimer une opinion en lieu et place du paragraphe d'observation.

27. Si une information pertinente n'est pas fournie dans les états financiers, l'auditeur doit, selon les circonstances, en application de la Norme 5701 « Modifications apportées au contenu du rapport de l'auditeur (indépendant) », exprimer une opinion avec réserve ou une opinion défavorable. Le rapport doit comporter une référence précise au fait qu'il existe une incertitude significative susceptible de jeter un doute important sur la capacité de l'entité à poursuivre son activité. Le texte suivant est une illustration des paragraphes concernés dans le cas où une opinion avec réserve est exprimée :

« Les emprunts contractés par la société viennent à échéance et les montants restant dus sont à rembourser le 19 mars 20X1. La société n'a pas été en mesure de renégocier sa dette ni d'obtenir de nouveaux financements. Cette situation révèle l'existence d'une incertitude significative susceptible de jeter un doute important sur la capacité de la société à poursuivre son activité et, en conséquence, à recouvrer ses actifs et à payer ses dettes dans le cadre normal de ses opérations. Les états financiers (et les notes annexes qui en font partie intégrante) ne font pas état de cette situation.

A notre avis, sous réserve de l'omission de l'information décrite au paragraphe ci-dessus, les états financiers donnent une image fidèle de (ou « présentent sincèrement, dans tous leurs aspects significatifs ») la situation financière de la société au 31 décembre 20X0 ainsi que du résultat de ses opérations et des flux de trésorerie pour l'exercice clos à cette date, conformément aux ... »

Le texte suivant est une illustration des paragraphes concernés dans le cas où une opinion défavorable est exprimée :

« Les emprunts contractés par la société viennent à échéance et les montants restant dus sont à rembourser le 19 mars 20X1. La société n'a pas été en mesure de renégocier sa dette ni d'obtenir de nouveaux financements. Cette situation révèle l'existence d'une incertitude significative susceptible de jeter un doute important sur la capacité de la société à poursuivre son

activité et, en conséquence, à recouvrer ses actifs et à payer ses dettes dans le cadre normal de ses opérations. Les états financiers (et les notes annexes qui en font partie intégrante) ne font pas état de cette situation.

A notre avis, en raison de l'omission de l'information décrite dans le paragraphe ci-dessus, les états financiers ne donnent pas une image fidèle de (ou « ne présentent pas sincèrement ») la situation financière de la société au 31 décembre 20X0, ainsi que du résultat de ses opérations et des flux de trésorerie pour l'exercice clos à cette date, conformément aux... (et ne sont pas en conformité avec...) »

Application inappropriée de l'hypothèse de continuité d'exploitation

28. **Lorsque, selon le jugement de l'auditeur, l'entité ne sera pas en mesure de poursuivre son activité, l'auditeur doit exprimer une opinion défavorable si les états financiers ont été établis selon le principe continuité d'exploitation.** Lorsque, sur la base des procédures d'audit supplémentaires mises en œuvre et des informations obtenues, y compris l'examen de l'impact des plans de la direction, l'auditeur conclut, selon son propre jugement, que l'entité ne sera pas en mesure de poursuivre son activité et que par voie de conséquence l'application du principe de continuité d'exploitation est inappropriée, l'auditeur exprime une opinion défavorable, qu'une information pertinente ait été, ou non, fournie dans les états financiers.
29. Lorsque la direction de l'entité a conclu que l'utilisation de ce principe de continuité d'exploitation n'est pas appropriée pour l'établissement des états financiers, ceux-ci doivent être présentés sur la base d'autres principes comptables autorisés. Si, à partir des procédures d'audit supplémentaires mises en œuvre, l'auditeur estime que les autres principes comptables retenus sont appropriés, il peut exprimer une opinion sans réserve pour autant que des informations pertinentes soient fournies dans les états financiers, mais il peut considérer nécessaire d'ajouter dans son rapport un paragraphe d'observation pour attirer l'attention du lecteur sur ce principe.

La direction refuse de procéder à une évaluation ou de compléter celle déjà faite.

30. **Si la direction refuse de procéder à une évaluation ou de compléter celle déjà faite lorsque l'auditeur le lui demande, l'auditeur doit s'interroger sur la nécessité d'apporter une modification au contenu de son rapport en raison d'une limitation de l'étendue des travaux d'audit.** Dans certaines circonstances, telles que celles décrites aux paragraphes 15, 18 et 24 ci-avant, l'auditeur peut juger nécessaire de demander à la direction de procéder à une évaluation ou de compléter celle déjà faite. Si la direction s'y refuse, il n'appartient pas à l'auditeur de se substituer à cette dernière, et il peut être approprié d'apporter une modification au contenu de son rapport en raison de l'impossibilité pour

l'auditeur de recueillir des éléments probants suffisants et appropriés pour justifier l'application du principe de continuité d'exploitation pour l'établissement des états financiers.

