

GUIDE PRATIQUE D'APPLICATION DES NORMES PROFESSIONNELLES

ESPACE OHADA

**TOME 2. Autres interventions des professionnels d'expertise
comptable**



SOMMAIRE

| | |
|--|-----------|
| SOMMAIRE | 2 |
| PREAMBULE | 3 |
| 1. Examen limité de comptes historiques (ISRE 2400) | 4 |
| 2. Examen limité d'informations financières intermédiaires effectué par l'auditeur indépendant de l'entité (ISRE 2410) | 19 |
| 3. Missions de procédures convenues relatives aux informations financières (ISRS 4400) | 28 |
| 4. Missions de compilation (ISRS 4410)..... | 31 |
| 5. Missions de présentation des comptes (NP 2300) | 36 |
| 6. Missions d'assurance autres que les audits ou des examens limités d'informations financières historiques (ISAE 3000)..... | 42 |
| GLOSSAIRE | 43 |
| RAPPEL DES OUTILS | 43 |
| SOURCES | 43 |

PREAMBULE

Le Guide d'application des normes professionnelles (Tome 2) présente les diligences requises par les normes publiées par l'IAASB (International Auditing and Assurance Standard Board) **autres que les normes internationales d'audit (ISA)** ainsi que des commentaires pour aider à leur mise en œuvre opérationnelle et des outils pratiques pour les appliquer. Il s'agit d'une sélection des missions prévues par les normes

- ISRE (International Standards on Review Engagements) : normes **d'examen limité**
- ISRS (International Standards on Related Services) : normes de **services liés**
- ISAE (International Standards on Assurance Engagements) : normes de **missions d'assurance**

Ce guide reprend les diligences requises par les normes (« requirements ») et ne se substitue pas à la lecture intégrale des normes. Les exigences complémentaires issues de l'Acte Uniforme révisé relatif au droit des sociétés commerciales et du groupement d'intérêt économique (ci-après « l'Acte Uniforme OHADA »), le cas échéant, sont également présentées.

Les diligences requises présentées dans ce guide se réfèrent directement aux normes internationales développées et rédigées par l'IAASB. Pour les normes publiées sous un format « clarifiée », les mentions « Voir par A[N°] » renvoient aux informations explicatives des normes internationales telles qu'elles sont exposées dans leur intégralité par l'IAASB.

Les normes figurant dans ce Guide peuvent être mises en œuvre par un Expert-Comptable. Par ailleurs, les missions d'examen limité, de services liés et d'assurance peuvent également être mises en œuvre par le commissaire aux comptes de l'entité.

La version des normes retenue dans le présent Guide est celle publiée par l'IAASB au 31 juillet 2015.

Par ailleurs, ce tome présente aussi la mission de « **présentation des comptes** », qui ne fait pas l'objet d'une norme internationale.

La norme ISRE 2400 traite des missions d'examen limité de comptes historiques quand le professionnel n'est pas l'auditeur indépendant des comptes annuels de l'entité.

La norme ISRE 2410 traite des missions d'examen limité d'informations financières intermédiaires quand le professionnel est l'auditeur indépendant des états financiers annuels de l'entité. C'est en particulier le cas de l'examen limité du tableau d'activités et de résultat et le rapport semestriel des sociétés cotées.

1. Examen limité de comptes historiques (ISRE 2400)

La norme ISRE 2400 traite des missions d'examen limité de comptes historiques quand le professionnel n'est pas l'auditeur des comptes annuels de l'entité. Un examen limité est une mission d'assurance raisonnable sur les comptes historiques et consiste principalement à procéder à des demandes d'informations, principalement auprès des personnes responsables des questions financières et comptables, et à mettre en œuvre des procédures analytiques et d'autres procédures d'examen limité.

Lors d'un examen limité, le professionnel met en œuvre des procédures qui consistent principalement en des demandes d'informations auprès de la direction et d'autres personnes au sein de l'entité, selon le cas, ainsi qu'en des procédures analytiques, et évalue les éléments probants obtenus. Il exprime une conclusion d'examen limité.

DILIGENCES REQUISES PAR LA NORME ISRE 2400

Réalisation d'une mission d'examen limité conforme à la présente norme ISRE 2400

1. {ISRE 2400 §18} Le professionnel doit avoir acquis une compréhension de l'intégralité du texte de la présente norme ISRE, y compris ses modalités d'application et autres commentaires explicatifs, pour en comprendre les objectifs et en appliquer correctement les diligences requises. (Voir par A14)

Conformité aux exigences pertinentes

2. {ISRE 2400 §19} Le professionnel doit se conformer à chacune des diligences requises par la présente norme ISRE, à moins qu'une diligence requise ne soit pas pertinente au regard de la mission d'examen limité. Une diligence requise est pertinente au regard de la mission d'examen limité lorsque la situation visée par la diligence requise existe.
3. {ISRE 2400 §20} Pour pouvoir se déclarer en conformité avec la présente norme ISRE dans son rapport, le professionnel doit s'être conformé à toutes les diligences requises de celle-ci qui sont pertinentes au regard de la mission d'examen limité.

Règles de déontologie

4. {ISRE 2400 §21} Le professionnel doit se conformer aux règles de déontologie pertinentes, y compris celles qui ont trait à l'indépendance. (Voir par A15 et A16)

Esprit critique et jugement professionnel

5. {ISRE 2400 §22} Le professionnel doit faire preuve d'esprit critique tout au long de la planification et de la réalisation de la mission, en étant conscient que certaines situations peuvent engendrer des anomalies significatives dans les états financiers. (Voir par A17 à A20)

6. {ISRE 2400 §23} Le professionnel doit exercer son jugement professionnel lorsqu'il réalise une mission d'examen limité. (Voir par A21 à A25)

Contrôle qualité au niveau de la mission

7. {ISRE 2400 §24} L'associé en charge de la mission doit posséder un savoir-faire en matière de missions d'assurance et une compétence en matière d'information financière adaptés aux circonstances de la mission. (Voir par A26)
8. {ISRE 2400 §25} L'associé en charge de la mission doit assumer la responsabilité : (Voir par A27 à A30)
- a) de la qualité globale de chaque mission d'examen limité qui lui est attribuée;
 - b) de la direction, de la supervision, de la planification et de la réalisation de la mission d'examen limité dans le respect des normes professionnelles et des exigences des textes législatifs et réglementaires applicables; (Voir par A31)
 - c) du caractère approprié du rapport du professionnel, compte tenu des circonstances;
 - d) de la conformité de la mission aux politiques de contrôle qualité du cabinet, plus particulièrement :
 - i. en vérifiant que les procédures appropriées concernant l'acceptation et le maintien des relations clients et des missions sont suivies, et que les conclusions tirées sont appropriées, y compris en se demandant s'il existe des informations qui pourraient l'amener à conclure au manque d'intégrité de la direction, (Voir par A32-A33)
 - ii. en vérifiant que l'équipe affectée à la mission possède collectivement la compétence et les capacités nécessaires, y compris le savoir-faire en matière de missions d'assurance et la compétence en matière d'information financière, pour :
 - a. réaliser la mission d'examen limité conformément aux normes professionnelles et aux exigences des textes législatifs et réglementaires applicables,
 - b. permettre l'émission d'un rapport approprié, compte tenu des circonstances,
 - iii. en veillant à la tenue d'une documentation de mission appropriée.

Éléments à prendre en considération après l'acceptation de la mission

9. ISRE 2400 §26} Dans le cas où l'associé en charge de la mission prend connaissance d'informations qui auraient conduit le cabinet à refuser la mission si ces informations avaient été connues plus tôt, il doit les communiquer sans délai au cabinet afin que le cabinet et lui puissent prendre les mesures nécessaires.

Conformité aux règles de déontologie pertinentes

10. {ISRE 2400 §27} Tout au long de la mission, l'associé en charge de la mission doit demeurer attentif, en ayant recours à l'observation et à des demandes d'informations aussi souvent qu'il est nécessaire, aux signes de non-conformité de membres de l'équipe de mission aux règles de déontologie pertinentes. Si l'associé en charge de la mission prend connaissance, par les systèmes de contrôle qualité du cabinet ou autrement, de faits indiquant que des membres de l'équipe affectée à la mission ne se sont pas conformés aux règles de déontologie pertinentes, il doit, en concertation avec d'autres personnes au sein du cabinet, déterminer les mesures appropriées à prendre.

Suivi

11. {ISRE 2400 §28} Pour un cabinet, un système efficace de contrôle qualité comporte un processus de suivi destiné à fournir au cabinet l'assurance raisonnable que ses politiques et procédures liées au système de contrôle qualité sont pertinentes et adéquates, et qu'elles fonctionnent efficacement. L'associé en charge de la mission doit examiner les résultats du processus de suivi du cabinet dont fait état l'information la plus récente diffusée au sein de celui-ci, ou, le cas échéant, par d'autres cabinets membres du réseau, et se demander si les déficiences mentionnées dans cette information peuvent affecter la mission d'examen.

Acceptation et maintien des relations clients et des missions d'examen

Facteurs influant sur l'acceptation et le maintien des relations clients et des missions d'examen

12. {ISRE 2400 §29} À moins qu'un texte légal ou réglementaire ne l'y oblige, le professionnel ne doit pas accepter une mission d'examen limité si : (Voir par A34-A35)
- a) il n'est pas en mesure de vérifier :
 - i. soit que la mission a un objectif rationnel, (Voir par A36)

- ii. soit qu'une mission d'examen limitée est appropriée, compte tenu des circonstances; (Voir par A37)
- b) il a des motifs de croire que les règles de déontologie pertinentes, y compris en matière d'indépendance, ne seront pas respectées;
- c) selon sa compréhension préliminaire des circonstances de la mission, les informations nécessaires à la réalisation de la mission d'examen limité ne seront probablement pas disponibles ou fiables; (Voir par A38)
- d) il a des raisons de mettre en doute l'intégrité de la direction, à un point tel qu'il est probable que cela nuise à la réalisation de la mission d'examen limité; (Voir par A37(b))
- e) la direction ou les personnes constituant le gouvernement d'entreprise imposent, comme condition de la mission d'examen limité proposée, une limitation à l'étendue de ses travaux telle qu'il estime qu'elle l'amènera à formuler une impossibilité d'exprimer une conclusion sur les états financiers.

Conditions préalables à l'acceptation d'une mission d'examen limité

13. {ISRE 2400 §30} Avant d'accepter une mission d'examen limité, le professionnel doit : (Voir par A39)
- a) déterminer si le référentiel d'information financière appliqué aux fins de la présentation des états financiers est acceptable, y compris, dans le cas d'états financiers à usage particulier, acquérir une compréhension de l'objet de la préparation des états financiers et une connaissance des utilisateurs visés; (Voir par A40 à A46)
 - b) obtenir, de la part de la direction, confirmation qu'elle reconnaît et comprend les responsabilités qui lui incombent, à savoir : (Voir par A47 à A50)
 - i. la responsabilité de la préparation des états financiers conformément au référentiel d'information financière applicable, ce qui implique, s'il y a lieu, leur présentation fidèle,
 - ii. la responsabilité du contrôle interne qu'elle considère comme nécessaire pour permettre la préparation d'états financiers exempts d'anomalies significatives, que celles-ci résultent de fraudes ou d'erreurs,
 - iii. la responsabilité de fournir au professionnel :
 - a. un accès à toutes les informations dont elle a connaissance et qui sont utiles à la préparation des états financiers, comme les documents comptables, les pièces justificatives et d'autres éléments d'information,
 - b. les informations additionnelles que le professionnel peut lui demander aux fins de l'examen limité,
 - c. un accès sans restriction aux personnes, au sein de l'entité, desquelles il juge nécessaire d'obtenir des éléments probants.
14. {ISRE 2400 §31} S'il n'est pas satisfait quant à l'une ou l'autre des questions énumérées ci-dessus à titre de conditions préalables à l'acceptation d'une mission d'examen limité, le professionnel doit s'en entretenir avec la direction et, le cas échéant, avec les personnes constituant le gouvernement d'entreprise. Si aucun changement ne peut être apporté pour satisfaire le professionnel à l'égard de ces questions, celui-ci ne doit pas accepter la mission, à moins qu'un texte législatif ou réglementaire ne l'y oblige, auquel cas la mission d'examen limité réalisée n'est pas conforme à la présente norme ISRE. En conséquence, le rapport du professionnel ne doit alors pas mentionner que l'examen limité a été réalisé conformément à la présente norme ISRE.
15. {ISRE 2400 §32} Si le professionnel s'aperçoit après l'acceptation de la mission que les conditions préalables susmentionnées ne sont pas toutes réunies, il doit s'entretenir de cette question avec la direction et, le cas échéant, avec les personnes constituant le gouvernement d'entreprise, et déterminer :
- a) si la question peut être résolue;
 - b) s'il est approprié de poursuivre la mission;
 - c) s'il convient de comment faire état de cette question dans son rapport et, dans l'affirmative, comment.

Questions supplémentaires à considérer lorsque le libellé du rapport du professionnel est prescrit par un texte législatif ou réglementaire

16. {ISRE 2400 §33} Le rapport délivré par le professionnel à l'issue de la mission d'examen limité ne doit faire mention de la présente norme ISRE que s'il est conforme aux diligences requises par le paragraphe 86.
17. {ISRE 2400 §34} Dans certains cas où l'examen limité est réalisé en application d'un texte législatif ou réglementaire d'un pays donné, il se peut que le texte pertinent prescrive, pour le rapport du professionnel, une présentation ou un libellé dont la forme ou les termes s'écartent considérablement des diligences requises par la présente norme ISRE. Dans de telles circonstances, le professionnel doit déterminer si les

utilisateurs sont susceptibles de se méprendre sur l'assurance que procure l'examen limité des états financiers et, dans l'affirmative, s'il est possible de réduire les risques de méprise en fournissant des explications supplémentaires dans son rapport. (Voir par A51, A142)

18. {ISRE 2400 §35} Si le professionnel conclut que l'ajout d'explications dans son rapport ne peut réduire les risques de méprise, il ne doit pas accepter la mission d'examen limité, à moins qu'un texte législatif ou réglementaire ne l'y oblige. Dans ce cas, puisque l'examen limité réalisé conformément à ce texte législatif ou réglementaire n'est pas conforme à la présente norme ISRE, le professionnel ne doit pas mentionner dans son rapport que l'examen limité a été réalisé conformément à la présente norme ISRE. (Voir par A51, A142)

Accord sur les conditions de la mission

19. {ISRE 2400 §36} Avant de réaliser la mission, le professionnel doit convenir des conditions de la mission avec la direction ou avec les personnes constituant le gouvernement d'entreprise, selon le cas.
20. {ISRE 2400 §37} Les conditions convenues pour la mission doivent être consignées dans une lettre de mission ou dans un autre type d'accord écrit établi sous une forme appropriée, et doivent préciser : (Voir par A52-A54 à A56)
 - a) l'utilisation et la diffusion prévues des états financiers ainsi que les restrictions visant leur utilisation ou leur diffusion, s'il y a lieu;
 - b) le référentiel d'information financière applicable;
 - c) l'objectif et l'étendue de la mission d'examen limité;
 - d) les responsabilités du professionnel;
 - e) les responsabilités de la direction, y compris celles énoncées à l'alinéa 30 b); (Voir par A47-A50 à A55)
 - f) le fait que la mission ne constitue pas un audit et que, par conséquent, le professionnel n'exprime pas une opinion d'audit sur les états financiers;
 - g) la forme et le contenu prévus du rapport qui sera délivré par le professionnel, ainsi que la possibilité que, dans certaines circonstances, la forme et le contenu du rapport diffèrent de ceux prévus.

Missions récurrentes

21. {ISRE 2400 §38} Dans le cas de missions d'examen limité récurrentes, le professionnel doit apprécier si les circonstances, y compris les changements dans les éléments d'appréciation ayant mené à l'acceptation de la mission, exigent une révision des conditions de la mission et s'il est nécessaire de rappeler à la direction ou aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise, selon le cas, les conditions déjà convenues. (Voir par A57)

Acceptation d'une modification des conditions ou de la nature de la mission d'examen limité

22. {ISRE 2400 §39} Le professionnel ne doit pas accepter une modification des conditions de la mission en l'absence de justification valable. (Voir par A58-A60)
23. {ISRE 2400 §40} Le professionnel qui, avant l'achèvement de la mission d'examen limité, se voit demander de transformer la mission d'examen limité en une mission qui n'aboutira pas à l'expression d'une assurance doit déterminer s'il existe une justification valable pour le faire. (Voir par A61-A62)
24. {ISRE 2400 §41} Si les conditions de la mission sont modifiées au cours de celle-ci, le professionnel et la direction ou les personnes constituant le gouvernement d'entreprise, selon le cas, doivent s'entendre sur les nouvelles conditions de la mission et les consigner dans une lettre de mission ou dans un autre type d'accord écrit établi sous une forme appropriée.

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

25. {ISRE 2400 §42} Au cours de la mission d'examen limité, le professionnel doit, en temps opportun, communiquer à la direction ou aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise, selon le cas, toutes les questions concernant la mission qui, selon son jugement professionnel, sont suffisamment importantes pour mériter leur attention. (Voir par A63-A69)

Réalisation de la mission

Établissement du seuil de signification pour l'examen limité des états financiers

26. {ISRE 2400 §43} Le professionnel doit déterminer le seuil de signification pour les états financiers pris dans leur ensemble et se fonder sur ce seuil pour concevoir les procédures à mettre en œuvre et évaluer les résultats de cette mise en œuvre. (Voir par A70-A73)
27. {ISRE 2400 §44} Le professionnel doit réviser le seuil de signification pour les états financiers pris dans leur ensemble si, au cours de l'examen limité, il prend connaissance d'informations qui l'auraient amené à déterminer initialement un seuil de signification différent. (Voir par A74)

Prise de connaissance par le professionnel

28. {ISRE 2400 §45} Le professionnel doit prendre connaissance de l'entité et de son environnement, ainsi que du référentiel d'information financière applicable, afin de disposer d'une base pour d'identifier les risques susceptibles d'entraîner des déterminer les secteurs des états financiers où l'existence d'anomalies significatives dans les états financiers est probable et, de ce fait, de se doter d'une base sur laquelle fonder la conception des procédures à mettre en œuvre à l'égard de ces secteurs. (Voir par A74)
29. {ISRE 2400 §46} Le professionnel doit prendre connaissance : (Voir par A78, A87, A89)
- a) des facteurs sectoriels et réglementaires ainsi que des autres facteurs externes, y compris le référentiel d'information financière applicable;
 - b) de la nature de l'entité, y compris :
 - i. ses activités,
 - ii. sa structure de propriété et de gouvernement d'entreprise,
 - iii. les types d'investissements qu'elle réalise et qu'elle prévoit réaliser,
 - iv. modes d'organisation interne et de financement,
 - v. ses objectifs et stratégies;
 - c) des systèmes et documents comptables de l'entité;
 - d) du choix et de l'application des méthodes comptables par l'entité.

Conception et mise en œuvre des procédures

30. {ISRE 2400 §47} Pour recueillir des éléments probants suffisants et appropriés sur lesquels fonder sa conclusion sur les états financiers pris dans leur ensemble, le professionnel doit concevoir et mettre en œuvre des procédures de demande d'informations et des procédures analytiques : (Voir par A79-A83, A87, A89)
- a) à l'égard de tous les éléments significatifs des états financiers, y compris les informations fournies;
 - b) en mettant l'accent sur les risques identifiés qui sont susceptibles d'entraîner des secteurs des états financiers où l'existence d'anomalies significatives dans les états financiers est probable.
31. {ISRE 2400 §48} Les demandes d'informations du professionnel auprès de la direction et d'autres personnes au sein de l'entité, selon le cas, doivent notamment porter sur : (Voir par A84-A87)
- a) la façon dont la direction établit les estimations comptables importantes requises selon le référentiel d'information financière applicable;
 - b) l'identification des parties liées et des opérations avec des parties liées, y compris l'objet de ces opérations;
 - c) l'existence d'opérations, de questions ou d'événements importants, inhabituels ou complexes ayant ou pouvant avoir une incidence sur les états financiers de l'entité, y compris :
 - i. les changements importants dans les activités commerciales ou l'exploitation de l'entité,
 - ii. les changements importants apportés aux termes et conditions des contrats qui ont une incidence significative sur les états financiers de l'entité, y compris les termes et conditions des contrats de financement ou d'emprunt et les clauses restrictives,
 - iii. les écritures de journal importantes ou autres ajustements importants apportés aux états financiers,
 - iv. les opérations importantes qui ont eu lieu ou ont été comptabilisées vers la date de clôture,
 - v. l'état de toutes les anomalies non corrigées décelées au cours des missions d'examen limité précédentes,
 - vi. les incidences actuelles ou éventuelles sur l'entité des opérations ou des relations avec des parties liées;
 - d) l'existence avérée, suspectée ou alléguée :
 - i. de fraudes ou d'actes illégaux concernant l'entité,

- ii. de situations de non-conformité avec les dispositions de textes législatifs et réglementaires généralement considérés comme ayant une incidence directe sur la détermination d'éléments et d'informations significatifs des états financiers, par exemple les textes législatifs et réglementaires ayant trait à la fiscalité et aux régimes de retraite;
 - e) les événements survenus entre la date de clôture et la date du rapport du professionnel qui nécessitent de redresser les états financiers ou d'y fournir des informations, et le traitement accordé par la direction à ces événements;
 - f) le fondement de l'évaluation faite par la direction de la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation; (Voir par A102 A99)
 - g) l'existence d'événements ou de situations qui semblent jeter un doute sur la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation;
 - h) les engagements, obligations contractuelles ou éventualités importants ayant ou pouvant avoir une incidence sur les états financiers de l'entité, y compris les informations fournies;
 - i) les opérations non monétaires significatives ou les opérations sans contrepartie significatives conclues dans la période considérée.
32. {ISRE 2400 §49} Lors de la conception des procédures analytiques, le professionnel doit se demander si les données fournies par le système comptable et les documents comptables de l'entité conviennent à la mise en œuvre des procédures analytiques. (Voir par A89-A91)

Procédures à mettre en œuvre dans des circonstances particulières

Parties liées

33. {ISRE 2400 §50} Au cours de l'examen limité, le professionnel doit rester attentif aux accords et aux informations pouvant indiquer l'existence de relations ou d'opérations avec des parties liées que la direction n'aurait pas relevées ou qu'elle ne lui aurait pas communiquées.
34. {ISRE 2400 §51} Si le professionnel relève, au cours de son examen limité, des opérations importantes sortant du cadre normal des activités de l'entité, il doit s'enquérir auprès de la direction :
- a) de la nature de ces opérations;
 - b) de la possibilité que ces opérations aient fait intervenir des parties liées;
 - c) de la justification économique (ou de l'absence de justification économique) de ces opérations.

Fraudes et situations de non-conformité aux textes législatifs et réglementaires

35. {ISRE 2400 §52} S'il existe des indications ou des soupçons qu'une fraude ou une situation de non-conformité aux textes législatifs ou réglementaires s'est produite dans l'entité, le professionnel doit :
- a) en aviser la haute direction, au niveau hiérarchique approprié, ou les personnes constituant le gouvernement d'entreprise, selon le cas;
 - b) demander à la direction d'en évaluer les incidences, le cas échéant, sur les états financiers;
 - c) considérer l'incidence, le cas échéant, qu'aura sur son rapport et sur la conclusion qu'il exprimera sur les états financiers l'évaluation des incidences de la fraude ou de la situation de non-conformité que la direction lui a communiquée;
 - d) déterminer s'il est tenu de signaler l'existence d'une fraude ou d'un acte illégal avéré ou soupçonné à un tiers à l'entité. (Voir par A92)

Continuité de l'exploitation

36. {ISRE 2400 §53} L'examen limité d'états financiers comporte la prise en considération de la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation. Lors de son appréciation de l'évaluation faite par la direction de la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation, le professionnel doit prendre en compte la même période que celle retenue par la direction pour procéder à sa propre évaluation conformément aux exigences du référentiel d'information financière applicable ou, le cas échéant, conformément au texte législatif ou réglementaire qui prévoit une période plus longue.
37. {ISRE 2400 §54} Si, au cours de son examen limité, le professionnel prend connaissance d'événements ou de conditions susceptibles de jeter un doute important sur la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation, les procédures qu'il met en œuvre pour déterminer s'il existe une incertitude significative doivent comprendre : (Voir par A93)
- a) des demandes d'informations auprès de la direction quant à savoir si elle a connaissance d'une incertitude significative, si elle a des plans d'action qui influent sur la capacité de l'entité à poursuivre

- son exploitation, si ces plans sont réalisables, et si elle estime que ces plans aboutiront à une amélioration de la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation;
- b) l'évaluation des réponses de la direction afin de déterminer si elles fournissent une base appropriée pour :
- i. étayer la préparation des états financiers sur une base de continuité de l'exploitation,
 - ii. tirer une conclusion quant à savoir si les états financiers comportent des anomalies significatives ou sont autrement trompeurs en raison de la communication d'informations inadéquates en ce qui concerne une incertitude significative liée à des événements ou situations susceptibles de jeter un doute important sur la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation.
- c) Prendre en compte des réponses de la direction aux points relevés par le professionnel

Utilisation de travaux réalisés par d'autres personnes

38. {ISRE 2400 §55} Aux fins de l'examen limité, il peut être nécessaire que le professionnel utilise des travaux réalisés par d'autres professionnels en exercice ou par une personne ou une organisation possédant une expertise dans un domaine autre que la comptabilité ou l'assurance. Si, au cours de l'examen limité, le professionnel utilise des travaux réalisés par un autre professionnel ou par un expert, il doit prendre des mesures appropriées pour s'assurer que ces travaux conviennent à ses fins. (Voir par A80)

Rapprochement des états financiers avec les documents comptables sous-jacents

39. {ISRE 2400 §56} Le professionnel doit obtenir des éléments probants indiquant que les états financiers concordent avec les documents comptables sous-jacents de l'entité. (Voir par A94)

Mise en œuvre de procédures supplémentaires lorsque le professionnel constate que les états financiers pourraient comporter des anomalies significatives

40. {ISRE 2400 §57} Si le professionnel prend connaissance d'un ou de points qui le portent à croire que les états financiers pourraient comporter des anomalies significatives, il doit concevoir et mettre en œuvre des procédures supplémentaires suffisantes pour lui permettre : (Voir par A95-A99)
- a) soit de conclure que le ou les points en cause ne sont pas susceptibles de faire que les états financiers pris dans leur ensemble comportent des anomalies significatives;
 - b) soit de déterminer que le ou les points en cause font que les états financiers pris dans leur ensemble comportent des anomalies significatives.

Événements postérieurs à la date de clôture

41. {ISRE 2400 §58} Si le professionnel prend connaissance d'événements survenus entre la date de clôture et la date de son rapport qui nécessitent de redresser les états financiers ou d'y fournir des informations, il doit demander à la direction de corriger ces anomalies.
42. {ISRE 2400 §59} Le professionnel n'est pas tenu de mettre en œuvre des procédures à l'égard des états financiers après la date de son rapport. Toutefois, s'il prend connaissance, après la date de son rapport, mais avant la date de publication des états financiers, d'un fait qui, s'il en avait eu doit :
- a) s'en entretenir avec la direction ou avec les personnes constituant le gouvernement d'entreprise, selon le cas;
 - b) déterminer si les états financiers doivent être modifiés;
 - c) si les états financiers doivent être modifiés, s'enquérir auprès de la direction de la façon dont elle entend traiter la question dans les états financiers.
43. {ISRE 2400 §60} Si la direction refuse de modifier les états financiers alors que le professionnel considère qu'une modification s'impose et qu'il a déjà délivré son rapport à l'entité, le professionnel doit demander à la direction et aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise de ne pas distribuer les états financiers à des tiers avant d'y avoir apporté les modifications nécessaires. Si les états financiers sont malgré tout publiés sans que les modifications nécessaires aient été apportées, le professionnel doit tenter, par des mesures appropriées, d'éviter que des tiers ne se fient à son rapport.

Déclarations écrites

44. {ISRE 2400 §61} Le professionnel doit demander à la direction de lui fournir une déclaration écrite affirmant qu'elle s'est acquittée de ses responsabilités décrites dans les conditions convenues pour la mission. La déclaration écrite doit mentionner : (Voir par A100-A102)

- a) que la direction s'est acquittée de sa responsabilité quant à la préparation des états financiers conformément au référentiel d'information financière applicable, ce qui implique, s'il y a lieu, leur présentation fidèle, et qu'elle a fourni au professionnel toutes les informations pertinentes et l'accès aux informations convenues dans les conditions de la mission;
- b) que toutes les opérations ont été comptabilisées et sont reflétées dans les états financiers.

Lorsque la direction est tenue par des textes législatifs ou réglementaires de rendre publiques des communications écrites concernant ses responsabilités, et que le professionnel détermine que ces communications contiennent tout ou partie des déclarations exigées aux alinéas a) et b), les points pertinents couverts par ces communications n'ont pas à être repris dans la déclaration écrite.

45. {ISRE 2400 §62} Le professionnel doit demander à la direction de lui fournir des déclarations écrites affirmant qu'elle lui a communiqué : (Voir par A101)

- a) l'identité des parties liées à l'entité et toutes les relations et opérations avec les parties liées dont elle avait connaissance.
- b) tous les faits importants ayant trait à des cas de fraude avérés ou suspectés dont elle avait connaissance et qui peuvent avoir eu une incidence sur l'entité;
- c) toute situation actuelle ou potentielle de non-conformité aux textes législatifs et réglementaires dont elle avait connaissance et qui a une incidence sur les états financiers de l'entité;
- d) toutes les informations pertinentes quant à l'utilisation de l'hypothèse de la continuité de l'exploitation dans les états financiers;
- e) que tous les événements survenus après la date des états financiers et pour lesquels le référentiel d'information financière applicable exige une modification des états financiers ou la communication d'informations ont donné lieu à une modification des états financiers ou à la communication d'informations;
- f) les engagements, obligations contractuelles et éventualités significatifs ayant ou pouvant avoir une incidence sur les états financiers de l'entité, y compris sur les informations fournies;
- g) les opérations non monétaires significatives ou les opérations sans contrepartie significatives conclues par l'entité au cours de la période considérée.

46. {ISRE 2400 §63} Si la direction ne fournit pas une ou plusieurs déclaration(s) écrite(s) demandée(s), le professionnel doit : (Voir par A100)

- a) s'entretenir de la situation avec la direction et, le cas échéant, les responsables personnes constituant le gouvernement d'entreprise;
- b) revoir son évaluation de l'intégrité de la direction et apprécier l'incidence que cela peut avoir sur la fiabilité des déclarations (verbales ou écrites) et des éléments probants en général;
- c) prendre les mesures appropriées, y compris déterminer l'effet possible sur la conclusion du rapport qu'il délivre selon la présente norme ISRE.

47. {ISRE 2400 §64} Le professionnel doit formuler une impossibilité d'exprimer une conclusion sur les états financiers ou, s'il y a lieu, démissionner, si les textes législatifs ou réglementaires applicables lui permettent de le faire, dans les cas suivants :

- a) lorsqu'il juge le doute concernant l'intégrité de la direction suffisamment important pour conclure que les déclarations écrites ne sont pas fiables;
- b) lorsque la direction ne fournit pas les déclarations exigées au paragraphe 63 [de la norme ISA 2400].

Date des déclarations écrites et périodes couvertes

48. {ISRE 2400 §65} La date des déclarations écrites doit être aussi rapprochée que possible de la date du rapport du professionnel, mais ne doit pas être postérieure à celle-ci. Les déclarations écrites doivent viser tous les états financiers et toutes les périodes auxquelles il est fait référence dans le rapport du professionnel.

Évaluation des éléments probants recueillis au moyen des procédures mises en œuvre

49. {ISRE 2400 §66} Le professionnel doit évaluer si les éléments probants recueillis au moyen des procédures mises en œuvre sont suffisants et appropriés et, dans la négative, mettre en œuvre les autres procédures qu'il juge nécessaires dans les circonstances pour être en mesure de former une conclusion sur les états financiers. (Voir par A103)

50. {ISRE 2400 §67} Si le professionnel n'est pas en mesure d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés pour formuler une conclusion non modifiée, il doit s'entretenir avec la direction et, le cas échéant, les personnes constituant le gouvernement d'entreprise, des incidences de cette limitation sur l'étendue de l'examen limité. (Voir par A104, A105)

Evaluation de l'impact sur le rapport du professionnel

51. {ISRE 2400 §68} Le professionnel doit évaluer les éléments probants recueillis à partir des procédures effectuées pour déterminer leur effet sur son rapport (Voir par A103)

Formation de la conclusion du professionnel sur les états financiers

Prise en compte du référentiel d'information financière applicable par rapport aux états financiers

52. {ISRE 2400 §69} Lorsqu'il rédige la conclusion sur les états financiers, le professionnel doit :
- a) Evaluer si les états financiers se réfèrent ou décrivent le référentiel d'information financière appliqué. (Voir par A106-A107)
 - b) Considérer si, au regard des exigences du référentiel d'information financière applicable et des résultats de la mise en œuvre des procédures :
 - i. la terminologie utilisée dans les états financiers, y compris le titre de chacun d'eux, est appropriée,
 - ii. les états financiers fournissent des informations adéquates sur les principales méthodes comptables retenues et suivies,
 - iii. les méthodes comptables retenues et suivies sont appropriées et conformes au référentiel d'information financière applicable,
 - iv. les estimations comptables faites par la direction semblent raisonnables,
 - v. les informations présentées dans les états financiers semblent pertinentes, fiables, comparables et intelligibles,
 - vi. les états financiers fournissent des informations adéquates permettant aux utilisateurs visés de comprendre l'incidence des opérations et événements significatifs sur les données communiquées dans les états financiers; (Voir par A108 à A110)
53. {ISRE 2400 §70} Le professionnel doit considérer l'impact de :
- a) l'incidence sur les états financiers, pris dans leur ensemble, des anomalies non corrigées décelées au cours de son examen limité et des anomalies non corrigées de l'exercice précédent; (Voir par A122 A120)
 - b) les aspects qualitatifs des pratiques comptables de l'entité, y compris les indices d'un parti pris possible dans les jugements de la direction. (Voir par A111-A112)
54. {ISRE 2400 §71} Lorsque les états financiers sont préparés selon un référentiel reposant sur le principe d'image fidèle, le professionnel doit également se demander : (Voir Par A109)
- a) si la présentation d'ensemble des états financiers, leur structure et leur contenu sont conformes au référentiel applicable;
 - b) si les états financiers, y compris les notes annexes, représentent les opérations et événements sous-jacents d'une manière propre à en donner une image fidèle dans le contexte des états financiers pris dans leur ensemble.

Forme de la conclusion

55. {ISRE 2400 §72} La conclusion du professionnel sur les états financiers, qu'elle soit ou non modifiée, doit être exprimée sous la forme appropriée dans le cadre compte tenu du référentiel d'information financière appliqué aux états financiers.

Conclusion non modifiée

56. {ISRE 2400 §73} Le professionnel doit exprimer une conclusion non modifiée dans son rapport sur les états financiers pris dans leur ensemble lorsqu'il obtient une assurance limitée lui permettant de conclure qu'il n'a rien relevé qui le porte à croire que les états financiers n'ont pas été préparés, dans tous leurs aspects significatifs, conformément au référentiel d'information financière applicable.
57. {ISRE 2400 §74} Lorsque le professionnel exprime une conclusion non modifiée, il doit, sauf disposition contraire d'un texte législatif ou réglementaire, utiliser l'un ou l'autre des libellés suivants, selon ce qui convient : (Voir par A113-A114)

- a) «Au cours de notre examen limité, nous n'avons rien relevé qui nous porte à croire que ces états financiers ne donnent pas, dans tous leurs aspects significatifs, une image fidèle de [...] conformément au référentiel d'information financière applicable» (pour les états financiers établis selon un référentiel reposant sur le principe d'image fidèle);
- b) «Au cours de notre examen limité, nous n'avons rien relevé qui nous porte à croire que ces états financiers n'ont pas été préparés, dans tous leurs aspects significatifs, conformément au référentiel d'information financière applicable» (pour les états financiers établis selon un référentiel reposant sur l'obligation de conformité).

Conclusion modifiée

58. {ISRE 2400 §75} Le professionnel doit exprimer dans son rapport une conclusion modifiée sur les états financiers pris dans leur ensemble dans les cas suivants :
- a) lorsqu'il détermine, sur la base des procédures mises en œuvre et des éléments probants recueillis, que les états financiers comportent des anomalies significatives;
 - b) lorsqu'il n'est pas en mesure de recueillir des éléments probants suffisants et appropriés en ce qui concerne un ou plusieurs éléments particuliers des états financiers qui sont significatifs par rapport aux états financiers pris dans leur ensemble.
59. {ISRE 2400 §76} Lorsque le professionnel exprime une conclusion modifiée sur les états financiers, il doit :
- a) intituler le paragraphe de conclusion de son rapport «Conclusion avec réserve», «Conclusion défavorable» ou «Impossibilité d'exprimer une conclusion», selon le cas;
 - b) fournir dans un paragraphe distinct de son rapport (paragraphe sur le fondement de la conclusion), placé immédiatement avant le paragraphe de conclusion et portant un titre approprié (par exemple, «Fondement de la conclusion avec réserve», «Fondement de la conclusion défavorable» ou «Fondement de l'impossibilité d'exprimer une conclusion», selon le cas), une description du point donnant lieu à la conclusion modifiée.

Etats financiers comportant des anomalies significatives

60. {ISRE 2400 §77} Dans le cas où le professionnel détermine que les états financiers comportent des anomalies significatives, il doit :
- a) s'il conclut que les incidences, sur les états financiers, du ou des points donnant lieu à la conclusion modifiée sont significatives, mais non généralisées, exprimer une conclusion avec réserve;
 - b) s'il conclut que les incidences, sur les états financiers, du ou des points donnant lieu à la conclusion modifiée sont à la fois significatives et généralisées, exprimer une conclusion défavorable.
61. {ISRE 2400 §78} Lorsque le professionnel exprime une conclusion avec réserve sur les états financiers en raison d'une anomalie significative, il doit, sauf disposition contraire d'un texte législatif ou réglementaire, utiliser l'un ou l'autre des libellés suivants, selon ce qui convient :
- a) «Au cours de notre examen limité, à l'exception des incidences du point décrit (ou des points décrits) dans le paragraphe sur le fondement de la conclusion avec réserve, nous n'avons rien relevé qui nous porte à croire que ces états financiers ne donnent pas, dans tous leurs aspects significatifs, une image fidèle de [...] conformément au référentiel d'information financière applicable» (pour les états financiers préparés selon un référentiel reposant sur le principe d'image fidèle);
 - b) «Au cours de notre examen limité, à l'exception des incidences du point décrit (ou des points décrits) dans le paragraphe sur le fondement de la conclusion avec réserve, nous n'avons rien relevé qui nous porte à croire que ces états financiers n'ont pas été préparés, dans tous leurs aspects significatifs, conformément au référentiel d'information financière applicable» (pour les états financiers préparés selon un référentiel reposant sur l'obligation de conformité).
62. {ISRE 2400 §79} Lorsque le professionnel exprime une conclusion défavorable sur les états financiers, il doit, sauf disposition contraire d'un texte légal ou réglementaire, utiliser l'un ou l'autre des libellés suivants, selon ce qui convient :
- a) «Selon notre examen, en raison de l'importance du point décrit (ou des points décrits) dans le paragraphe sur le fondement de la conclusion défavorable, les états financiers ne donnent pas, dans tous leurs aspects significatifs, une image fidèle de [...] conformément au référentiel d'information financière applicable» (pour les états financiers préparés selon un référentiel reposant sur le principe d'image fidèle);

- b) «Selon notre examen, en raison de l'importance du point décrit (ou des points décrits) dans le paragraphe sur le fondement de la conclusion défavorable, les états financiers n'ont pas été préparés, dans tous leurs aspects significatifs, conformément au référentiel d'information financière applicable» (pour les états financiers préparés selon un référentiel reposant sur l'obligation de conformité).

63. {ISRE 2400 §80} Dans le paragraphe sur le fondement de la conclusion, le professionnel doit, en ce qui concerne les anomalies significatives donnant lieu à la conclusion avec réserve ou à la conclusion défavorable :

- a) décrire et quantifier les incidences financières de l'anomalie significative si celle-ci a trait à des montants particuliers contenus dans les états financiers (y compris dans les informations quantitatives fournies dans les notes), à moins que ce ne soit pas faisable en pratique, auquel cas le professionnel doit en faire mention;
- b) expliquer en quoi les informations données comportent une anomalie significative si celle-ci a trait à des informations explicatives fournies dans les notes;
- c) décrire la nature des informations omises si l'anomalie significative résulte de l'omission d'informations fournies et, à moins que les textes législatifs ou réglementaires ne l'interdisent, inclure les informations omises si cela est faisable en pratique.