31. Dans certaines circonstances, le défaut d'analyse par la direction n'empêche pas l'auditeur de porter un jugement sur la capacité de l'entité à poursuivre son activité. Par exemple, d'autres procédures d'audit mises en œuvre par l'auditeur peuvent être suffisantes pour évaluer le caractère approprié de l'application par la direction du principe de continuité d'exploitation pour l'établissement des états financiers, lorsque l'entité a un historique d'activités bénéficiaires et a accès sans difficultés au financement. Dans d'autres circonstances, cependant, l'auditeur peut ne pas être en mesure de confirmer ou d'infirmar, en l'absence d'évaluation de la direction, s'il existe des événements ou des conditions susceptibles de jeter un doute important sur la capacité de l'entité à poursuivre son activité, ou de l'existence de plans que la direction a mis en place pour y faire face, ou d'autres facteurs venant atténuer l'impact des événements ou des conditions relevés. Dans ces circonstances, l'auditeur apporte les modifications jugées nécessaires au contenu de son rapport en application des principes décrits aux paragraphes 11-15 de la Norme 5701 « Modifications apportées au contenu du rapport de l'auditeur (indépendant) ».

Délai important dans l'arrêté ou l'approbation des états financiers

Lorsque l'auditeur constate un délai important entre la date de clôture et la date d'arrêté ou d'approbation des états financiers par les organes compétents de l'entité, l'auditeur en examine les raisons. Lorsque le retard résulte d'événements ou de conditions touchant à l'évaluation par la direction de la continuité d'exploitation, l'auditeur considère la nécessité de mettre en œuvre des procédures d'audit supplémentaires, telles que celles décrites au paragraphe 26 ci-avant, de même que l'incidence éventuelle sur ses conclusions de l'existence d'une incertitude significative, en application du principe décrit au paragraphe 30 ci-avant.

NORME 3580 : DECLARATIONS DE LA DIRECTION

Introduction

1. L'objet de la présente Norme d'Audit est de définir des procédures et des principes fondamentaux et de préciser leurs modalités d'application concernant l'utilisation des déclarations de la direction comme éléments probants, les procédures à mettre en œuvre pour évaluer et consigner dans le dossier ces déclarations et les mesures à prendre lorsque la direction refuse de fournir les déclarations jugées nécessaires.
2. **L'auditeur doit obtenir de la direction les déclarations qu'il juge nécessaires.**

Reconnaissance par la direction de sa responsabilité en matière d'établissement et de présentation des états financiers

3. **L'auditeur doit recueillir des éléments probants montrant que la direction prend acte de sa responsabilité dans l'établissement et la présentation sincère des états financiers conformément au référentiel comptable applicable et qu'elle a approuvé les états financiers ainsi établis.** L'auditeur peut recueillir les éléments probants de l'acceptation de cette responsabilité et de l'approbation des états financiers en consultant les procès-verbaux des réunions des personnes constituant le gouvernement d'entreprise ou en obtenant une déclaration écrite de la direction ou un exemplaire signé des états de synthèse.

Utilisation des déclarations de la direction comme éléments probants

4. **Lorsqu'il ne peut raisonnablement s'attendre à l'existence d'autres éléments probants suffisants et appropriés, l'auditeur doit obtenir des déclarations écrites de la direction sur toutes les questions significatives relatives aux états de synthèse.** Les risques possibles de malentendus entre l'auditeur et la direction se trouvent réduits lorsque les déclarations orales de la direction sont confirmées par écrit. Les questions pouvant figurer dans une lettre de la direction ou dans une lettre de confirmation adressée à la direction par l'auditeur sont contenues dans l'exemple de lettre d'affirmation de la direction donné en annexe à la présente norme.