Impossibilité de recueillir des éléments probants suffisants et appropriés

64. {ISRE 2400 §81} Si le professionnel n'est pas en mesure de former une conclusion sur les états financiers en raison de l'impossibilité de recueillir des éléments probants suffisants et appropriés, il doit :

- a) en raison d'une limitation de l'étendue de l'examen limité imposée par la direction après l'acceptation de la mission par le professionnel, le professionnel n'est pas en mesure d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés pour former une conclusion sur les états financiers;
- b) s'il conclut que les incidences éventuelles, sur les états financiers, d'anomalies non détectées, le cas échéant, pourraient être à la fois significatives et généralisées, formuler une impossibilité d'exprimer une conclusion.

65. {ISRE 2400 §82} Le professionnel doit démissionner si les conditions suivantes sont réunies : (Voir par A115-A117)

- a) après l'acceptation de la mission par le professionnel, le professionnel n'est pas en mesure d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés pour former une conclusion sur les états financiers;
- b) le professionnel établit que les incidences éventuelles des anomalies non détectées sur les états financiers sont significatives et généralisées;
- c) la démission est possible en application des textes législatifs ou réglementaires applicables.

66. {ISRE 2400 §83} Lorsque le professionnel exprime une conclusion avec réserve sur les états financiers en raison de l'impossibilité de recueillir des éléments probants suffisants et appropriés, il doit, sauf disposition contraire d'un texte légal ou réglementaire, utiliser l'un ou l'autre des libellés suivants, selon ce qui convient :

- a) «Au cours de notre examen limité, à l'exception des incidences éventuelles du point décrit (ou des points décrits) dans le paragraphe sur le fondement de la conclusion avec réserve, nous n'avons rien relevé qui nous porte à croire que les états financiers ne donnent pas, dans tous leurs aspects significatifs, une image fidèle de [...] conformément au référentiel d'information financière applicable» (pour les états financiers préparés selon un référentiel reposant sur le principe d'image fidèle);
- b) «Au cours de notre examen limité, à l'exception des incidences éventuelles du point décrit (ou des points décrits) dans le paragraphe sur le fondement de la conclusion avec réserve, nous n'avons rien relevé qui nous porte à croire que les états financiers n'ont pas été préparés, dans tous leurs aspects significatifs, conformément au référentiel d'information financière applicable» (pour les états financiers préparés selon un référentiel reposant sur l'obligation de conformité).

67. {ISRE 2400 §84} Lorsque le professionnel formule une impossibilité d'exprimer une conclusion sur les états financiers, il doit indiquer dans le paragraphe de conclusion que :

- a) en raison de l'importance du point décrit (ou des points décrits) dans le paragraphe sur le fondement de l'impossibilité d'exprimer une conclusion, il n'a pas été en mesure de recueillir des éléments probants suffisants et appropriés sur lesquels fonder sa conclusion sur les états financiers;
- b) par conséquent, il n'exprime pas de conclusion sur les états financiers.

68. {ISRE 2400 §85} Qu'il exprime une conclusion avec réserve du fait de l'impossibilité de recueillir des éléments probants suffisants et appropriés ou qu'il formule une impossibilité d'exprimer une conclusion, le professionnel doit, dans le paragraphe sur le fondement de la conclusion, indiquer la ou les raisons de l'impossibilité d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés.

Rapport du professionnel

69. {ISRE 2400 §86} Le rapport que le professionnel délivre à l'issue de la mission d'examen limité doit être sous forme écrite et comprendre les éléments suivants : (Voir par A118-A121, A142, A114)
- a) un titre indiquant clairement qu'il s'agit d'un rapport d'examen limité délivré par un professionnel indépendant;
 - b) la mention du ou des destinataires, selon les circonstances de la mission;
 - c) un paragraphe d'introduction qui :
 - i. précise les états financiers examinés, en indiquant le titre de chaque état compris dans le jeu d'états financiers ainsi que la date ou la période couverte par chacun,
 - ii. fait référence au résumé des principales méthodes comptables suivies et aux autres informations explicatives,
 - iii. indique que les états financiers ont fait l'objet d'un examen limité;
 - d) une description de la responsabilité de la direction pour la préparation des états financiers, qui explique notamment que la direction est responsable : (Voir par A122-A125)
 - i. de la préparation et, le cas échéant, de la présentation fidèle des états financiers conformément au référentiel d'information financière applicable,
 - ii. du contrôle interne qu'elle considère comme nécessaire pour permettre la préparation d'états financiers exempts d'anomalies significatives, que celles-ci résultent de fraudes ou d'erreurs;
 - e) si les états financiers examinés sont des états financiers à usage particulier :
 - i. une description de l'usage pour lequel les états financiers ont été préparés et, au besoin, des utilisateurs visés, ou un renvoi à une note de ces états financiers qui contient ces informations,
 - ii. une mention, dans les explications concernant la responsabilité de la direction pour les états financiers, de la responsabilité qui incombe à la direction de déterminer si le référentiel d'information financière est acceptable dans les circonstances, dans le cas où la direction a le choix entre plusieurs référentiels d'information financière pour la préparation d'états financiers de cette nature;
 - f) une description, faisant référence à la présente norme ISRE et, s'il y a lieu, aux textes législatifs ou réglementaires pertinents, de la responsabilité qui incombe au professionnel d'exprimer une conclusion sur les états financiers; (Voir par A126-127, A143)
 - g) une description de la nature d'un examen limité d'états financiers et de ses limites, y compris une déclaration précisant : (Voir par A145 A143)
 - i. qu'une mission d'examen limité réalisée selon la présente norme ISRE est une mission d'assurance limitée,
 - ii. que le professionnel met en œuvre des procédures qui consistent principalement en des demandes d'informations auprès de la direction et d'autres personnes au sein de l'entité, selon le cas, ainsi qu'en des procédures analytiques, et évalue les éléments probants obtenus,
 - iii. que les procédures mises en œuvre dans un examen limité sont moins étendues que celles mises en œuvre dans un audit réalisé conformément aux normes internationales d'audit (ISA) et sont de nature différente, et que, par conséquent, le professionnel n'exprime pas une opinion d'audit sur les états financiers;
 - h) un paragraphe intitulé «Conclusion», qui contient :
 - i. la conclusion du professionnel sur les états financiers pris dans leur ensemble, établie conformément aux paragraphes 74 à 87 [de la norme ISRE 2400], selon le cas,
 - ii. une mention du référentiel d'information financière applicable ayant servi à la préparation des états financiers, y compris la mention du pays d'où émane ce référentiel d'information financière lorsque celui-ci est autre que les Normes internationales d'information financière (IFRS) ou les Normes internationales d'information financière pour les petites et moyennes entités, publiées par l'International Accounting Standards Board, ou les Normes comptables internationales du secteur public, publiées par le Conseil des normes comptables internationales du secteur public; (Voir par A146 et A147 A144 et A145)
 - i) si le professionnel exprime une conclusion modifiée sur les états financiers :

- i. un paragraphe, sous un titre approprié, qui contient la conclusion modifiée du professionnel exprimée conformément aux paragraphes 72 et 75 à 85 [de la norme ISRE 2400], selon le cas,
 - ii. un paragraphe, sous un titre approprié, décrivant le ou les points donnant lieu à la conclusion modifiée, (Voir par A131)
- j) une mention de l'obligation qui incombe au professionnel aux termes de la présente norme ISRE de se conformer aux règles de déontologie pertinentes;
 - k) la date du rapport du professionnel; (Voir par A156 à A159)
 - l) la signature du professionnel; (Voir par A149)
 - m) le lieu où pratique le professionnel.

Paragraphes d'observations et paragraphes sur d'autres points dans le rapport du professionnel

Paragraphes d'observations

70. {ISRE 2400 §87} Le professionnel peut considérer comme nécessaire d'attirer l'attention des utilisateurs sur un point qui est présenté ou qui fait l'objet d'informations dans les états financiers et qui, selon son jugement, revêt une importance telle qu'il est fondamental pour la compréhension des états financiers par les utilisateurs. En pareils cas, le professionnel doit ajouter un paragraphe d'observations dans son rapport, à la condition d'avoir recueilli des éléments probants suffisants et appropriés pour conclure que les états financiers ne sont pas susceptibles de comporter d'anomalie significative relativement à ce point. Un tel paragraphe ne doit porter que sur un point présenté ou faisant l'objet d'informations dans les états financiers.
71. {ISRE 2400 §88} Le rapport du professionnel sur des états financiers à usage particulier doit inclure un paragraphe d'observations avertissant les utilisateurs de son rapport que les états financiers ont été préparés conformément à un référentiel à usage particulier et que, par conséquent, il est possible que ces états financiers ne puissent se prêter à un usage autre. (Voir par A133-A134)
72. {ISRE 2400 §89} Le professionnel doit placer le paragraphe d'observations immédiatement après le paragraphe où il exprime sa conclusion sur les états financiers et l'intituler «Observations» ou lui donner un autre titre approprié.

Paragraphes sur d'autres points

73. {ISRE 2400 §90} Si le professionnel considère comme nécessaire de communiquer un point autre que ceux présentés ou faisant l'objet d'informations dans les états financiers, qui, selon son jugement, est pertinent pour la compréhension de l'examen limité, de ses responsabilités ou de son rapport par les utilisateurs et qu'aucun texte législatif ou réglementaire ne l'interdit, il doit le faire dans un paragraphe de son rapport portant le titre «Autre point» ou «Autres points», ou un autre titre approprié.

Autres obligations en matière de rapport

74. {ISRE 2400 §91} Le professionnel peut être appelé à satisfaire, dans son rapport sur les états financiers, à des obligations de rapport qui s'ajoutent à la responsabilité qui lui incombe en vertu de la présente norme ISRE de délivrer un rapport sur les états financiers. En pareils cas, ces autres obligations doivent faire l'objet d'une section distincte dans le rapport, intitulée «Rapport relatif à d'autres obligations légales et réglementaires» ou portant un autre titre approprié à son contenu, et cette section doit être placée après la section du rapport intitulée «Rapport sur les états financiers». (Voir par A135-A137)

Date du rapport du professionnel

75. {ISRE 2400 §92} La date que le professionnel appose sur son rapport ne doit pas être antérieure à la date à laquelle il a recueilli les éléments probants suffisants et appropriés sur lesquels il a fondé sa conclusion sur les états financiers, ce qui comprend le fait de s'être assuré que :
- a) tous les états qui composent le jeu d'états financiers conformément au référentiel d'information financière applicable, y compris les notes annexes s'il y a lieu, ont été préparés;
 - b) les personnes habilitées à le faire ont déclaré qu'elles assumaient la responsabilité de ces états financiers.

Documentation

76. {ISRE 2400 §93} La documentation préparée relativement à l'examen limité atteste que celui-ci a été réalisé conformément à la présente norme ISRE et aux exigences pertinentes des textes législatifs et réglementaires, et elle constitue un relevé suffisant et approprié des éléments qui permettent au professionnel d'étayer son rapport. Le professionnel doit consigner en temps opportun les aspects suivants de la mission, de manière suffisamment détaillée pour permettre à un professionnel expérimenté n'ayant pas participé à la mission d'acquiescer une compréhension de ceux-ci : (Voir par A163)
- la nature, le calendrier et l'étendue des procédures mises en œuvre afin de se conformer à la présente norme ISRE et aux exigences des textes législatifs et réglementaires applicables;
 - les résultats de la mise en œuvre des procédures et les conclusions que le professionnel a formées en se fondant sur ces résultats;
 - les points importants identifiés au cours de la mission, les conclusions tirées par le professionnel à leur sujet et les jugements professionnels importants qu'il lui a fallu porter pour former ces conclusions.
77. {ISRE 2400 §94} Dans la documentation concernant la nature, le calendrier et l'étendue des procédures mises en œuvre selon la présente norme ISRE, le professionnel doit consigner :
- qui a réalisé les travaux et à quelle date ils ont été réalisés;
 - qui a revu les travaux effectués aux fins du contrôle qualité de la mission ainsi que la date et l'étendue de cette revue.
78. {ISRE 2400 §95} Le professionnel doit aussi consigner des informations sur les entretiens qu'il a eus avec la direction, les personnes constituant le gouvernement d'entreprise et d'autres personnes au sujet de points importants soulevés au cours de la mission, y compris la nature de ces points.
79. {ISRE 2400 §96} Si, au cours de la mission, le professionnel a relevé des informations qui ne concordaient pas avec ses constatations sur des points importants ayant une incidence sur les états financiers, il doit consigner dans son dossier la façon dont il a traité les incohérences.

COMMENTAIRES

- C1- Il est dans l'intérêt de la direction et des personnes constituant le gouvernement d'entreprise comme du professionnel que ce dernier fasse parvenir une lettre de mission avant le début de la mission d'examen limité, afin d'éviter tout malentendu sur cette dernière. La forme et le contenu de la lettre de mission peuvent varier d'une entité à l'autre. En plus d'inclure les points exigés par la présente norme ISRE, la lettre de mission peut faire mention, par exemple :
- des dispositions concernant la participation d'autres professionnels et d'experts à la mission d'examen limité;
 - des dispositions à prendre avec le prédécesseur, le cas échéant, lorsqu'il s'agit d'une mission initiale;
 - du fait qu'une mission d'examen limité ne satisfera pas aux exigences légales ou aux exigences d'un tiers en matière d'audit;
 - du fait que le professionnel s'attend à recevoir des déclarations écrites de la direction;
 - de l'engagement de la direction à informer le professionnel de tout fait susceptible d'avoir une incidence sur les états financiers, dont elle pourrait prendre connaissance entre la date du rapport du professionnel et la date de publication des états financiers;
 - de ce que la direction est priée d'accuser réception de la lettre de mission et de donner son accord aux conditions de la mission qui y sont stipulés.
- C.2. Un exemple de lettre de mission figure dans la section « Exemples d'outils ».
- C.3. Il peut arriver que la mise en œuvre des demandes d'informations et des procédures analytiques ainsi que des procédures visant des circonstances particulières ne fournisse pas au professionnel les éléments probants attendus. En pareils cas, le professionnel considère que les éléments probants recueillis au moyen des procédures mises en œuvre ne sont pas des éléments probants suffisants et appropriés lui permettant de former sa conclusion sur les états financiers. Il peut alors :
- soit élargir l'étendue de ses travaux;
 - soit mettre en œuvre d'autres procédures qu'il juge nécessaires dans ces circonstances.

Si ni l'une ni l'autre de ces options n'est envisageable en pratique, le professionnel ne sera pas en mesure d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés. En pareils cas, il est tenu par la présente norme ISRE de déterminer l'incidence de cette situation sur son rapport, faute de quoi il ne sera pas en mesure de

mener à terme la mission (par exemple, si un membre de la direction n'est pas disponible lors de l'examen limité pour répondre aux demandes d'informations du professionnel en exercice sur les questions importantes). Cette situation peut se poser même si le professionnel n'a pas pris connaissance de circonstances qui le portent à croire que les états financiers pourraient comporter des anomalies significatives.

C.4 - Le professionnel peut s'aider d'un questionnaire d'examen limité. Un exemple de questionnaire figure dans la section « Exemples d'outils ».

C.5.- Un exemple de rapport d'examen limité figure dans la section « Exemples d'outils ».

EXEMPLES D'OUTILS

Exemple de lettre de mission d'examen limité



OHADA - exemple de
lettre de mission d'ex:

Questionnaire d'examen limité



OHADA -
questionnaire examen

Exemple de rapport d'examen limité



OHADA - rapport
d'examen limité IRSE

2. Examen limité d'informations financières intermédiaires effectué par l'auditeur indépendant de l'entité (ISRE 2410)

La norme ISRE 2410 traite des missions d'examen limité d'informations financières intermédiaires quand le professionnel est l'auditeur indépendant des comptes annuels de l'entité. C'est en particulier le cas des examens limités de comptes intermédiaires de sociétés cotées.

Un examen limité est une mission d'assurance raisonnable sur les informations financières intermédiaires.

L'auditeur procède à des demandes d'informations, principalement auprès des personnes responsables des questions financières et comptables, et met en œuvre des procédures analytiques et d'autres procédures d'examen limité afin de lui permettre de conclure, sur la base des procédures réalisées, qu'il n'a pas relevé de faits le laissant à penser que l'information financière intermédiaire n'a pas été établie dans tous ses aspects significatifs conformément au référentiel comptable applicable.

DILIGENCES REQUISES PAR LA NORME ISRE 2410

Principes généraux d'un examen limité d'informations financières intermédiaires

1. {ISRE 2410 §4} L'auditeur doit se conformer aux règles d'éthique applicables à l'audit des états financiers de l'entité.
2. {ISRE 2410 §5} L'auditeur doit mettre en place des procédures de contrôle qualité qui s'appliquent à la mission ponctuelle.
3. {ISRE 2410 §6} L'auditeur doit planifier et effectuer l'examen limité en faisant preuve d'esprit critique et en étant conscient que certaines situations peuvent exister qui conduisent à ce que l'information financière intermédiaire nécessite un ajustement significatif pour qu'elle soit établie, dans tous ses aspects significatifs, conformément au référentiel comptable applicable.
4. {ISRE 2410 §7} L'auditeur et le client doivent convenir des termes de la mission.
5. {ISRE 2410 §12} L'auditeur doit avoir une connaissance suffisante de l'entité et de son environnement, y compris de son contrôle interne, relative à l'établissement des états financiers annuels et de l'information financière intermédiaire, pour planifier et conduire la mission afin de lui permettre :
 - a) d'identifier les types d'anomalies significatives potentielles et de prendre en considération la probabilité de leur survenance ;
 - b) de sélectionner les demandes d'informations, les procédures analytiques et les autres procédures d'examen limité qui lui fourniront le fondement de sa conclusion selon laquelle il n'a pas relevé de faits le laissant à penser que l'information financière intermédiaire n'a pas été établie, dans tous ses aspects significatifs, conformément au référentiel comptable applicable.

Connaissance de l'entité et de son environnement, y compris de son contrôle interne

6. {ISRE 2410 §17} Afin de planifier et de conduire un examen limité d'informations financières intermédiaires, un auditeur nouvellement nommé, qui n'a pas encore procédé à l'audit des états financiers annuels selon les Normes ISA, doit acquérir la connaissance de l'entité et de son environnement, y compris de son contrôle interne, touchant à l'établissement tant de l'information financière annuelle qu'intermédiaire.

Demandes d'informations, procédures analytiques et autres procédures d'examen limité

7. {ISRE 2410 §19} L'auditeur doit procéder à des demandes d'informations, principalement auprès des personnes responsables des questions financières et comptables, et mettre en œuvre des procédures analytiques et d'autres procédures d'examen limité afin de lui permettre de conclure, sur la base des procédures réalisées, qu'il n'a pas relevé de faits le laissant à penser que l'information financière

intermédiaire n'a pas été établie dans tous ses aspects significatifs conformément au référentiel comptable applicable.

8. {ISRE 2410 §25} L'auditeur doit recueillir des éléments démontrant que l'information financière intermédiaire est en accord, ou est rapprochée, des documents comptables la sous-tendant.
9. {ISRE 2410 §26} L'auditeur doit déterminer si la direction a identifié, jusqu'à la date du rapport d'examen limité, tous les événements qui peuvent requérir des ajustements ou une information à fournir avec l'information financière intermédiaire.
10. {ISRE 2410 §27} L'auditeur doit déterminer si la direction a changé son évaluation quant à la capacité de l'entité à poursuivre son activité. Lorsque, à la suite de cette recherche ou du résultat d'autres procédures d'examen limité, l'auditeur a connaissance de faits ou de conditions susceptibles de jeter un doute important sur la capacité de l'entité à poursuivre son activité, il doit :
 - a) s'enquérir auprès de la direction de ses plans d'actions futures basés sur son évaluation du risque de non continuité de l'exploitation, la faisabilité de ces plans, et déterminer si la direction est d'avis que le résultat de ces plans améliorera la situation ; et
 - b) revoir le caractère adéquat de l'information fournie avec l'information financière intermédiaire concernant ces questions.
11. {ISRE 2410 §28} Lorsque l'auditeur vient d'avoir connaissance d'une question qui le conduit à s'interroger pour savoir si un ajustement significatif doit être enregistré pour que l'information financière intermédiaire soit établie, dans tous ses aspects significatifs, conformément au référentiel comptable applicable, l'auditeur doit procéder à des demandes d'informations supplémentaires ou mettre en œuvre d'autres procédures pour lui permettre d'exprimer une conclusion dans son rapport d'examen limité.

Evaluation des anomalies

12. {ISRE 2410 §7} L'auditeur doit évaluer si les anomalies non corrigées dont il a eu connaissance, prises individuellement ou en cumul, revêtent un caractère significatif au regard de l'information financière intermédiaire.

Déclarations de la direction

13. {ISRE 2410 §34} L'auditeur doit obtenir de la direction des déclarations écrites portant sur :
 - a) la reconnaissance de sa responsabilité dans la conception et la mise en œuvre d'un contrôle interne propre à prévenir et à détecter les fraudes et les erreurs ;
 - b) la confirmation que l'information financière intermédiaire a été établie et présentée conformément au référentiel comptable applicable ;
 - c) le fait qu'elle considère que l'effet des anomalies non corrigées relevées par l'auditeur durant son examen limité, prises individuellement et en cumul, ne présente pas de caractère significatif au regard de l'information financière intermédiaire prise dans son ensemble. Un récapitulatif de ces anomalies est fourni dans la lettre d'affirmation ou joint à celle-ci ;
 - d) la confirmation que tous les faits significatifs concernant une quelconque fraude avérée ou suspectée dont elle a connaissance et qui peuvent affecter l'entité, lui ont été communiqués ;
 - e) la confirmation qu'elle lui a communiqué les résultats de son évaluation du risque que l'information financière intermédiaire puisse comporter des anomalies significatives provenant de fraudes⁷.
 - f) la confirmation qu'elle lui a communiqué tous les cas de non-respect connus ou possibles des textes législatifs et réglementaires dont l'impact est à prendre en considération lors de l'établissement de l'information financière intermédiaire ; et
 - g) la confirmation qu'elle lui a communiqué tous les événements importants survenus après la date du bilan et jusqu'à la date du rapport d'examen limité qui peuvent requérir un ajustement ou une information à fournir avec l'information financière intermédiaire.

⁷ Le Paragraphe 35 de la Norme ISA 240 " Les obligations de l'auditeur en matière de fraude lors d'un audit d'états financiers" explique que la nature, l'étendue et la fréquence d'une telle évaluation varie d'une entité à une autre et que la direction peut procéder à une évaluation détaillée sur une base annuelle ou dans le cadre d'un processus continu. En conséquence, cette déclaration, pour autant qu'elle concerne l'information financière intermédiaire, est adaptée aux circonstances spécifiques de l'entité.

Responsabilité de l'auditeur concernant les informations fournies accompagnant l'information financière intermédiaire

14. {ISRE 2410 §36} L'auditeur doit lire les autres informations fournies accompagnant l'information financière intermédiaire afin d'examiner si celles-ci sont manifestement incohérentes avec l'information financière intermédiaire.
15. {ISRE 2410 §37} Lorsqu'un fait vient à la connaissance de l'auditeur qui lui laisse à penser que les autres informations fournies comportent une anomalie significative portant sur des faits relatés, il doit discuter de cette question avec la direction de l'entité.

Communication

16. {ISRE 2410 §38} Lorsqu'à l'issue de l'examen limité d'informations financières intermédiaires, un fait vient à l'attention de l'auditeur qui le laisse à penser qu'il est nécessaire de procéder à un ajustement significatif de l'information financière intermédiaire pour que celle-ci soit établie, dans tous ses aspects significatifs, conformément au référentiel comptable applicable, l'auditeur doit communiquer cette question dès que possible à un niveau approprié de la direction.
17. {ISRE 2410 §39} Lorsque, selon le jugement de l'auditeur, la direction ne répond pas de manière appropriée dans une période de temps raisonnable, il doit en informer les personnes constituant le gouvernement d'entreprise.
18. {ISRE 2410 §40} Lorsque, selon le jugement de l'auditeur, les personnes constituant le gouvernement d'entreprise n'apportent pas de réponses appropriées dans une période de temps raisonnable, l'auditeur doit envisager :
 - a) s'il convient de modifier le contenu de son rapport ; ou
 - b) la possibilité de se démettre de la mission d'examen limité ; et
 - c) la possibilité de mettre fin à sa nomination en tant qu'auditeur des états financiers annuels.
19. {ISRE 2410 §41} Lorsqu'à l'issue de l'examen limité d'informations financières intermédiaires, un fait vient à l'attention de l'auditeur qui le laisse à penser de l'existence d'une fraude ou du non-respect par l'entité des textes législatifs et réglementaires, l'auditeur doit communiquer cette question dès que possible à un niveau approprié de la direction.
20. {ISRE 2410 §42} L'auditeur doit communiquer les questions pertinentes présentant un intérêt pour les personnes constituant le gouvernement d'entreprise soulevées à l'occasion de l'examen limité d'informations financières intermédiaires.

Rapport sur la nature, l'étendue et les conclusions de l'examen limité d'informations financières intermédiaires

21. {ISRE 2410 §43} L'auditeur doit émettre un rapport écrit qui comprend les éléments suivants :
 - a) un intitulé ;
 - b) un destinataire, tel que requis par les circonstances de la mission ;
 - c) l'identification de l'information financière intermédiaire soumise à l'examen limité, y compris l'identification de chacun des états contenus dans le jeu complet ou condensé d'états financiers, ainsi que la date et la période couverte par cette information ;
 - d) lorsque l'information financière intermédiaire comprend un jeu complet d'états financiers à caractère général établis conformément à un référentiel comptable applicable répondant au critère d'image fidèle, une mention rappelant que la direction est responsable de l'établissement et de la présentation sincère de l'information financière intermédiaire établie conformément au référentiel comptable applicable ;
 - e) dans les cas autres que (d), une mention rappelant que la direction est responsable de l'établissement et de la présentation de l'information financière intermédiaire conformément au référentiel comptable applicable ;
 - f) une mention rappelant que la responsabilité de l'auditeur est d'exprimer une conclusion, sur la base de son examen limité, sur l'information financière intermédiaire ;
 - g) une mention rappelant que l'examen limité de l'information financière intermédiaire a été effectué selon la Norme ISRE 2410 "Examen limité d'informations financières intermédiaires effectué par

l'auditeur indépendant de l'entité", en soulignant que cet examen limité consiste en des demandes d'informations, principalement auprès des personnes responsables des questions financières et comptables, et dans la réalisation de procédures analytiques et d'autres procédures d'examen limité ;

- h) une mention rappelant que l'étendue d'un examen limité est très inférieure à celle d'un audit effectué selon les Normes ISA et, en conséquence, ne permet pas à l'auditeur d'obtenir l'assurance qu'il a relevé tous les faits significatifs qu'un audit permettrait d'identifier et que, de ce fait, il n'exprime d'opinion ;
- i) lorsque l'information financière intermédiaire comprend un jeu complet d'états financiers à caractère général établis conformément à un référentiel comptable applicable répondant au critère d'image fidèle, une conclusion selon laquelle l'auditeur n'a pas relevé de faits qui le laissent à penser que l'information financière intermédiaire ne donne pas une image fidèle, ou ne présente pas sincèrement, dans tous ses aspects significatifs, conformément au référentiel comptable applicable (incluant le rappel de la juridiction ou le pays d'origine du référentiel comptable lorsque celui utilisé est différent des Normes Internationales d'Information Financière) ;
- j) dans les cas autres que (i), une conclusion selon laquelle l'auditeur n'a pas relevé de faits qui le laissent à penser que l'information financière intermédiaire n'est pas établie, dans tous ses aspects significatifs, conformément au référentiel comptable applicable (incluant le rappel de la juridiction ou du pays d'origine du référentiel comptable lorsque celui utilisé est différent des Normes Internationales d'Information Financière) ;
- k) la date du rapport ;
- l) le lieu dans le pays ou la juridiction où l'auditeur exerce son activité ;
- m) la signature de l'auditeur.

Déviations par rapport au référentiel comptable applicable

22. {ISRE 2410 §45} L'auditeur doit exprimer une conclusion avec réserve ou une conclusion défavorable lorsqu'il a eu connaissance d'un fait qui le laisse à penser qu'un ajustement significatif doit être apporté à l'information financière intermédiaire pour que celle-ci soit établie, dans tous ses aspects significatifs, conformément au référentiel comptable applicable.

Limitation de l'étendue des travaux de l'examen limité

23. {ISRE 2410 §49} Lorsque l'auditeur n'est pas en mesure de compléter l'examen limité, il doit informer par écrit la direction à un niveau approprié et les personnes constituant le gouvernement d'entreprise, des raisons qui font que l'examen limité ne peut être mené à son terme, et s'interroger pour savoir s'il est approprié d'émettre un rapport.

Continuité d'exploitation et incertitudes significatives

24. {ISRE 2410 §56} Si une information adéquate est fournie avec l'information financière intermédiaire, l'auditeur doit ajouter un paragraphe d'observation dans le rapport d'examen limité pour souligner 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.
25. {ISRE 2410 §59} Lorsqu'une incertitude significative provenant d'événements ou de conditions susceptibles de jeter un doute sur la capacité de l'entité à poursuivre son activité n'est pas décrite de manière adéquate dans l'information financière intermédiaire, l'auditeur doit exprimer une conclusion avec réserve ou une conclusion défavorable, selon le cas. Le rapport doit faire référence de façon spécifique au fait qu'il existe une telle incertitude.
26. {ISRE 2410 §60} L'auditeur doit s'interroger sur la nécessité de modifier le contenu de son rapport d'examen limité par l'ajout d'un paragraphe soulignant une incertitude importante (autre qu'un problème de continuité d'exploitation) dont il a eu connaissance et dont l'issue dépend d'événements futurs et qui peut avoir une incidence sur l'information financière intermédiaire.

Documentation

27. {ISRE 2410 §61} L'auditeur doit préparer une documentation relative à l'examen limité suffisante et appropriée pour fonder sa conclusion et démontrer que l'examen limité a été effectué selon la présente Norme ISRE et en conformité avec les textes législatifs et réglementaires applicables.

COMMENTAIRES

- C.1. L'objectif d'un examen limité d'informations financières intermédiaires diffère de manière significative de celui d'un audit réalisé selon les Normes Internationales d'Audit (Normes ISA). Un examen limité d'informations financières intermédiaires ne fournit pas la base pour l'expression d'une opinion selon laquelle l'information financière donne une image fidèle (ou présentent sincèrement, dans tous ses aspects significatifs), conformément à un référentiel comptable applicable.
- C.2. Les termes de l'accord sur la mission sont généralement consignés dans une lettre de mission.
- C.3. L'auditeur détermine, la nature des procédures d'examen limité à mettre en œuvre, y compris sur les composants (voir définition dans ISA 610) le cas échéant et, dans l'affirmative, communique ces questions à d'autres auditeurs concernés par l'examen limité. Les facteurs à considérer comprennent le caractère significatif de l'information financière intermédiaire des composants, ainsi que le risque d'anomalies qu'elle peut comporter, et la connaissance que possède l'auditeur d'un contrôle interne centralisé ou décentralisé touchant à l'établissement de cette information.
- C.4. Un examen limité ne requiert généralement pas de tests des documents comptables sur la base d'inspection, d'observation physique ou de confirmations externes. Les procédures à réaliser dans le cadre d'un examen limité d'informations financières intermédiaires sont généralement limitées à des demandes d'informations principalement auprès des personnes responsables des questions financières et comptables, et à la mise en œuvre de procédures analytiques et d'autres procédures d'examen limité, plutôt que de réaliser des procédures consistant à corroborer l'information recueillie concernant des questions comptables significatives relatives à l'information financière intermédiaire.
- C.5. L'auditeur met en œuvre généralement les procédures suivantes :
- a) lecture des procès-verbaux des assemblées d'actionnaires, des réunions des personnes constituant le gouvernement d'entreprise et des autres comités appropriés, et demandes d'informations au sujet de questions débattues durant ces réunions pour lesquelles les procès-verbaux ne sont pas disponibles, afin d'identifier celles qui peuvent affecter l'information financière intermédiaire ;
 - b) prise en considération de l'incidence des questions qui ont, lors de l'audit ou de l'examen limité précédent, entraîné, le cas échéant, une modification du contenu du rapport d'audit ou d'examen limité, ainsi que des ajustements comptables enregistrés ou des anomalies non ajustées ;
 - c) contact, lorsque nécessaire, avec les autres auditeurs qui réalisent un examen limité de l'information financière intermédiaire des composants importants de l'entité mère ;
 - d) demandes d'informations auprès des membres de la direction responsables des questions financières et comptables et d'autres personnes selon le cas ;
 - e) réalisation de procédures analytiques sur l'information financière intermédiaire destinées à identifier la nature des rapports et des écritures individuelles qui apparaissent inhabituels et qui peuvent indiquer une anomalie significative incluse dans l'information financière intermédiaire. Les procédures analytiques peuvent inclure des analyses de ratios et des techniques statistiques telles que des analyses de tendance ou des analyses de régression et peuvent être réalisées manuellement ou à l'aide de techniques assistées par ordinateur. L'Annexe 2 de cette Norme ISRE fournit des exemples de procédures analytiques que l'auditeur peut considérer lors de la réalisation d'un examen limité d'informations financières intermédiaires ;
 - f) lecture de l'information financière intermédiaire, et examen des faits éventuellement relevés par l'auditeur lui laissant à penser que l'information financière intermédiaire n'a pas été établie, dans tous ses aspects significatifs, conformément au référentiel comptable applicable.
- C.6. L'auditeur exerce son jugement professionnel pour évaluer le caractère significatif de toute anomalie relevée que l'entité n'a pas corrigée. Il prend en compte des facteurs tels que la nature, la cause et le montant des anomalies, le fait de savoir si ces anomalies proviennent de l'exercice précédent ou trouvent leur origine dans la période intermédiaire de l'exercice en cours, ainsi que leur effet potentiel sur les périodes intermédiaires ou les exercices futurs.
- C.7. Lorsque l'auditeur a eu connaissance de faits qui le laissent à penser que l'information financière intermédiaire est, ou peut-être, affectée de manière significative par suite d'une déviation par rapport au référentiel comptable applicable, et que la direction ne corrige pas l'information financière intermédiaire,

l'auditeur modifie le contenu son rapport d'examen limité. Son rapport décrit la nature du non-respect du référentiel comptable constaté et, si cela est possible, en donne les effets sur l'information financière intermédiaire. Lorsqu'une information appropriée à fournir avec l'information financière intermédiaire que l'auditeur considère nécessaire n'est pas donnée, il modifie le contenu son rapport d'examen limité et, si cela est réalisable, donne l'information jugée nécessaire dans son rapport. La modification du contenu du rapport d'examen limité se traduit généralement par l'ajout dans le rapport d'un paragraphe d'observation et l'expression d'une conclusion avec réserve. Des exemples de rapports d'examen limité comportant une conclusion avec réserve sont donnés en Annexe 5 à la présente Norme ISRE.

- C.8. Lorsque l'auditeur a émis un rapport d'examen limité modifié et que la direction présente l'information financière intermédiaire sans inclure dans le document contenant cette information, le rapport modifié, l'auditeur envisage d'obtenir un avis juridique pour l'aider à déterminer les mesures appropriées à prendre dans de telles circonstances et la possibilité de démissionner de la mission d'audit des états financiers annuels

ELEMENTS COMPLEMENTAIRES RELATIFS AU COMISSARIAT AUX COMPTES DANS L'ESPACE OHADA

Les développements ci-après portent sur l'attestation des commissaires aux comptes sur le tableau d'activités et de résultat et le rapport semestriel établi en application des dispositions de l'article 849 de l'Acte uniforme de l'OHADA (ci-après désigné par « Attestation du commissaire aux comptes »).

- **Contexte de la mission**

L'Attestation du commissaire aux comptes est établie en application des dispositions des articles 849 à 851 de l'Acte uniforme de l'OHADA.

- **Norme de travail**

Aucune norme ne prévoit la démarche du commissaire aux comptes dans le contexte de l'OHADA. Cependant, il est d'usage de se référer à la norme ISRE 2410 Examen limité d'informations financières intermédiaires effectué par l'auditeur indépendant de l'entité dont l'objet est de définir des procédures et des principes fondamentaux et de préciser leurs modalités d'application concernant la responsabilité professionnelle de l'auditeur lorsqu'il entreprend une mission d'examen limité d'informations financières intermédiaires pour un client d'audit, ainsi que la forme et le contenu du rapport.

En application de la norme ISRE 2410 et pour aboutir à l'attestation du commissaire aux comptes sur la sincérité des informations données, le commissaire aux comptes doit conduire un examen limitée sur des comptes intermédiaires.

- **Nature et objectifs de l'intervention**

En exécution des dispositions prévues par l'article 849 de l'Acte uniforme de l'OHADA, le commissaire aux comptes vérifie la sincérité des informations contenues dans le tableau d'activité et de résultat et dans le rapport semestriel, établis et publiés par les sociétés concernées.

Les dispositions de la norme susvisée requièrent la mise en œuvre de diligences conduisant à apprécier la sincérité de ces informations au regard de leur cohérence, de leur vraisemblance et de leur pertinence.

Une vérification de cette nature, limitée quant à son objectif, comporte essentiellement des procédures analytiques et des entretiens avec les dirigeants.

L'assurance obtenue par le commissaire aux comptes est exprimée:

- Pour ce qui concerne les comptes intermédiaires ayant fait l'objet d'un examen limité, sous une forme négative;
- Pour ce qui concerne le rapport semestriel, sous la forme d'observations ou d'absence d'observation à formuler sur la sincérité des informations contenues dans le rapport semestriel et sur leur concordance avec les comptes intermédiaires.

- **Diligences à mettre en œuvre**

Le commissaire aux comptes procède à l'examen limité des comptes intermédiaires en faisant application de la norme ISRE 2410.

Pour ce qui concerne le rapport semestriel, le commissaire aux comptes met en œuvre les diligences lui permettant de s'assurer que:

- Le rapport satisfait quant à son contenu à l'ensemble des obligations d'informations prévues par les textes législatifs et réglementaires;
- Les informations contenues dans ce rapport sont sincères et concordent avec les comptes intermédiaires.

- **Travaux à mettre en œuvre**

L'outil proposé dans la section « Exemples d'outils » contient un exemple de programme de travail à mettre en œuvre par le commissaire aux comptes.

Nous avons noté des divergences de pratique entre les auditeurs dans les différents pays de l'espace OHADA, en particulier dans la zone UEMOA, sur le contenu de l'Attestation du commissaire aux comptes.

Nous proposons d'évoquer ces questions lors d'un atelier dédié :

Dans la zone UEMOA, il convient de noter les éléments suivants:

- **Circulaire n°004-2010 relative aux formats de présentation des informations diffusées par les émetteurs et les investisseurs sur le marché financier régional de l'UMOA:**

Le Conseil Régional de l'Épargne Publique et des Marchés Financiers (CREPMF) de l'Union Economique et Monétaire Ouest-Africain (UEMOA) a émis le 20 avril 2010 la Circulaire n°004-2010 relative aux formats de présentation des informations diffusées par les émetteurs et les investisseurs sur le marché financier régional de l'UMOA (ci-après désigné par « Circulaire »).

L'annexe 1.2 de cette Circulaire définit le format du tableau et rapport d'activités semestriel à présenter par les émetteurs et les investisseurs sur le marché financier régional de l'UMOA. Les informations requises par cette Circulaire sont :

- Chiffre d'affaires ;
- Résultat d'exploitation ;
- Résultat financier ;
- Résultat des Activités Ordinaires ;
- Impôts sur le résultat ;
- Résultat net.

Pour rappel, l'article 850 de l'Acte uniforme de l'OHADA précise les agrégats comptables suivant à faire figurer dans le tableau d'activité et de résultat semestriel :

- Chiffre d'affaires net et ;
- Résultat des activités ordinaires avant impôt.

Par ailleurs, l'Acte uniforme de l'OHADA portant harmonisation des comptabilités des entreprises et le système comptable de l'OHADA (SYSCOHADA) ne prévoient pas de règles de détermination de l'impôt en période intermédiaire.