5. Les déclarations écrites demandées à la direction peuvent se limiter aux questions qui, individuellement ou collectivement, revêtent un caractère significatif au regard des états financiers. Pour certaines questions, il peut être nécessaire que l'auditeur expose à la direction sa conception du caractère significatif.
- 5.a **L'auditeur doit obtenir une déclaration écrite de la direction confirmant que cette dernière :**
 - (a) **prend acte de sa responsabilité dans la conception et la mise en œuvre d'un contrôle interne propre à prévenir et à détecter les erreurs ; et**
 - (b) **considère que l'effet des anomalies non corrigées contenues dans les états financiers et relevées par l'auditeur au cours de l'audit, prises individuellement ou en cumulé, n'est pas significatif au regard des états financiers pris dans leur ensemble. Un récapitulatif de ces anomalies doit être inclus dans la lettre d'affirmation ou donné en annexe à celle-ci.**
6. Au cours de l'audit, la direction est amenée à faire de nombreuses déclarations à l'auditeur, soit de manière spontanée, soit en réponse à des demandes spécifiques. Lorsque ces déclarations concernent des questions qui revêtent un caractère significatif au regard des états financiers, l'auditeur:
 - (a) cherchera à l'intérieur ou à l'extérieur de l'entité des éléments probants qui corroborent les déclarations de la direction ;
 - (b) appréciera si les déclarations de la direction semblent plausibles et cohérentes avec les autres éléments probants recueillis (y compris les autres déclarations) ; et
 - (c) déterminera si l'on peut s'attendre à ce que les personnes qui font ces déclarations connaissent bien les questions sur lesquelles elles se prononcent.
7. Les déclarations de la direction ne peuvent se substituer à d'autres éléments probants auxquels l'auditeur pourrait raisonnablement avoir accès. Par exemple, une déclaration de la direction sur le coût d'un actif ne remplace pas l'élément probant corroborant ce coût que l'auditeur est raisonnablement en mesure d'obtenir. Si l'auditeur ne parvient pas à recueillir des éléments probants suffisants et appropriés sur une question qui a, ou pourrait avoir, une incidence significative sur les états financiers, alors que l'on peut normalement s'attendre à trouver ce type d'élément probant, ceci constitue une limitation de l'étendue des travaux d'audit, même si l'auditeur a obtenu une déclaration écrite de la direction sur cette question.

8. Dans certains cas, le seul élément probant disponible auquel on peut raisonnablement s'attendre est une déclaration de la direction. Par exemple, l'auditeur peut ne pas être en mesure de recueillir d'autre élément probant, qu'une déclaration de la direction, pour corroborer l'intention de cette dernière de conserver un investissement spécifique en vue de l'appréciation de sa valeur sur le long terme.
9. **Lorsqu'une déclaration de la direction est contredite par d'autres éléments probants, l'auditeur doit en étudier les raisons et, le cas échéant, réévaluer la fiabilité des autres déclarations faites par la direction.**

Documentation des déclarations de la direction

10. En général, l'auditeur conserve dans ses dossiers de travail la trace des déclarations de la direction, sous forme de résumé des entretiens oraux avec cette dernière, ou les déclarations écrites elles-mêmes et obligatoirement la lettre d'affirmation.
11. Une déclaration écrite constitue un élément probant plus fiable qu'une déclaration orale et peut revêtir différentes formes :
 - (a) une lettre d'affirmation de la direction (obligatoire) ;
 - (b) une lettre adressée à la direction par l'auditeur résumant sa compréhension des déclarations de la direction, dont cette dernière a dûment accusé réception et confirmé le contenu ; ou
 - (c) une copie des procès-verbaux du conseil d'administration ou d'un organe similaire faisant état des questions concernées, ou un exemplaire signé des états financiers.

Points essentiels d'une lettre d'affirmation de la direction

12. L'auditeur doit solliciter une lettre d'affirmation de la direction. Il demande qu'elle lui soit envoyée directement, qu'elle contienne les informations demandées et qu'elle soit dûment datée et signée.
13. La lettre d'affirmation de la direction porte en général la même date que celle du rapport de l'auditeur. Toutefois, dans certaines situations, l'auditeur peut demander au cours de l'audit ou après la date de son rapport, par exemple à la date d'une émission de titres dans le public, une lettre d'affirmation distincte concernant des transactions particulières ou autres événements.

14. La lettre d'affirmation est en général signée par les membres de la direction de l'entité qui ont la responsabilité opérationnelle et financière (en général le président directeur général et le directeur financier), et contient des déclarations faites au mieux de leurs connaissances et en toute bonne foi. Dans certains cas, l'auditeur peut souhaiter obtenir des lettres d'affirmation d'autres membres de la direction. Par exemple, une déclaration écrite attestant de l'exhaustivité de tous les procès-verbaux des assemblées d'actionnaires et des réunions du conseil d'administration ou des comités importants, de la part de la personne chargée de les conserver.

Mesures à prendre en cas de refus de la direction de fournir des déclarations

15. **Lorsque la direction refuse de fournir une déclaration que l'auditeur considère nécessaire, ceci constitue une limitation de l'étendue des travaux d'audit et l'auditeur doit exprimer une opinion avec réserve ou formuler une impossibilité d'exprimer une opinion.** Dans de tels cas, l'auditeur évalue la fiabilité des autres déclarations faites par la direction au cours de l'audit et détermine si ce refus peut avoir d'autres incidences sur son rapport.

Exemple de lettre d'affirmation de la direction

Le modèle de lettre suivant ne se veut pas une lettre standard. Les déclarations de la direction varieront d'une entité à une autre et d'une période à l'autre.