Les problématiques qu'il convient d'analyser et de résoudre avant de proposer un exemple d'Attestation du commissaire aux comptes sont entre autres les suivantes :

- Quelle est la portée juridique de la circulaire en termes d'obligations des commissaires aux comptes en plus de l'Acte uniforme de l'OHADA ? Le commissaire aux comptes est-il tenu par les dispositions de la Circulaire ?
- Le format prescrit par la Circulaire est-il compatible avec les dispositions de l'Acte uniforme de l'OHADA ?
- Double-emploi ou obligation distincte de l'article 849 de l'Acte uniforme de l'OHADA à la charge du commissaire aux comptes ?
- « Résultat net » comparé au « Résultat courant avant impôt » : quelles sont les règles d'évaluation de l'impôt à appliquer dans le tableau d'activité semestriel ?
- Le tableau d'activité et de résultat semestriel préparé suivant le format prescrit par la Circulaire est-il conforme aux dispositions de l'Acte uniforme de l'OHADA ?
- Le commissaire aux comptes peut-il faire référence à l'Acte uniforme de l'OHADA dans son attestation si le tableau d'activité et de résultat semestriel est établi conformément au format prescrit par la Circulaire ?
- Le tableau d'activité et de résultat semestriel préparé suivant le format prescrit par la Circulaire est-il conforme aux dispositions de l'Acte uniforme portant organisation et harmonisation des comptabilités des entreprises ;
- Le commissaire aux comptes peut-il attester la sincérité du tableau d'activité et de résultat semestriel en application des dispositions du SYSCOHADA ?

Solution retenue par l'Atelier de Ouagadougou

Les participants à l'Atelier de Ouagadougou ont décidé que l'utilisation du format prescrit par la Circulaire est conforme aux dispositions de l'Acte uniforme de l'OHADA relatif au droit comptable.

Livre 4 : Sociétés anonymes – Article 849 de l'Acte Uniforme OHADA

« Les sociétés dont les titres sont inscrits à la bourse des valeurs d'un ou plusieurs États parties doivent, dans les quatre (4) mois qui suivent la fin du premier semestre de l'exercice, publier dans un journal habilité à recevoir les annonces légales de ces États parties un tableau d'activités et de résultat ainsi qu'un rapport d'activité semestriel accompagné d'une attestation du commissaire aux comptes sur la sincérité des informations données. »

Livre 4 : Sociétés anonymes – Article 851 de l'Acte Uniforme OHADA

« Le tableau d'activité et de résultat indique le montant net du chiffre d'affaires et le résultat des activités ordinaires avant impôt. Chacun des postes du tableau comporte l'indication du chiffre relatif au poste correspondant de l'exercice précédent et du premier semestre de cet exercice. »

Livre 4 : Sociétés anonymes – Article 852 de l'Acte Uniforme OHADA

« Les sociétés établissant des états financiers de synthèse consolidés sont tenues de publier leurs tableaux d'activité et de résultat et leurs rapports d'activités semestriels sous forme consolidée accompagnés d'une attestation du commissaire aux comptes sur la sincérité des informations données. »

EXEMPLES D'OUTILS

Exemple de programme de travail d'examen limité du tableau d'activité et de résultat semestriel.



OHADA_Attestation
du CAC semestriel_E

Exemple de lettre d'affirmation sur le tableau d'activité et de résultat semestriel.



OHADA_Exemple de
Lettre d'Affirmation T

Exemple d'attestation du commissaire aux comptes sur le tableau d'activité et de résultat et le rapport d'activité semestriel.



OHADA_Exemple
Attestation du CAC a

3. Missions de procédures convenues relatives aux informations financières (ISRS 4400)

Une mission de procédures convenues est une mission dans laquelle un professionnel réalise des travaux à la demande de l'entité et rend compte des constats factuels qui résultent de ses travaux.

Une mission de procédures convenues est une mission dans laquelle le professionnel de l'expertise comptable (le commissaire aux comptes ou l'Expert-Comptable) n'exprime pas d'assurance, puisqu'il relate des constats factuels. Un rapport de procédures convenues est diffusé à une liste restreinte d'utilisateurs qui peuvent en comprendre la portée, ayant en général, participé à la définition des procédures à réaliser.

DILIGENCES REQUISES PAR LA NORME ISRS 4400

Principes généraux d'une mission de procédures convenues

1. {ISRS 4400 §7} L'auditeur doit respecter le Code of Ethics for Professional Accountants publié par l'International Ethics Standards Board for Accountants (le code de l'IESBA). Les principes d'éthique régissant les responsabilités professionnelles de l'auditeur pour ce type de mission sont les suivants :
 - a) intégrité ;
 - b) objectivité ;
 - c) compétence et conscience professionnelle;
 - d) confidentialité ;
 - e) comportement professionnel et,
 - f) respect des normes techniques.

L'indépendance n'est pas une exigence pour effectuer une mission de procédures convenues ; toutefois, les termes ou les objectifs de la mission ou les normes nationales, peuvent imposer que l'auditeur se conforme aux règles d'indépendance du Code de l'IESBA. Lorsque l'auditeur n'est pas indépendant, une mention doit en être faite dans le rapport de constats.

2. {ISRS 4400 §8} Une mission de procédures convenues doit être effectuée par l'auditeur conformément à la présente norme ISRS et aux termes de la mission.

Définition des termes de la mission

3. {ISRS 4400 §9} L'auditeur doit s'assurer auprès des représentants de l'entité et, généralement, auprès des autres destinataires spécifiques qui recevront copie du rapport de constats, qu'il y a accord sur les procédures convenues et sur les conditions de la mission. Il conviendra de parvenir à un accord sur les questions suivantes :
 - a) la nature de la mission, y compris le fait que les procédures mises en œuvre ne constitueront ni un audit, ni un examen limité et qu'en conséquence aucun degré d'assurance ne sera exprimé ;
 - b) l'objectif identifié de la mission ;
 - c) l'identification des informations financières qui seront soumises aux procédures convenues ;
 - d) la nature, le calendrier et l'étendue des procédures spécifiques à appliquer ;
 - e) la forme que prendra le rapport de constats ;
 - f) les limites à la diffusion du rapport sur les constatations de fait. Lorsque cette limitation est contraire à certaines exigences légales, l'auditeur ne peut pas accepter la mission.

Planification

4. {ISRS 4400 §13} L'auditeur doit planifier les travaux afin que ceux-ci soient réalisés de manière effective.

Documentation

5. {ISRS 4400 §14} L'auditeur doit consigner les questions importantes permettant de fournir des éléments probants sur lesquels s'appuient les constats relatés dans son rapport et de démontrer que sa mission a été effectuée selon la présente norme ISRS et les termes de la mission.

Procédures et éléments probants

6. {ISRS 4400 §15} L'auditeur doit mettre en œuvre les procédures convenues et utiliser les éléments probants recueillis lors de ses travaux comme base de son rapport de constats.

Rapport

7. {ISRS 4400 §18} Le rapport de constats doit comporter :
- a) un intitulé ;
 - b) un destinataire (en général le client qui a engagé l'auditeur pour effectuer la mission de procédures convenues) ;
 - c) l'identification des informations financières ou non-financières spécifiques qui ont été soumises aux procédures convenues ;
 - d) une mention précisant que les procédures mises en œuvre étaient celles convenues avec le destinataire du rapport ;
 - e) une mention confirmant que la mission a été effectuée selon la norme internationale de services connexes (*International Standard on Related Services, ISRS*) applicable aux missions de procédures convenues, ou selon les normes et pratiques nationales applicables ;
 - f) le cas échéant, une mention que l'auditeur n'est pas indépendant de l'entité ;
 - g) la description de l'objectif pour lequel les procédures convenues ont été mises en œuvre ;
 - h) la liste des procédures spécifiques mises en œuvre ;
 - i) la description des constats de l'auditeur, en ce compris une description suffisamment détaillée des erreurs et exceptions relevées ;
 - j) une mention précisant que les procédures mises en œuvre ne constituent ni un audit, ni un examen limité et qu'en conséquence, aucun degré d'assurance n'est exprimé ;
 - k) une mention indiquant que si l'auditeur avait mis en œuvre des procédures complémentaires, effectué un audit ou un examen limité, d'autres éléments auraient pu être révélés et auraient pu être inclus dans le rapport ;
 - l) une mention précisant que la diffusion du rapport est limitée aux seules parties qui ont convenu des procédures à mettre en œuvre ;
 - m) une mention (le cas échéant) précisant que le rapport ne concerne que les éléments, comptes, rubriques ou informations financières et non-financières identifiées et qu'il ne se rapporte pas aux états financiers de l'entité pris dans leur ensemble ;
 - n) la date du rapport ;
 - o) l'adresse de l'auditeur ;
 - p) la signature de l'auditeur.

COMMENTAIRES

- C.1. L'objectif d'une mission de procédures convenues est, pour l'auditeur, de mettre en œuvre des procédures de nature d'audit, définies d'un commun accord entre l'auditeur, l'entité et toute autre partie intéressée, et de communiquer les constats
- C.2. Les procédures mises en œuvre dans le cadre d'une mission de procédures convenues peuvent inclure :
- a) des demandes d'informations et des analyses ;
 - b) des contrôles arithmétiques, des comparaisons ainsi que d'autres vérifications d'exactitudes ;
 - c) des observations ;
 - d) des inspections ;
 - e) l'obtention de confirmations.

C.3. Un exemple de lettre de mission figure dans la section « Exemples d'outils »

C.4. L'auditeur peut s'inspirer de l'exemple de rapport sur les constats relatifs aux comptes fournisseurs qui figure dans la section « Exemples d'outils »

EXEMPLE D'OUTILS

Exemple de lettre de mission de procédures convenues



Exemple de lettre de mission de procédure:

Exemple de rapport de constats résultant de procédures convenues sur les comptes fournisseurs



Rapport sur les constatations de faits

4. Missions de compilation (ISRS 4410)

Une mission de compilation est une mission dans laquelle un professionnel fournit de l'assistance à la direction d'une entité pour la préparation et la présentation des états financiers en faisant application de son expertise en matière de comptabilité et d'informations financière.

Une mission de compilation est une mission dans laquelle le professionnel n'exprime pas d'assurance.

DILIGENCES REQUISES PAR LA NORME ISRS 4410

DILIGENCES REQUISES

Conduite d'une mission de compilation conformément à la présente norme ISRS

1. {ISRS 4410 § 18} Le professionnel doit avoir une compréhension de l'intégralité du texte de la présente norme ISRS, y compris de ses modalités d'application et autres commentaires explicatifs, pour en comprendre les objectifs et en appliquer correctement les diligences requises.

Conformité avec les diligences applicables :

1. {ISRS 4410 § 19} Le professionnel doit se conformer à chacune diligences requises par la présente norme ISRE, à moins qu'une diligence requise ne soit ne soit pas pertinente au regard de la mission de compilation. Une diligence requise est pertinente au regard de la mission de compilation lorsque la situation visée par la diligence requise existe.
2. {ISRS 4410 § 20} Pour pouvoir se déclarer en conformité avec la présente norme ISRS dans son rapport, le professionnel doit s'être conformé à toutes les diligences requises de celle-ci qui sont pertinentes au regard de la mission de compilation.

Règles de déontologie

3. {ISRS 4410 § 21} Le professionnel doit se conformer aux règles de déontologie applicables. (Voir par A19-A21).

Jugement professionnel

4. {ISRS 4410 § 22} Le professionnel doit exercer son jugement professionnel lorsqu'il réalise une mission de compilation. (Voir par A22-A24).

Contrôle de qualité au niveau de la mission

5. {ISRS 4410 § 23}. L'associé en charge de la mission doit assumer la responsabilité de :
 - (a) la qualité globale de chaque mission de compilation qui lui est attribuée,
 - (b) la conformité de la mission aux politiques de contrôle qualité du cabinet, plus particulièrement en (Voir par A25):
 - i. en vérifiant que les procédures appropriées concernant l'acceptation et le maintien des relations clients et des missions sont suivies (Voir par A26);
 - ii. en vérifiant que l'équipe de mission possède collectivement la compétence et les capacités nécessaires pour réaliser la mission de compilation ;
 - iii. en étant vigilant aux signes de non-conformité aux règles d'éthiques par les membres de l'équipe affectée à la mission, et en déterminant les mesures appropriées si ces signes viennent à l'attention de l'associé en charge de la mission (Voir par. A27).
 - iv. en dirigeant, supervisant et en exécutant la mission de compilation dans le respect des normes professionnelles et des exigences des textes législatifs et réglementaires

applicables, et ;

- v. en veillant à la tenue d'une documentation appropriée.

Acceptation et maintien de la mission

Maintien de la relation client, acceptation de la mission et accord sur les conditions de la mission

Conditions de la mission :

6. {ISRS 4410 § 24}. Le professionnel ne doit accepter la mission que si les conditions de cette mission ont été acceptées par la direction, et par le tiers confiant la mission, si celui-ci est différent. Ces conditions comprennent :
 - (a) l'utilisation et la diffusion prévues de l'information financière ainsi que les restrictions visant leur utilisation ou leur diffusion, s'il y a lieu (Voir par. A20, A28-A29)
 - (b) l'identification du référentiel d'information financière applicable (Voir par. A20, A30-A33) ;
 - (c) l'objectif et l'étendue de la mission de compilation (Voir par. A20)
 - (d) les responsabilités du professionnel, y compris l'obligation de se conformer avec les règles éthiques pertinentes (Voir par. A20)
 - (e) Les responsabilités de la direction pour : (Voir par A34-A36)
 - (i) la préparation et la présentation de l'information financière, conformément à un référentiel d'information financière qui est acceptable compte tenu de l'utilisation prévue de l'information financière et les utilisateurs visés.
 - (ii) L'exactitude et l'exhaustivité des enregistrements, des documents, des commentaires et des autres informations fournies par la direction pour la mission de compilation; et
 - (iii) Les jugements nécessaires à la préparation et la présentation de l'information financière, y compris ceux pour lesquels le professionnel peut fournir une assistance dans le cadre de la mission de compilation, et (Voir par. A22)
 - (f) Le contenu et la forme prévus du rapport du professionnel.
7. {ISRS 4410 § 25}. Avant de réaliser la mission, le professionnel doit convenir des conditions de la mission dans une lettre de mission ou dans un autre type d'accord écrit établi sous une forme appropriée, (A37-A39).

Missions récurrentes

8. {ISRS 4410 § 26} Dans le cas de missions de compilation récurrentes, le professionnel doit apprécier si les circonstances, y compris les changements dans les éléments d'appréciation ayant mené à l'acceptation de la mission, exigent une révision des conditions de la mission et s'il est nécessaire de rappeler à la direction les conditions déjà convenues. (Voir par. A40)

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

9. {ISRS 4410 § 27} Au cours de la mission de compilation, le professionnel doit, en temps opportun, communiquer à la direction ou aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise, selon le cas, toutes les questions concernant la mission de compilation qui, selon son jugement professionnel, sont suffisamment importantes pour mériter leur attention.

Réalisation de la mission

Prise de connaissance par le professionnel :

10. {ISRS 4410 § 28}. Pour réaliser la mission de compilation, le professionnel doit prendre connaissance des points suivants (Voir par. A42-A44) :
 - (a) Les activités et les opérations de l'entité, y compris son système de comptabilité et ses

enregistrements comptables;

- (b) Le référentiel d'information financière applicable, y compris son application au secteur de l'entité.

Compilation de l'information financière

11. {ISRS 4410 § 29} Le professionnel doit compiler l'information financière en utilisant les documents comptables, les explications et d'autres informations, y compris les jugements importants, fournis par la direction.
12. {ISRS 4410 §30} Le professionnel doit communiquer à la direction ou, le cas échéant, avec les personnes constituant le gouvernement d'entreprise, les jugements importants pour lesquels le professionnel a fourni une assistance dans le cadre de la compilation de l'information financière (Voir par. A45)
13. {ISRS 4410 § 31} Avant la fin de la mission de compilation, le professionnel doit lire l'information financière compilée à la lumière de sa connaissance de l'entreprise, de ses activités et du référentiel d'information financière applicable. (Voir par. A46)
14. {ISRS 4410 § 32}. Si, au cours de la mission de compilation, le professionnel se rend compte que les enregistrements comptables, documents, explications ou autres informations, y compris les jugements importants, fournis par la direction pour la mission de compilation sont incomplets, inexacts ou autrement insatisfaisants, le professionnel doit porter ce fait à l'attention de la direction et demander des informations supplémentaires ou corrigées.
15. {ISRS 4410 § 33}. Dans le cas où le professionnel n'est pas en mesure de terminer la mission parce que la direction n'a pas pu fournir des enregistrements comptables, des documents, des explications ou d'autres informations, y compris les jugements importants, comme demandé, le professionnel doit démissionner de la mission et informer la direction et les personnes constituant le gouvernement d'entreprise des raisons de sa démission (Voir par. A52).
16. {ISRS 4410 §34}. Si le professionnel apprend au cours de la mission que:
 - (a) Les informations financières compilées ne se réfèrent pas ou ne décrivent pas le référentiel d'information financière applicable de manière adéquate (Voir par A47)
 - (b) Que les corrections de l'information financière compilée sont nécessaires pour que l'information financière ne contienne pas d'anomalies significatives.
 - (c) L'information financière compilée est trompeuse pour d'autres motifs. (Voir par. A51)

le professionnel doit proposer les modifications appropriées à la direction.

17. {ISRS 4410 §35} Si la direction refuse, ou ne permet pas au professionnel de procéder aux corrections proposées de l'information financière compilée, le professionnel doit démissionner de la mission et informer la direction et les personnes constituant le gouvernement d'entreprise de la raison de sa démission (Voir par. A52).
18. {ISRS 4410 §36} Si la démission du de la mission n'est pas possible, le professionnel doit déterminer les responsabilités professionnelles et légales applicables dans ces circonstances.
19. {ISRS 4410 §37} Le professionnel doit obtenir la confirmation de la direction, ou le cas échéant des personnes constituant le gouvernement d'entreprise, qu'ils assument la responsabilité l'information financière compilée. (Voir par. A62).

Documentation

20. {ISRS 4410 §38} Le professionnel doit consigner les éléments suivants :
 - (a) Les points significatifs qui ont été identifiés au cours de la mission de compilation et la manière dont ils ont été résolus par le professionnel.
 - (b) Une documentation indiquant comment l'information financière compilée a été rapprochée avec les enregistrements comptables sous-jacents, les documents, les commentaires et les autres informations fournies par la direction, et

- (c) Une copie de la version finale de l'information financière compilée dont la direction ou les personnes constituant le gouvernement d'entreprise ont reconnu la responsabilité et du rapport du professionnel (Voir par. A62).

Le rapport du professionnel

- 21. {ISRS 4410 §39} Un des principaux objectifs du rapport du professionnel est de clairement communiquer la nature de la mission de compilation et de clarifier le rôle et les responsabilités du professionnel lors de la mission. Le rapport du professionnel ne sert d'aucune manière à exprimer une opinion ou une conclusion sur l'information financière.
- 22. {ISRS 4410 §40} Le rapport du professionnel émis au titre de la mission de compilation doit être écrit et doit comprendre les éléments suivants (Voir par. A56-A57, A63)
 - (a) Le titre du rapport,
 - (b) Les destinataires, comme requis par les conditions de la mission.
 - (c) Une déclaration que le professionnel a compilé l'information financière à partir des informations fournies par la direction.
 - (d) Une description des responsabilités de la direction ou, le cas échéant des personnes constituant le gouvernement d'entreprise, en lien avec la mission de compilation, en lien avec l'information financière.
 - (e) L'identification du référentiel d'information financière applicable et, si un référentiel à caractère spécifique est utilisé, une description ou la référence de celui-ci
 - (f) L'identification de l'information financière, y compris le titre de chaque état de l'information financière si il comprend plus d'un état, et la date de l'information financière ou la période qu'elle couvre.
 - (g) Une description des responsabilités du professionnel dans la compilation de l'information financière, y compris le fait que la mission a été réalisée en application de cette norme ISRS et que le professionnel a respecté les règles de déontologie applicables.
 - (h) Une description de ce que comporte une mission de compilation réalisée en application de la présente norme ISRS :
 - (i) Un paragraphe expliquant que :
 - (i) Puisque une mission de compilation n'est pas une mission d'audit, le professionnel ne doit pas vérifier l'exactitude ou de l'exhaustivité de l'information fournie par la direction pour être compilée et,
 - (ii) En conséquence, le professionnel n'exprime pas une opinion d'audit ou une conclusion d'examen limité sur le fait que l'information financière a été préparée en application référentiel de l'information financière applicable.
 - (j) Si l'information financière est préparée en utilisant un référentiel à caractère spécifique, un paragraphe qui : (Voir par. A59-A61)
 - (i) Décrit le contexte dans lequel l'information financière a été préparée et, si nécessaire préciser qui sont les utilisateurs visés. Une référence à une note de l'annexe qui expose ces informations; et ;
 - (ii) Attire l'attention des lecteurs du rapport sur le fait que l'information financière est préparée conformément à un référentiel à caractère spécifique et que, par conséquent, l'information peut ne pas convenir à d'autres fins;
 - (k) La date du rapport du professionnel,
 - (l) La signature du professionnel,
 - (m) Le lieu ou pratique le professionnel.
- 23. {ISRS 4410 §41} Le professionnel doit dater le rapport à la date à laquelle il a terminé la mission de compilation en application de la présente norme ISRS (Voir par. A62)

COMMENTAIRES

- C.1. L'objectif d'une mission de compilation est, pour le professionnel, de fournir de l'assistance à la direction de l'entité pour la préparation et la présentation des états financiers en faisant application de son expertise en matière de comptabilité et d'informations financière.
- C.2. Le rapport du professionnel mentionne que le professionnel a fait usage de sa compétence en matière de comptabilité et d'information financière pour assister la direction dans la préparation des états financiers et qu'il a respecté les règles de déontologie applicables, dont les principes d'intégrité, d'objectivité, de compétence professionnelle et de diligence.
- C.3. Le professionnel peut s'aider d'un questionnaire de mission de compilation. Un exemple de questionnaire figure dans la section « Exemples d'outils ».
- C.4. Un exemple de rapport de compilation figure dans la section « Exemples d'outils ».

EXEMPLE D'OUTILS

Exemple de questionnaire de compilation



OHADA -
Questionnaire de cor

Exemple de rapport de compilation



OHADA - Exemple de
rapport de compilatio

5. Missions de présentation des comptes (NP 2300)

La mission de présentation des comptes est une mission d'assurance de niveau modéré aboutissant à une opinion exprimée sous une forme négative portant sur la cohérence et la vraisemblance des comptes ; le niveau d'assurance est inférieur à celui d'un audit ou d'un examen limité.

La mission de présentation n'existe pas dans le référentiel des normes internationales de l'IAASB ; elle existe dans le référentiel normatif des professionnels de l'expertise comptable en France (NP 2300)

DILIGENCES REQUISES PAR LA NORME NP 2300

Procédures à mettre en œuvre

Prise de connaissance

1. {NP 2300 §10} Préalablement à l'acceptation (ou au maintien) de la mission, le professionnel de l'expertise comptable acquiert (ou met à jour) une (sa) connaissance globale de l'entreprise, de son évolution récente et de son environnement afin de pouvoir apprécier si les comptes donnent une information cohérente et vraisemblable de la situation de l'entité. A cet effet, il s'entretient avec la direction et lui précise notamment les responsabilités respectives de chacun dans la présentation et l'arrêté des comptes.

Lettre de mission

2. {NP 2300 §11} (...), le professionnel de l'expertise comptable établit une lettre de mission dans laquelle il définit les termes, les conditions de la mission et les obligations réciproques des parties. Cette lettre constitue un contrat qui a pour objectif principal de s'assurer qu'il n'existe aucun malentendu avec le client ou l'adhérent quant aux termes de la mission. Elle facilite la planification des travaux et permet de confirmer l'acceptation (ou le maintien) de la mission qui est confiée au professionnel de l'expertise comptable.

Organisation de la comptabilité

3. {NP 2300 §12} Le professionnel de l'expertise comptable prend connaissance et le cas échéant recommande des procédures d'organisation comptable conformes à la législation en vigueur et adaptées à la taille et aux besoins de l'entité concernée.

Appréciation de la régularité en la forme de comptabilité

4. {NP 2300 §13} Lorsque la comptabilité est tenue par l'entité, le professionnel de l'expertise comptable vérifie l'existence et la mise à jour des livres comptables obligatoires prévus par la réglementation ; il apprécie par des sondages appropriés la qualité des enregistrements comptables.

Clôture des comptes

5. {NP 2300 §14} Sur la base des informations communiquées par la direction, le professionnel de l'expertise comptable propose les écritures comptables d'inventaire ; il vérifie leur correcte comptabilisation. Lorsque la comptabilité est tenue par l'entité, il effectue des contrôles par sondages sur les pièces justificatives sous-tendant les écritures d'inventaire enregistrées dans les comptes. Il vérifie la pertinence des informations données dans l'annexe..

La cohérence et de la vraisemblance des comptes

6. {NP 2300 §15} Le professionnel de l'expertise comptable met en œuvre des procédures analytiques lors de la revue de la cohérence et de la vraisemblance des comptes qu'il effectue à la fin de ses travaux. L'application de cette technique lui permet de vérifier la cohérence et la vraisemblance des comptes pris dans leur ensemble au regard des éléments collectés tout au long de ses travaux sur l'entité et son secteur d'activité.

7. {NP 2300 §16} Lorsque ces procédures analytiques mettent en évidence des informations qui ne sont pas en corrélation avec d'autres informations, des variations significatives ou des tendances inattendues, le professionnel de l'expertise comptable détermine les procédures complémentaires à mettre en place pour expliquer ces variations et ces incohérences.
8. {NP 2300 §17} Lorsqu'à l'issue des procédures complémentaires mises en œuvre ces incohérences sont confirmées, le professionnel de l'expertise comptable s'efforce d'obtenir des explications de la direction. Si les explications données ne sont pas pertinentes et que les informations comptables présentées sont considérées par le professionnel de l'expertise comptable comme insuffisantes pour l'utilisateur des comptes, le professionnel de l'expertise comptable en tire les conséquences dans son rapport en formulant, selon les cas, une conclusion avec observation ou un refus d'attester.

Documentation des travaux

9. {NP 2300 §18} Le professionnel de l'expertise comptable constitue un dossier de travail contenant la documentation de ses travaux et notamment les éléments importants sur lesquels se fondent ses conclusions. Cette documentation permet de justifier que la mission a été effectuée selon les dispositions de la présente norme.

Rapport

10. {NP 2300 §19} Le rapport émis à l'issue d'une mission de présentation prend la forme d'une attestation qui comporte une conclusion exprimant une assurance formulée sous une forme négative sur la cohérence et la vraisemblance des comptes pris dans leur ensemble. Les comptes annuels sont annexés à l'attestation. Le professionnel de l'expertise comptable évalue si les éléments collectés lors de ses travaux ont un caractère suffisamment probant pour étayer cette conclusion.

Formulation de la conclusion

11. {NP 2300 §20} Le professionnel de l'expertise comptable formule dans l'attestation :
 - a) une conclusion favorable sans observation ;
 - b) ou une conclusion favorable assortie d'une ou de plusieurs observations ;
 - c) ou un refus d'attester.

Conclusion favorable sans observation

12. {NP 2300 §21} Le professionnel de l'expertise comptable formule une conclusion sans observation lorsqu'il a pu mettre en œuvre sans limitation toutes les diligences correspondant à une mission de présentation et qu'il n'a relevé, au cours de ses travaux, aucun élément de nature à remettre en cause la cohérence et la vraisemblance des comptes pris dans leur ensemble.

Conclusion favorable avec observation(s)

13. {NP 2300 §22} Le professionnel de l'expertise comptable formule une conclusion avec observation(s) :
 - a) lorsqu'il a rencontré au cours de sa mission des limitations dans ses diligences,
 - b) ou qu'il a relevé une ou plusieurs incertitudes affectant les comptes,
 - c) ou qu'il est en désaccord avec le client ou l'adhérent sur une ou des options prises par ce dernier, qu'il estime toutefois que les incidences de ces faits sur les comptes ne sont pas suffisamment significatives pour refuser d'attester la cohérence et la vraisemblance des comptes pris dans leur ensemble mais que ces faits méritent d'être portés à la connaissance de l'utilisateur des comptes.

Refus d'attester

14. {NP 2300 §23} Le professionnel de l'expertise comptable exprime un refus d'attester lorsqu'il estime que les incidences sur les comptes des faits relevés (incohérences multiples, limitations dans ses diligences, incertitudes ou désaccords) sont d'une importance telle qu'il ne peut obtenir un niveau d'assurance suffisant.

Contenu de l'attestation

15. {NP 2300 §24} Le professionnel de l'expertise comptable établit une attestation qui comprend les éléments suivants :
 - a) un intitulé ;
 - b) le destinataire du rapport ;
 - c) une mention confirmant que la mission a été réalisée conformément à la présente

- d) norme professionnelle et qu'elle ne constitue ni un audit, ni un examen limité ;
- e) un paragraphe d'introduction comportant le rappel de sa qualité de professionnel de l'expertise comptable et de la mission qui lui a été confiée, de procéder à une présentation de comptes, l'identification de l'entité et des comptes objet de la mission qui sont joints au rapport, et de la période couverte par ces comptes ;
- f) une conclusion exprimée sous une forme négative ;
- g) la date du rapport ;
- h) l'adresse et l'identification du (des) professionnel(s) de l'expertise comptable signataire(s) du rapport.

COMMENTAIRES

- C.1. Cette mission, non prévue par le cadre de référence international, a été instituée en France pour répondre notamment aux besoins des petites et moyennes entités. En amont de la mission de présentation des comptes stricto sensu, la direction peut confier au professionnel de l'expertise comptable le soin de tenir la comptabilité de l'entité. Par ailleurs, la mission peut être complétée par l'établissement des déclarations fiscales et sociales liées à la période de référence.
- C.2. Les procédures à mettre en œuvre dans le cadre d'une mission de présentation ne comportent pas de contrôles de substance des comptes puisque l'objectif de la mission n'est pas d'exprimer une opinion sur la régularité, la sincérité et l'image fidèle des comptes. Les travaux à mettre en œuvre comprennent notamment :
- une prise de connaissance globale de l'entité ;
 - une appréciation des procédures élémentaires d'organisation comptable ;
 - une appréciation de la régularité formelle de la comptabilité ;
 - une collecte des éléments concourant aux écritures d'inventaire de fin d'exercice ;
 - une justification des soldes et des contrôles de cohérence des principaux comptes ;
 - un examen critique des comptes pris dans leur ensemble ;
 - des entretiens avec la direction.
- C.3. La direction est responsable des informations communiquées au professionnel de l'expertise comptable pour les besoins de sa mission. Le professionnel de l'expertise comptable évalue de façon critique les documents et les informations comptables ou non comptables communiquées ; il reste attentif à celles recueillies au cours de sa mission qui contredisent ou remettent en cause les informations obtenues de la direction.
- C.4. La prise de connaissance est de portée générale ; elle permet notamment au professionnel de l'expertise comptable de collecter les informations relatives aux caractéristiques du secteur d'activité et d'apprécier l'organisation comptable ; elle ne comprend pas l'évaluation des procédures de contrôle interne.
- Conformément à l'article 8 de l'Acte Uniforme OHADA portant organisation et harmonisation des comptabilités des entreprises, les comptes annuels décrivent de façon régulière et sincère les événements, opérations et situations de l'exercice pour donner une image fidèle du patrimoine, de la situation financière et du résultat de l'entreprise.
- En conséquence, la direction reste responsable à l'égard des tiers de l'exhaustivité, de la fiabilité et de l'exactitude des informations comptables et financières concourant à la présentation des comptes ainsi que des procédures de contrôle interne concourant à l'élaboration de ces comptes.
- C.5. La lettre de mission comporte les éléments suivants, sans préjudice d'autres éléments liés aux particularités de l'entité que le professionnel de l'expertise comptable jugerait utile d'ajouter :
- la nature et l'objectif de la mission y compris le fait qu'elle ne constitue ni un audit, ni un examen limité ;
 - les responsabilités respectives du professionnel de l'expertise comptable et de la direction dans le cadre de la mission ;
 - la référence au Code de déontologie et à la présente norme ;
 - le fait que la mission n'a pas pour objectif de déceler les erreurs, actes illégaux ou autres irrégularités, par exemple des fraudes ou des malversations éventuelles ;
 - que les procédures mises en œuvre visent à aider la direction dans la clôture des comptes et dans leur présentation formelle ; elles ne comprennent pas le contrôle de la matérialité des opérations, le contrôle des inventaires physiques des actifs de l'entité à la clôture de l'exercice comptable (stocks, immobilisations,

espèces en caisse notamment) et l'appréciation des procédures de contrôle interne ;

- la nature des informations à communiquer par la direction et le fait que celle-ci est responsable de la fiabilité, de l'exhaustivité et de l'exactitude des informations fournies au professionnel de l'expertise comptable ;
- le référentiel comptable sur la base duquel les comptes sont présentés ;
- la forme du rapport établi à l'issue de la mission.

Elle comprend également les conditions générales du contrat de mission ainsi qu'un tableau de répartition des tâches entre le client et le professionnel de l'expertise comptable.

C.6. Le professionnel de l'expertise comptable vérifie que l'entité utilise un plan de comptes adapté et conforme au référentiel comptable applicable. Il attire l'attention de la direction sur les bonnes pratiques professionnelles en matière de procédures d'organisation administrative (création des documents de base, classement des documents, autorisation de paiement, etc.).

Dans les entités pratiquant en cours d'exercice une comptabilité de trésorerie, le professionnel de l'expertise comptable apporte une attention particulière à la mise en place de procédures de classement et de référencement des documents qui permettent d'effectuer le recensement des créances et des dettes en fin d'exercice.

C.7. Lorsque les enregistrements comptables sont effectués par le client, le professionnel de l'expertise comptable effectue des contrôles par sondages portant sur la qualité des enregistrements par référence au principe d'importance relative et de seuil de signification.

Les contrôles consistent essentiellement à :

- veiller à ce que les enregistrements sont appuyés d'une pièce justificative ;
- vérifier la pertinence de l'imputation comptable ;
- vérifier que l'enregistrement est effectué sur la bonne période.

C.8. Le professionnel de l'expertise comptable recense et collecte auprès de la direction les informations nécessaires pour déterminer les écritures à comptabiliser en fin d'exercice (écritures d'inventaire), notamment :

- les taux d'amortissement applicables ;
- l'état récapitulatif du stock de marchandises et des en-cours de production, établi et signé par la direction ;
- la liste éventuelle des travaux faits par l'entreprise pour elle-même ;
- la liste des créances douteuses ;
- les dépréciations d'actifs ;
- le montant des provisions ;
- le dénouement des opérations bancaires à la clôture.

Le professionnel de l'expertise comptable procède aux travaux de clôture des comptes à partir de la balance générale qui intègre les écritures d'inventaire.

Le professionnel de l'expertise comptable effectue des contrôles par sondages sur les comptes de bilan et de résultat les plus significatifs de l'activité de l'entité : justification des soldes, rapprochement avec des pièces justificatives externes, recouplement avec des pièces justificatives internes.

Il prend en considération le caractère significatif des données ce qui peut le conduire à simplifier certaines opérations d'inventaire.

Ces contrôles peuvent être allégés lorsque les enregistrements comptables sont assurés par le professionnel de l'expertise comptable.

C.9. A partir de la balance des comptes après écritures d'inventaire, le professionnel de l'expertise comptable procède à la "lecture d'ensemble" des comptes afin de s'assurer que ceux-ci :

- ne présentent pas d'anomalies manifestes ;
- ne sont entachés d'aucune erreur mathématique ;
- donnent une information cohérente et vraisemblable d'une part par rapport à la connaissance acquise de l'entreprise et de son environnement et d'autre part par rapport aux informations communiquées par le client.

A cet effet, le professionnel de l'expertise comptable effectue des rapprochements entre les rubriques du bilan et du compte de résultat avec les éléments identiques de l'exercice précédent ; il analyse les variations significatives et les informations qu'il considère comme essentielles dans la formation du résultat au regard des faits marquants de l'exercice. Il se réfère, le cas échéant, à des entreprises similaires ou à des monographies sectorielles. Les incohérences apparues à l'occasion des procédures mises en œuvre sont discutées avec la direction de l'entité.

C.10. Le professionnel de l'expertise comptable constitue un dossier de travail pour chacune des entités dans laquelle il effectue une mission de présentation. Le dossier de travail contient la documentation des travaux ; celle-ci doit permettre à un autre professionnel expérimenté n'ayant pas pris part à la mission d'être en mesure de comprendre les problématiques rencontrées au cours de la mission et d'apprécier la pertinence des travaux réalisés par le professionnel de l'expertise comptable.

Le professionnel de l'expertise comptable documente et formalise dans ce dossier les travaux effectués et notamment les discussions intervenues avec la direction ou avec d'autres interlocuteurs qui portent sur les problématiques susceptibles d'avoir une incidence significative sur les comptes. Dans le cas où le professionnel de l'expertise comptable a identifié une information contradictoire ou incohérente susceptible d'induire en erreur le lecteur des comptes, il documente dans le dossier de travail la manière dont cette contradiction ou cette incohérence a été résolue pour la présentation finale des comptes.

C.11. Le dossier de travail comprend :

- toutes les informations utiles sur l'entreprise pour la mission en cours et les missions ultérieures ;
- tous les documents de travail relatifs aux comptes annuels de l'exercice.

Dans le cadre d'une mission de présentation, le dossier contient sans préjudice d'autres éléments liés aux particularités de l'entité que le professionnel de l'expertise comptable jugerait utile d'ajouter :

- un exemplaire de la lettre de mission ;
- les documents juridiques de l'entité et les contrats importants ;
- la description de l'entreprise et de son activité ;
- la description du système comptable ;
- un programme de travail adapté et un questionnaire aide-mémoire ;
- le grand livre si celui-ci a été utilisé comme feuille de travail et qu'il fait apparaître les contrôles opérés ;
- les feuilles de travail relatives à l'arrêté des comptes ;
- les feuilles de travail relatives à l'examen de la cohérence et de la vraisemblance ;
- une note de synthèse générale ;
- un exemplaire des comptes définitifs ;
- une copie signée du rapport établi.

C.12. L'attestation comprend l'identification des comptes annuels de l'entreprise.

Cette disposition sera complétée par une mention apposée sur chaque page des comptes rappelant la nature de la mission confiée au professionnel de l'expertise comptable et l'existence de l'attestation.

C.13. Dans les entreprises soumises au commissariat aux comptes, le professionnel de l'expertise comptable n'aura pas à délivrer, sauf considérations particulières, une attestation de présentation, sachant que le commissaire aux comptes délivrera à l'issue de sa mission une assurance de degré supérieur. Dans le cas général, il délivrera un compte rendu de travaux ne comportant ni le titre « Attestation » ni la formulation de l'assurance sur les comptes.

C.14. Un exemple de lettre de mission figure dans la section « Exemples d'outils »

C.15. Un exemple de rapport de mission de présentation de comptes figure dans la section « Exemple d'outils »

EXEMPLE D'OUTILS

Exemple de lettre de mission de présentation de comptes



OHADA - exemple de
lettre de mission de p

Exemple de rapport de mission de présentation de comptes



OHADA - rapport de
mission de présentati

6. Missions d'assurance autres que les audits ou des examens limités d'informations financières historiques (ISAE 3000)

La norme ISAE 3000 est la norme « chapeau » des missions d'assurance autres que les audits ou les examens limités d'informations financières historiques. Cette norme couvre les missions d'assurance limitée et les missions d'assurance raisonnable.

DILIGENCES REQUISES PAR LA NORME ISAE 3000

Mise en œuvre d'une mission d'assurance conformément aux normes ISAE

Respecter les normes qui sont pertinentes à la mission

1. {ISAE 3000 §14} Le professionnel doit respecter la présente norme ISAE et toutes les normes ISAE spécifiques qui sont pertinentes à la mission.
2. {ISAE 3000 §15} Le professionnel ne doit pas se déclarer en conformité avec la présente ou d'autres normes ISAE, à moins d'avoir rempli les diligences requises par la présente norme ISAE et de toutes les autres normes ISAE pertinentes à la mission. (Voir par. A22-A22, A170)

Texte d'une norme ISAE

3. {ISAE 3000 §16} Le professionnel doit avoir connaissance de l'intégralité du texte d'une norme ISAE, y compris son application et les autres documents explicatifs, afin d'en comprendre les objectifs et d'en appliquer correctement les diligences requises. (Voir par. A23-A28)

Application des diligences requises pertinentes

4. {ISAE 3000 §17} Sous réserve du paragraphe suivant, le professionnel doit respecter chaque diligence requise par la présente norme ISAE et les normes ISAE spécifiques applicables, à moins qu'en raison des circonstances de la mission une diligence requise ne soit pas pertinente parce qu'elle dépend d'une condition et que la condition n'existe pas. Les diligences requises qui s'appliquent uniquement à l'un ou l'autre des types de mission sont présentées sous forme de colonne avec la lettre « L » assurance limitée) ou « R » (assurance raisonnable) après le numéro de paragraphe (Voir par A29).
5. {ISAE 3000 §18} Dans certaines circonstances exceptionnelles, le professionnel peut estimer nécessaire de déroger à une diligence requise pertinente d'une norme ISAE. Dans ce cas, le professionnel devra procéder à d'autres diligences permettant d'atteindre l'objectif de cette diligence requise. Un professionnel peut choisir de déroger à une diligence requise pertinente uniquement si la diligence requise concerne l'exécution d'une diligence spécifique et que, compte tenu des circonstances spécifiques de la mission, cette diligence ne permettrait pas d'atteindre l'objectif visé par l'exigence.