Bien que les demandes de déclarations adressées à la direction sur une variété de questions puissent servir à attirer son attention sur celles-ci et, par conséquent, inciter cette dernière à examiner plus en détail ces questions qu'elle ne le ferait habituellement, l'auditeur garde à l'esprit que l'utilisation des déclarations de la direction comme éléments probants est soumise à certaines limites décrites dans cette Norme.

(Papier à en-tête de l'entité) (A l'attention de l'auditeur) (Date)

Cette lettre d'affirmation s'inscrit dans le cadre de votre audit des états financiers de la société ABC pour l'exercice clos le 31 décembre 20X1 visant à exprimer une opinion sur l'image fidèle que donnent les états financiers (la présentation sincère, dans tous leurs aspects significatifs,) de la situation financière de la société ABC au 31 décembre 20X1, ainsi que du résultat de ses opérations et des mouvements de trésorerie pour l'exercice clos à cette date, conformément à... » (indiquer le référentiel comptable applicable).

Nous sommes responsables⁽¹⁾ de l'établissement et de la présentation sincère des états financiers, conformément à (indiquer le référentiel comptable applicable).

Nous vous confirmons, au mieux de nos connaissances et en toute bonne foi, les déclarations suivantes:

Indiquer ici les déclarations concernant l'entité, qui peuvent notamment viser des aspects suivants :

- Nous n'avons connaissance d'aucune irrégularité impliquant la direction ou les employés ayant un rôle important dans le fonctionnement du contrôle interne ou susceptible d'avoir une incidence significative sur les états financiers.
- Nous vous avons présenté tous les livres comptables, toute la documentation y afférente et tous les procès-verbaux des assemblées d'actionnaires et des réunions du conseil d'administration (en l'occurrence ceux des réunions qui se sont tenues le 15 mars 20X1 et le 30 septembre 20X1, respectivement).
- Nous confirmons l'exhaustivité des informations fournies concernant l'identification des parties liées.
- Nous confirmons que les états financiers ne comportent pas d'anomalies significatives, y compris des omissions.
- Notre société s'est conformée à toutes les dispositions des accords contractuels dont le non-respect pourrait avoir une incidence significative sur les états financiers. Nous n'avons connaissance d'aucune violation des règles des autorités de contrôle susceptible d'avoir une incidence significative sur les états financiers.
- Les éléments suivants ont été correctement enregistrés et, si nécessaire, ont fait l'objet d'une information appropriée fournie dans les états financiers :
 - (a) identité des parties liées, ainsi que les soldes et opérations entre celles-ci ;
 - (b) pertes résultant d'engagements de vente ou d'achat ;
 - (c) accords et options de rachat d'actifs précédemment vendus ;
 - (d) actifs donnés en garantie.
- Nous n'avons aucun projet ou intention susceptible d'altérer de manière significative la valeur des actifs et des passifs reflétés dans les états financiers ou leur classification

(1) Si nécessaire, ajouter « au nom du conseil d'administration (ou d'un organe similaire) »

- Nous n’avons aucun plan visant à abandonner des lignes des produits ou d’autres plans ou intentions qui auraient pour résultat d’aboutir à un stock excédentaire ou obsolète, et aucun stock n’est comptabilisé pour un montant supérieur à sa valeur nette de réalisation.
- La société a un titre de propriété pour tous ses actifs et aucun n’a été nanti ou hypothéqué ou ne fait l’objet de sûretés ou de servitudes, à l’exception de ceux mentionnés dans la note X aux états financiers.
- Nous avons enregistré ou décrit, selon le cas, tous les passifs, y compris les engagements réels ou potentiels, et nous avons indiqué dans la note X aux états financiers toutes les garanties accordées aux tiers.
- A l’exception de ... décrit dans la note X aux états financiers, aucun événement postérieur à la date de clôture ne s’est produit qui nécessiterait un ajustement des états financiers, ou une mention dans ceux-ci ou dans une note annexe auxdits états.
- Le litige avec la société XYZ a été réglé pour un montant total de XXX, correctement provisionné dans les états financiers. Aucune autre réclamation concernant un contentieux n’a été reçue ou n’est actuellement attendue.
- Il n’existe pas d’accord formel ou informel de compensation relatif à l’un quelconque de nos comptes de trésorerie ou de portefeuille. A l’exception des accords décrits dans la note X aux états financiers, nous n’avons aucune autre ligne de crédit autorisée.
- Les options et accords de rachat de nos propres actions, ainsi que le capital réservé pour des options, des bons de souscription d’actions, des conversions ou autres exigences ont été correctement enregistrés ou décrits dans les états financiers.

(Président Directeur général)

(Directeur financier)