Incapacité d'atteindre un objectif

6. {ISAE 3000 §19} Si un objectif poursuivi par la présente norme ISAE ou une norme ISAE spécifique pertinente ne peut pas être atteint, le professionnel doit évaluer si cela doit le conduire à modifier sa conclusion ou à démissionner (lorsque les textes législatifs ou réglementaires en vigueur l'y autorisent). L'incapacité à atteindre un objectif d'une norme ISAE pertinente constitue un point important qui doit être documenté conformément au paragraphe 79 de la présente norme ISAE.

Exigences déontologiques

7. {ISAE 3000 §20} Le professionnel doit se conformer aux Parties A et B du Code de l'IESBA relatif aux missions d'assurance, ou aux autres exigences professionnelles ou aux exigences législatives ou réglementaires qui sont au moins aussi strictes. (Voir par. A30-A34, A60)

Acceptation et maintien

8. {ISAE 3000 §21} L'associé en charge de la mission doit vérifier que le cabinet a procédé aux diligences adéquates concernant l'acceptation et le maintien des relations avec le client et des missions d'assurance, et déterminer si les conclusions obtenues à cet égard sont appropriées.
9. {ISAE 3000 §22} Le professionnel ne doit pas accepter ou poursuivre une mission d'assurance lorsque : (Voir par. A30-A34)
 - a) Le professionnel n'a aucune raison de croire que les exigences déontologiques pertinentes, y compris l'indépendance, ne seront pas remplies ;
 - b) Le professionnel est convaincu que les personnes devant exécuter la mission disposent toutes des compétences et des capacités appropriées à ces fins (voir aussi le paragraphe 32) ; et
 - c) La base sur laquelle la mission doit être exécutée a été convenue comme suit :
 - i. en établissant que les conditions préalables d'une mission d'assurance sont réunies (voir aussi les paragraphes 24-26) ; et
 - ii. en confirmant l'existence d'une compréhension mutuelle entre le professionnel et la partie contractante sur les modalités de la mission, y compris sur les obligations en matière de rapport du professionnel.
10. {ISAE 3000 §23} Si l'associé en charge de la mission obtient des informations qui auraient entraîné le refus de la mission par le cabinet si ces informations avaient été disponibles plus tôt, l'associé en charge de la mission doit les communiquer sans délai au cabinet, afin qu'il puisse, avec le cabinet, prendre les mesures nécessaires.

Conditions préalables de la mission d'assurance

11. {ISAE 3000 §24} Afin d'établir si les conditions préalables d'une mission d'assurance sont réunies, le professionnel doit, sur la base d'une connaissance préalable des circonstances de la mission et d'un entretien avec la/les parties concernées, déterminer si : (Voir par. A35-A36)
 - a) Les rôles et les responsabilités des parties concernées sont appropriés compte tenu du contexte ; et (Voir par. A40-A44)
 - b) La mission présente toutes les caractéristiques suivantes :
 - i. L'information sous-jacente est appropriée ; (Voir par. A40-A44)
 - ii. Les critères que le professionnel compte voir appliquer pour la préparation de l'information sous-jacente correspondent bien aux circonstances de la mission et présentent les caractéristiques suivantes : (Voir par. A45-A50)
 - a. Pertinence.
 - b. Exhaustivité.
 - c. Fiabilité.
 - d. Neutralité.
 - e. Intelligibilité.
 - iii. Les critères que le professionnel compte voir appliquer pour la préparation de l'information sous-jacente seront mis à la disposition des utilisateurs visés. (Voir par. A51-A52)
 - iv. Le professionnel s'attend à pouvoir recueillir les éléments probants nécessaires sur lesquels fonder sa conclusion ; (Voir par. A53-A55)
 - v. La conclusion du professionnel doit figurer dans un rapport écrit, sous la forme appropriée correspondant soit à une mission d'assurance raisonnable, soit à une mission d'assurance limitée ; et
 - vi. Il y a un objectif rationnel, y compris, dans le cas d'une mission d'assurance limitée, le fait que le professionnel s'attend à pouvoir obtenir un niveau d'assurance qui fait sens. (Voir par. A56)
12. {ISAE 3000 §25} Si les conditions préalables d'une mission d'assurance ne sont pas réunies, le professionnel doit s'entretenir à ce titre avec la partie contractante. Si aucune modification ne permet de réunir les conditions préalables, le professionnel ne doit pas accepter la mission en tant que mission d'assurance, à moins d'y être tenu par les textes législatifs ou réglementaires. Une mission réalisée dans de telles circonstances n'est toutefois pas conforme aux normes ISAE. En conséquence, le professionnel ne doit inclure dans le rapport d'assurance le fait que la mission a été réalisée conformément à la présente norme ISAE ou à d'autres normes ISAE.

Restriction de l'étendue avant l'acceptation de la mission

13. {ISAE 3000 §26} Si la partie contractante impose une restriction de l'étendue des travaux du professionnel dans les modalités d'un projet de mission d'assurance, de telle sorte que le professionnel estime que cette restriction l'empêchera de porter une conclusion sur l'information sur une information, alors le professionnel ne doit pas accepter cette mission en tant que mission d'assurance, à moins d'y être tenu par les textes législatifs ou réglementaires. (Voir par. A155(c))

Convenir des modalités de la mission

14. {ISAE 3000 §27} Le professionnel doit convenir des modalités de la mission avec la partie contractante. Les modalités convenues pour la mission doivent être spécifiées, avec suffisamment de détails, dans une lettre de mission ou sous une autre forme convenable d'accord écrit, de confirmation écrite, ou d'inscription dans les textes législatifs ou réglementaires. (Voir par. A56-A57)
15. {ISAE 3000 §28} Dans le cas des missions récurrentes, le professionnel doit évaluer si les circonstances imposent de modifier les modalités de la mission et s'il convient de rappeler à la partie contractante les modalités de mission existantes.

Acceptation d'une modification des modalités de la mission

16. {ISAE 3000 §29} Le professionnel ne doit pas accepter de modification des modalités de la mission si aucun motif raisonnable ne le justifie. Si une telle modification est apportée, le professionnel ne doit pas négliger les éléments probants qui avaient été obtenus avant la modification. (Voir par. A59)

Rapport d'assurance imposé par les textes législatifs ou réglementaires

17. {ISAE 3000 §30} Dans certains cas, les textes législatifs ou réglementaires du pays préconisent le mode de présentation ou de formulation du rapport d'assurance. Dans ce cas, le professionnel doit évaluer :
 - a) Si les utilisateurs visés risquent ou non de mal interpréter la conclusion d'assurance ; et
 - b) Si oui, si des explications complémentaires dans le rapport d'assurance peuvent prévenir d'éventuels malentendus.

Si le professionnel conclut que des explications complémentaires dans le rapport d'assurance ne peuvent pas prévenir d'éventuels malentendus, le professionnel ne doit pas accepter la mission, à moins d'y être tenu par les textes législatifs ou réglementaires. Une mission réalisée conformément à de tels textes législatifs ou réglementaires n'est pas conforme aux normes ISAE. En conséquence, le professionnel ne doit pas inclure dans le rapport d'assurance une référence au fait que la mission a été réalisée conformément à la présente norme ISAE ou à d'autres normes ISAE (voir aussi le paragraphe 71).

Contrôle qualité

Caractéristiques de l'associé en charge de la mission

18. {ISAE 3000 §31} L'associé en charge de la mission doit :
 - a) Être membre d'un cabinet qui applique la norme ISQC 1, ou d'autres exigences professionnelles, ou exigences législatives ou réglementaires, qui sont au moins aussi strictes que la norme ISQC 1; (Voir par. A60-A66)
 - b) Posséder des compétences en matière de compétences et de techniques d'assurance obtenues grâce à une solide formation et des applications pratiques ; et (Voir par. A60)
 - c) Détenir des compétences suffisantes dans l'information sous-jacente et dans sa mesure ou évaluation pour pouvoir accepter la responsabilité de la conclusion d'assurance. (Voir par. A67-A68)

Sélection de l'équipe

19. {ISAE 3000 §32} L'associé en charge de la mission doit : (Voir par. A69)
 - a) Avoir la certitude que les personnes qui réalisent la mission disposent toutes des compétences et des capacités adéquates pour : (Voir par. A70-A71)
 - i. Réaliser la mission conformément aux normes pertinentes et aux exigences législatives et

- ii. réglementaires en vigueur ; et
- ii. Faire en sorte qu'un rapport d'assurance approprié aux circonstances soit rendu.
- b) Avoir la certitude que le professionnel sera en mesure d'être impliqué dans le travail :
 - i. D'un expert choisi par le professionnel lorsque le travail de cet expert doit être utilisé ; et (Voir par. A70-A71)
 - ii. D'un autre professionnel, ne faisant pas partie de l'équipe de mission, lorsque le travail d'assurance de ce professionnel doit être utilisé, (Réf: Para. A72-A73) dans une mesure qui soit suffisante pour accepter la responsabilité de la conclusion d'assurance sur l'information considérée.

Responsabilités de l'associé en charge de la mission

20. {ISAE 3000 §33} L'associé en charge de la mission garantit la qualité globale de la mission. Il lui incombe notamment de :
- a) Réaliser les diligences appropriées concernant l'acceptation et le maintien des relations avec le client et des missions ;
 - b) Planifier et réaliser la mission (y compris la direction et la supervision nécessaires) de manière à respecter les normes professionnelles et les exigences légales et réglementaires en vigueur.
 - c) Réaliser des examens limités conformément à la politique interne et aux diligences du cabinet en la matière et procéder à un examen limité des documents de la mission au plus tard avant l'émission du rapport d'assurance ; (Voir par. A74)
 - d) Tenir à jour la documentation de la mission appropriés afin d'apporter la preuve que les objectifs du professionnel sont atteints, et que la mission a été exercée conformément aux normes ISAE applicables et aux exigences légales et réglementaires en vigueur ; et
 - e) Veiller à ce que les consultations appropriées soient entreprises par l'équipe de mission concernant les points complexes ou controversés.
21. {ISAE 3000 §34} Tout au long de la mission, l'associé en charge de la mission doit rester attentif, par l'observation et en effectuant les entretiens qu'il juge nécessaires, aux éléments probants du non-respect des exigences déontologiques par les membres de l'équipe de mission. Si des éléments parviennent à l'associé en charge de la mission, par le biais du système de contrôle qualité du cabinet ou autre, indiquant que des membres de l'équipe de mission ne respectent pas les exigences déontologiques pertinentes, l'associé en charge de la mission doit définir les mesures à prendre, en collaboration avec les autres membres du cabinet.
22. {ISAE 3000 §35} L'associé en charge de la mission doit tenir compte des résultats du processus de surveillance du cabinet tels qu'ils apparaissent dans les dernières informations que font circuler le cabinet, et, le cas échéant, les autres réseaux de cabinets, et évaluer si les éventuelles défaillances révélées par ces informations ont ou non une incidence sur la mission d'assurance.

Revue du contrôle qualité de la mission

23. {ISAE 3000 §36} Dans le cas des missions pour lesquelles les textes législatifs ou réglementaires prescrivent une revue de contrôle qualité ou pour lesquelles le cabinet a déterminé qu'une revue de contrôle qualité est requise, le cas échéant :
- a) Il incombera à l'associé en charge de la mission d'engager des entretiens sur les questions importantes soulevées par la mission avec le responsable du contrôle qualité de la mission, et de ne pas dater le rapport d'assurance avant d'avoir achevé cette revue ; et
 - b) Le responsable du contrôle qualité de la mission doit procéder à une évaluation objective des jugements importants portés par l'équipe de mission et des conclusions tirées aux fins de la formulation du rapport d'assurance. L'évaluation doit inclure : (Voir par. A75)
 - i. Des entretiens sur les questions importantes avec l'associé en charge de la mission ;
 - ii. L'analyse de l'information considérée et du projet de rapport d'assurance ;
 - iii. L'analyse d'une sélection de la documentation de la mission, concernant les jugements importants portés par l'équipe de mission et les conclusions qu'elle a tirées ; et
 - iv. Une évaluation des conclusions tirées lors de la formulation du rapport d'assurance et prise en compte du fait que le projet de rapport d'assurance est ou non approprié.

Esprit critique, jugement professionnel, et compétences et techniques d'assurance

24. {ISAE 3000 §37} Le professionnel doit planifier et exercer sa mission en faisant preuve d'esprit critique, en reconnaissant qu'il peut exister des circonstances entraînant la présence d'anomalies significatives dans l'information considérée. (Voir par. A76-A80)
25. {ISAE 3000 §38} Le professionnel doit exercer un jugement professionnel dans la planification et l'exercice d'une mission d'assurance, y compris pour définir la nature, le calendrier et l'étendue des diligences. (Voir par. A81-A85)
26. {ISAE 3000 §39} Le professionnel doit appliquer les compétences et techniques d'assurance dans le cadre d'un processus de mission itératif et systématique.

Planification et exécution de la mission

Planification

27. {ISAE 3000 §40} Le professionnel doit planifier la mission afin de faciliter sa mise en œuvre, notamment en fixant la portée, le calendrier et la direction de la mission, et en définissant la nature, le calendrier et l'étendue des diligences prévues qui doivent être réalisées afin d'atteindre l'objectif du professionnel. (Voir par. A86-A89)
28. {ISAE 3000 §41} Le professionnel doit définir si les critères conviennent aux circonstances de la mission, et notamment s'ils présentent les caractéristiques identifiées au paragraphe 24(b)(ii).
29. {ISAE 3000 §42} S'il s'avère, une fois la mission acceptée, qu'une ou plusieurs conditions préalables à une mission d'assurance ne sont pas réunies, le professionnel doit s'entretenir de ce fait avec la/les parties appropriées et déterminer :
 - a) Si la question peut être résolue de manière satisfaisante pour le professionnel ;
 - b) S'il est approprié de poursuivre la mission ; et
 - c) S'il faut ou non, et si oui comment, communiquer ce fait dans le rapport d'assurance.
30. {ISAE 3000 §43} S'il s'avère, une fois que la mission a été acceptée, que tout ou partie des critères ne conviennent pas, ou que tout ou partie des informations sous-jacentes ne sont pas appropriées à une mission d'assurance, le professionnel doit envisager de renoncer à la mission, si les textes législatifs ou réglementaires en vigueur l'y autorisent. Si le professionnel poursuit la mission, il devra formuler une conclusion avec réserve, une conclusion défavorable, ou une impossibilité d'exprimer une conclusion, selon les circonstances. (Voir par. A90-A91)

Caractère significatif

31. {ISAE 3000 §44} Le professionnel doit tenir compte du caractère significatif lors de : (Voir par. A92-A100)
 - a) La planification et la réalisation de la mission d'assurance, notamment lorsqu'il définit la nature, le calendrier et l'étendue des diligences ; et
 - b) L'évaluation du fait que l'information considérée est ou non exempte d'anomalies significatives.

Prise de connaissance de l'information sous-jacente et les autres circonstances de la mission

32. {ISAE 3000 §45} Le professionnel doit s'enquérir auprès de la/des partie(s) appropriée(s) afin de savoir :
 - a) Si elles ont ou non connaissance d'anomalies intentionnelles avérées, soupçonnées ou alléguées ou de non-conformité avec les textes législatifs et réglementaires affectant l'information considérée ; (Voir par. A101)
 - b) Si la partie responsable dispose ou non d'une fonction d'audit interne et, si oui, s'enquérir également afin de bien comprendre les activités et les principales conclusions de la fonction d'audit interne au regard de l'information considérée ; et
 - c) Si la partie responsable a eu recours ou non à des experts dans la préparation de l'information considérée.

Assurance limitée

33. {ISAE 3000 §46L} Le professionnel doit prendre connaissance de l'information sous-jacente et des autres circonstances de la mission de manière suffisante pour :

- a) Permettre au professionnel d'identifier les domaines dans lesquels une anomalie significative pourrait se produire ; et
 - b) Ce faisant, établir la base sur laquelle concevoir et effectuer les diligences permettant de répondre aux domaines identifiés au paragraphe 46L et obtenir une assurance limitée afin d'appuyer sa conclusion. (Voir par. A101-104, A107)
34. {ISAE 3000 §46L} Pendant qu'il prend connaissance de l'information sous-jacente et des autres circonstances de la mission en vertu du paragraphe 46L, le professionnel doit tenir compte du processus utilisé pour préparer l'information considérée. (Voir par. A106)

Assurance raisonnable

35. {ISAE 3000 §46R} Le professionnel doit prendre connaissance de l'information sous-jacente et des autres circonstances de la mission de manière suffisante pour :
- a) Permettre au professionnel d'identifier et d'évaluer les risques d'anomalie significative dans l'information considérée ; et
 - b) Ce faisant, établir la base sur laquelle concevoir et effectuer les diligences permettant de répondre aux risques évalués et obtenir une assurance raisonnable afin d'appuyer sa conclusion. (Voir par. A101-103, A107)
36. {ISAE 3000 §47R}. En même temps qu'il acquiert une compréhension de l'information sous-jacente et des autres circonstances de la mission en vertu du paragraphe 46R, le professionnel doit prendre connaissance du contrôle interne exercé sur la préparation de l'information considérée pertinente à la mission. Il doit notamment évaluer la conception des contrôles estimés pertinents à la mission et déterminer à l'aide de diligences s'ils ont été mis en œuvre, en sus des enquêtes menées auprès du personnel responsable de l'information considérée. (Voir par. A102)

Obtenir des éléments probants

Prise en compte du risque et réponses aux risques

Assurance Limitée

37. {ISAE 3000 §48L} Sur la base de sa prise de connaissance (voir paragraphe 46L), le professionnel doit : (Voir par. A108-A112)
- a) Identifier les domaines dans lesquels l'information considérée est susceptible de présenter une anomalie significative ;
 - b) Concevoir et effectuer les diligences permettant de répondre aux domaines identifiés au paragraphe 48L(a) et obtenir une assurance limitée afin d'appuyer sa conclusion.

Déterminer si des diligences supplémentaires sont nécessaires dans une mission d'assurance limitée

38. {ISAE 3000 §49L} Si le professionnel a connaissance d'un ou plusieurs points qui le portent à croire que l'information considérée comporte des anomalies significatives, il doit concevoir et mettre en œuvre des diligences supplémentaires afin d'obtenir d'autres éléments probants jusqu'à pouvoir: (Voir par. A112-A117)
- a) Conclure que le point en question n'est pas susceptible d'entraîner d'anomalies significatives dans l'information sur un information considérée, ou
 - b) Déterminer que le/les points en question entraînent la présence d'anomalies significatives dans l'information considérée.

Assurance raisonnable

39. {ISAE 3000 §48R} Sur la base de sa prise de connaissance (voir paragraphe 45R), le professionnel doit : (Voir par. A108-A110)
- a) Identifier et évaluer les risques d'anomalie significative dans l'information considérée ; et
 - b) Concevoir et effectuer les diligences permettant de répondre aux risques évalués et obtenir une assurance raisonnable afin d'appuyer sa conclusion. Outre toutes les autres diligences effectuées sur l'information considérée qui sont appropriées au vu des circonstances de la mission, les diligences mises en œuvre par le professionnel doivent inclure des éléments probants suffisants et appropriés sur l'efficacité opérationnelle des contrôles pertinents sur l'information considérée lorsque :
 - i. L'évaluation par le professionnel des risques d'anomalie significative repose sur l'attente d'un fonctionnement efficace des contrôles, ou lorsque

- ii. Les diligences autres que le test des contrôles ne peuvent à elles seules constituer des éléments probants suffisants.

Révision de l'évaluation des risques lors d'une mission d'assurance raisonnable

40. {ISAE 3000 §47R} L'évaluation des risques d'anomalies significatives dans l'information considérée à laquelle procède le professionnel peut être modifiée au cours de la mission à mesure que de nouveaux éléments probants sont obtenus. Dans les cas où le professionnel obtient des éléments probants incohérents avec ceux sur lesquels il avait fondé son évaluation initiale du risque d'anomalie significative, le professionnel doit revoir l'évaluation et modifier en conséquence les diligences prévues. (Réf : Para. A112)
41. {ISAE 3000 §50} Lorsqu'il conçoit et effectue les diligences, le professionnel doit tenir compte de la pertinence et de la fiabilité des informations utilisées comme éléments probants. Si :
- a) Les éléments probants présentent des incohérences en fonction des sources ; ou si
 - b) Le professionnel a des doutes sur la fiabilité des informations devant servir d'éléments probants, alors le professionnel doit déterminer les modifications ou ajouts de diligences nécessaires pour résoudre ce point, et tenir compte de leur incidence, le cas échéant, sur les autres aspects de la mission.
42. {ISAE 3000 §51} Le professionnel doit accumuler les anomalies non corrigées identifiées au cours de la mission, hormis celles qui sont manifestement insignifiantes. (Voir par. A118-A119)

Travail réalisé par un expert choisi par le professionnel

43. {ISAE 3000 §52} Lorsque le travail réalisé par un expert choisi par le professionnel doit être utilisé, le professionnel doit aussi : (Voir par. A120-A124)
- a) Évaluer si l'expert choisi dispose des compétences, des capacités et de l'objectivité nécessaires aux fins du professionnel. S'il s'agit d'un expert externe, l'évaluation de l'objectivité doit inclure des enquêtes sur les intérêts et les relations susceptibles de menacer l'objectivité de l'expert ; (Voir par. A125-A128)
 - b) Obtenir une connaissance suffisante du domaine de compétence de l'expert choisi ; (Voir par. A129-A130)
 - c) Convenir avec l'expert choisi de la nature, de la portée et des objectifs du travail à fournir ; et (Voir par. A131-A132)
 - d) Évaluer le caractère approprié du travail de l'expert choisi au regard des fins visées. (Voir par. A133-A134)

Travail réalisé par un autre professionnel, par l'expert d'une partie responsable, d'un chargé de mesure ou évaluateur, ou par un auditeur interne (Voir par. A135)

44. {ISAE 3000 §53} Lorsque le travail d'un autre professionnel doit être utilisé, le professionnel doit évaluer si le travail est approprié aux fins visées.
45. {ISAE 3000 §54} Si les informations devant servir d'éléments probants ont été préparées en utilisant le travail d'un expert désigné par une partie responsable ou un chargé de mesure ou évaluateur, le professionnel doit, dans la mesure nécessaire compte tenu de l'importance de ce travail par rapport aux fins visées :
- a) Évaluer la compétence, les capacités et l'objectivité de cet expert ;
 - b) Acquérir une bonne compréhension du travail de cet expert ; et
 - c) Évaluer la pertinence d'utiliser le travail de cet expert en tant qu'élément de preuve.
46. {ISAE 3000 §55} Si le professionnel prévoit d'utiliser le travail d'une fonction d'audit interne, il doit évaluer :
- a) La mesure dans laquelle le statut organisationnel ainsi que les politiques et procédures pertinentes se rapportant à la fonction d'audit interne permettent de garantir l'objectivité des auditeurs internes ;
 - b) Le niveau de compétence de la fonction d'audit interne ;
 - c) Si la fonction d'audit interne applique une approche systématique et disciplinée, y compris un contrôle qualité ; et
 - d) Si le travail de la fonction d'audit interne est approprié aux fins de la mission.

Déclarations écrites

47. {ISAE 3000 §56} Le professionnel doit demander à la/aux partie(s) concernée(s) une déclaration écrite :
- a) Selon laquelle elles ont fourni au professionnel toutes les informations que les parties concernées estiment pertinentes à la mission. (Voir par. A54-A55 et A136-A138)
 - b) Confirmant la mesure ou l'évaluation de l'information sous-jacente au regard des critères applicables, y compris le fait que tous les éléments pertinents sont présents dans l'information considérée.
48. {ISAE 3000 §57}. Si, outre les déclarations obligatoires, le professionnel estime nécessaire d'obtenir une ou plusieurs autres déclarations écrites afin d'appuyer les autres éléments probants qui sont pertinents pour l'information sur un information considérée, le professionnel doit les demander.
49. {ISAE 3000 §58}. Lorsque les déclarations écrites concernent des éléments qui sont importants pour l'information sur un information considérée, le professionnel doit :
- a) Évaluer leur caractère raisonnable et leur cohérence avec les autres éléments probants obtenus, y compris les autres déclarations (verbales ou écrites) ; et
 - b) Considérer si l'on peut s'attendre à ce que les personnes effectuant les déclarations soient bien renseignées sur ces questions.
50. {ISAE 3000 §59} La date des déclarations écrites doit être aussi proche que possible, mais pas ultérieure à, de celle du rapport d'assurance.

Refus de fournir les déclarations écrites demandées ou doute quant à leur fiabilité

51. {ISAE 3000 §60} Si une ou plusieurs des déclarations écrites demandées ne sont pas fournies ou si le professionnel conclut à l'existence d'un doute sur la compétence, l'intégrité, les valeurs déontologiques ou les diligences des personnes fournissant les déclarations écrites, ou à un manque de fiabilité des déclarations écrites, alors le professionnel doit : (Voir par. A139)
- a) S'entretenir à ce titre avec la/les partie(s) concernée(s) ;
 - b) Réévaluer l'intégrité des personnes à qui les déclarations ont été demandées ou qui les ont fournies, ou évaluer l'incidence que cela peut avoir sur la fiabilité des déclarations (verbales ou écrites) et les éléments probants en général ; et
 - c) Prendre les mesures adéquates, y compris déterminer l'éventuelle incidence sur la conclusion du rapport d'assurance.

Événements ultérieurs

52. {ISAE 3000 §61} Si cela est pertinent à la mission, le professionnel doit tenir compte de l'incidence des événements se produisant avant la date du rapport d'assurance sur l'information considérée et sur le rapport d'assurance, et réagir de manière appropriée aux faits dont il a connaissance après la date du rapport d'assurance et qui, s'ils avaient été connus à cette date, l'auraient conduit à modifier le rapport d'assurance. La mesure dans laquelle les événements ultérieurs doivent être pris en compte dépend du risque que ces événements aient une incidence sur l'information considérée et sur la pertinence de la conclusion du professionnel. Le professionnel n'est toutefois aucunement tenu d'effectuer la moindre diligence concernant l'information sur une information considérée au-delà de la date du rapport d'assurance. (Voir par. A140-A141)

Autres informations

53. {ISAE 3000 §62} Lorsque les documents contenant l'information considérée et le rapport d'assurance y afférent comportent d'autres informations, le professionnel doit lire ces autres informations afin d'identifier les incohérences importantes, le cas échéant, avec l'information considérée ou le rapport d'assurance et si, lors de la lecture de ces autres informations, le professionnel :
- a) Identifie une incohérence importante entre ces autres informations et l'information considérée ou le rapport d'assurance ; ou
 - b) Prend connaissance dans ces autres informations d'une anomalie de fait importante, sans lien avec les éléments apparaissant dans l'information considérée ou le rapport d'assurance, alors le professionnel doit s'entretenir à ce titre avec la/les partie(s) concernée(s) et prendre les mesures qu'il estime appropriées.

Description des critères applicables

54. {ISAE 3000 §63} Le professionnel doit évaluer si l'information considérée renvoie de manière adéquate aux critères applicables ou les décrit suffisamment. (Voir par. A143-A144)

Formuler la conclusion de la mission d'assurance

55. {ISAE 3000 §64} Le professionnel doit évaluer le caractère suffisant et approprié des éléments probants obtenus dans le cadre de la mission et, si les circonstances l'exigent, essayer d'obtenir d'autres éléments probants. Le professionnel doit tenir compte de tous les éléments probants pertinents, indépendamment du fait qu'ils corroborent ou contredisent la mesure ou l'évaluation de l'information sous-jacente au regard des critères applicables. Si le professionnel n'est pas en mesure d'obtenir tous les éléments probants supplémentaires nécessaires, il doit tenir compte des implications que cela a sur sa conclusion visée au paragraphe 64. (Voir par. A146-A152)
56. {ISAE 3000 §65} Le professionnel doit formuler une conclusion quant au fait que l'information considérée est ou non exempte d'anomalies significatives. Lors de la formulation de cette conclusion, le professionnel doit tenir compte de sa conclusion du paragraphe 64 [de la présente norme ISA] concernant le caractère suffisant et approprié des éléments probants obtenus et évaluer si les anomalies non corrigées sont significatives, prises individuellement ou dans leur ensemble. (Voir par. A3 et A153-A154)
57. {ISAE 3000 §66} Si le professionnel n'est pas en mesure d'obtenir les éléments probants appropriés, cela constitue une restriction de la portée et le professionnel doit formuler une conclusion avec réserve, formuler l'impossibilité d'exprimer une conclusion, ou renoncer à la mission lorsque les textes législatifs ou réglementaires en vigueur l'y autorisent, selon le cas. (Voir par. A155-A157)

Préparer le rapport d'assurance

58. {ISAE 3000 §67} Le rapport d'assurance doit être exposé par écrit, et contenir une formulation sans équivoque de la conclusion que porte le professionnel sur l'information considérée. (Voir par. A3, A158-A160)
59. {ISAE 3000 §68} La conclusion du professionnel doit être clairement séparée des informations ou des explications qui ne visent pas à influencer sa conclusion, notamment les Observations, les Autres points, les constatations liées à des aspects particuliers de la mission, les recommandations ou les informations complémentaires figurant dans le rapport d'assurance. La formulation doit clairement indiquer que les Observations, les Autres points, les constatations, les recommandations ou les informations complémentaires ne visent pas à porter atteinte à la conclusion du professionnel. (Voir par. A158-A160)

Contenu du rapport d'assurance

60. {ISAE 3000 §69} Le rapport d'assurance doit inclure au minimum les éléments fondamentaux suivants :
- a) Un titre qui indique clairement que le rapport est un rapport d'assurance indépendant. (Voir par. A161)
 - b) Un destinataire. (Voir par. A162)
 - c) Une identification ou description du niveau d'assurance obtenu par le professionnel, de l'information considérée et, s'il y a lieu, de l'information sous-jacente. Lorsque la conclusion du professionnel prend la forme d'une déclaration faite par la partie concernée, cette déclaration doit accompagner le rapport d'assurance, être reproduite dans le rapport d'assurance, ou y faire l'objet d'un renvoi vers une source accessible aux utilisateurs visés. (Voir par. A163)
 - d) Une identification des critères. (Voir par. A164)
 - e) S'il y a lieu, une description de toutes les restrictions inhérentes significatives associées à la mesure ou à l'évaluation de l'information sous-jacente au regard des critères. (Voir par. A165)
 - f) Lorsque les critères applicables sont conçus pour des fins spécifiques, une déclaration alertant les lecteurs de ce fait et que, par conséquent, l'information considérée risque de ne pas convenir à d'autres fins. (Voir par. A166-A167)
 - g) Une déclaration afin d'identifier la partie responsable et le chargé de mesure ou évaluateur s'il est distinct, en décrivant leurs responsabilités et celles du professionnel. (Voir par. A168)
 - h) Une déclaration que la mission a été mise en œuvre conformément à la présente norme ISAE ou, en cas de norme ISAE relative à un sujet spécifique, à cette norme ISAE. (Voir par. A169-A170)
 - i) Une déclaration que le cabinet dont le professionnel est membre applique la norme ISQC 1, ou d'autres exigences professionnelles ou des exigences légales ou réglementaires qui sont au moins aussi strictes que la norme ISQC 1. Si le professionnel n'est pas un comptable professionnel, la déclaration doit identifier les exigences professionnelles ou les exigences légales ou réglementaires appliquées qui sont au moins aussi strictes que la norme ISQC 1. (Voir par. A171)

- j) Une déclaration que le professionnel respecte l'indépendance et les autres exigences déontologiques du Code de l'IESBA, ou les autres exigences professionnelles ou les exigences légales ou réglementaires qui sont au moins aussi strictes que les Parties A et B du Code de l'IESBA relatif aux missions d'assurance. Si le professionnel n'est pas un comptable professionnel, la déclaration doit identifier les exigences professionnelles ou les exigences légales ou réglementaires appliquées qui sont au moins aussi strictes que les Parties A et B du Code de l'IESBA relatif aux missions d'assurance. (Voir par. A172)
- k) Un résumé circonstancié du travail réalisé servant de base à la conclusion du professionnel. Dans le cas d'une mission d'assurance limitée, une appréciation de la nature, du calendrier et de l'étendue des diligences effectuées est indispensable afin de bien comprendre la conclusion du professionnel. Dans une mission d'assurance limitée, le résumé du travail réalisé doit indiquer que :
 - i. La nature et la forme des diligences effectuées dans une mission d'assurance limitée varient, et que leur étendue est moindre que dans une mission d'assurance raisonnable ; et que
 - ii. Par conséquent, le niveau d'assurance obtenu dans une mission d'assurance limitée est sensiblement plus faible que celui qui aurait été obtenu dans une mission d'assurance raisonnable. (Voir par. A6, A173-A177)
- l) La conclusion du professionnel : (Voir par. A2, A178-A180)
 - i. S'il y a lieu, la conclusion doit indiquer aux utilisateurs visés le contexte dans lequel la conclusion du professionnel doit être lue. (Voir par. A179)
 - ii. Dans une mission d'assurance raisonnable, la conclusion doit être exprimée sous une forme positive. (Voir par A.178)
 - iii. Dans une mission d'assurance limitée, la conclusion doit être exprimée sous une forme qui indique si, d'après les diligences effectuées et les éléments probants obtenus, un ou plusieurs éléments ont retenu l'attention du professionnel et le portent à croire que l'information considérée comporte des anomalies significatives. (Voir par. A180)
 - iv. La conclusion des points (ii) ou (iii) doit être formulée à l'aide des mots appropriés à l'information sous-jacente et aux critères applicables selon les circonstances de la mission, et formulée en termes de : (Voir par. A181)
 - a. L'information sous-jacente et les critères applicables ;
 - b. L'information considérée et les critères applicables ; ou
 - c. Une déclaration faite par la partie appropriée.
 - v. Lorsque le professionnel exprime une conclusion modifiée, le rapport d'assurance doit inclure :
 - a. Une section fournissant une description de la/des points(s) ayant donné lieu à la modification ; et
 - b. Une section contenant la conclusion modifiée du professionnel. (Voir par. A182)
- m) La signature du professionnel. (Voir par. A183)
- n) La date du rapport d'assurance. La date du rapport d'assurance ne doit pas être antérieure à celle à laquelle le professionnel a obtenu les éléments probants sur lesquels repose sa conclusion, y compris ceux pour lesquels les autorités reconnues ont affirmé avoir pris leurs responsabilités quant à l'information considérée. (Voir par. A184)
- o) Le lieu, dans le ressort où opère le professionnel.

Référence à l'expert choisi par le professionnel dans le rapport d'assurance

61. {ISAE 3000 §70} Si le professionnel fait référence dans le rapport d'assurance au travail d'un expert qu'il a choisi, la formulation dudit rapport ne doit pas sous-entendre que la responsabilité du professionnel quant à la conclusion exprimée dans ce rapport est réduite en raison de l'implication de cet expert. (Voir par. A185-A187)

Rapport d'assurance imposé par les textes législatifs ou réglementaires

62. {ISAE 3000 §71} Si le professionnel est tenu par les textes législatifs ou réglementaires d'utiliser un mode de présentation ou de formulation spécifique pour le rapport d'assurance, le rapport d'assurance ne doit faire référence à la présente norme ISAE ou à d'autres normes ISAE que s'il inclut, au minimum, chacun des éléments identifiés au paragraphe 69 [de la présente norme ISA].

Conclusions modifiées et non modifiées

63. {ISAE 3000 §72} Le professionnel doit exprimer une conclusion non modifiée lorsqu'il conclut :
- a) Dans le cas d'une mission d'assurance raisonnable, que l'information considérée a été préparée, à tous les égards importants, conformément aux critères applicables ; ou
 - b) Dans le cas d'une mission d'assurance limitée, que, d'après les diligences effectuées et les éléments probants obtenus, aucun élément n'a retenu l'attention du professionnel et ne le porte à croire que l'information considérée n'avait pas été préparée, à tous les égards importants, conformément aux critères applicables.
64. {ISAE 3000 §73} Si le professionnel estime nécessaire de :
- a) Attirer l'attention des utilisateurs visés sur un élément présenté ou divulgué dans l'information considérée et qui, de l'avis du professionnel, est d'une telle importance qu'il est fondamental pour que les utilisateurs puissent comprendre l'information (un paragraphe d'Observation) ; ou
 - b) Communiquer un élément autre que ceux présentés ou divulgués dans l'information sur un information considérée et qui, de l'avis du professionnel, est utile pour que les utilisateurs comprennent bien la mission, ses responsabilités en tant que professionnel ou le rapport d'assurance (un paragraphe Autres points), et que cela n'est pas interdit par les textes législatifs ou réglementaires, le professionnel doit le faire en ajoutant un paragraphe dans le rapport d'assurance, correctement intitulé et indiquant clairement que sa conclusion n'est pas modifiée par ce point. Dans le cas d'un paragraphe d'Observation, celui-ci ne peut faire référence qu'aux informations présentées ou divulguées dans l'information considérée.
65. {ISAE 3000 §74} Le professionnel doit exprimer une conclusion modifiée dans les circonstances suivantes :
- a) Lorsque le jugement professionnel du professionnel le porte à croire que la portée est restreinte et que cela pourrait avoir une incidence significative (voir paragraphe 66 [de la présente norme ISA]). Dans ce cas, le professionnel doit exprimer une conclusion avec réserve ou une impossibilité d'exprimer une conclusion.
 - b) Lorsque le jugement professionnel du professionnel le porte à croire que l'information sur un information considérée comporte des anomalies significatives. Dans ce cas, le professionnel doit exprimer une conclusion avec réserve ou une conclusion défavorable.
66. {ISAE 3000 §75} Le professionnel doit exprimer une conclusion avec réserve lorsque son jugement professionnel le porte à croire que les incidences, ou les éventuelles incidences, d'un élément ne sont pas si significatives et omniprésentes au point de justifier une conclusion défavorable ou une impossibilité d'exprimer une conclusion. Une conclusion avec réserve doit être exprimée « sous réserve » des incidences, ou des éventuelles incidences, de l'élément justifiant les réserves. (Voir par. A188-A189)
67. {ISAE 3000 §76} Si le professionnel exprime une conclusion modifiée en raison d'une restriction de la portée mais qu'il a aussi connaissance d'un ou plusieurs points entraînant des anomalies significatives dans l'information sur un information considérée, il doit alors inclure dans le rapport d'assurance une description claire à la fois de la restriction de la portée et du ou des points entraînant la présence d'anomalies significatives dans l'information considérée.
68. {ISAE 3000 §77} Lorsque la déclaration faite par la partie concernée a identifié et dûment décrit des anomalies significatives dans l'information sur un information considérée, le professionnel doit alors :
- a) Soit exprimer une conclusion avec réserve ou une conclusion défavorable formulée en termes d'information sous-jacente et de critères ;
 - b) Soit, s'il est tenu par les modalités de la mission de formuler une conclusion sous forme de déclaration faite par la partie concernée, formuler une conclusion sans réserve mais souligner l'élément en y faisant un renvoi spécifique dans le rapport d'assurance. (Voir par. A191)

Autres responsabilités en matière de communication

69. {ISAE 3000 §78} Le professionnel doit envisager si, en vertu des modalités de la mission et des autres circonstances de la mission, les éléments ayant retenu son attention doivent être communiqués à la partie responsable, au chargé de mesure ou d'évaluation, à la partie contractante, à ceux chargés de la gouvernance ou autres. (Voir par. A192)

Documentation

70. {ISAE 3000 §79} Le professionnel doit préparer en temps voulu une documentation sur la mission attestant de la teneur des fondements du rapport d'assurance et qui soit suffisante et appropriée pour qu'un

professionnel expérimenté, n'ayant aucun lien préalable avec la mission, puisse comprendre : (Voir par.A193-A197)

- a) La nature, le calendrier et l'étendue des diligences effectuées afin de se conformer aux normes ISAE pertinentes et aux exigences légales et réglementaires en vigueur.
- b) Les résultats des diligences effectuées et les éléments probants obtenus ; et
- c) Les éléments significatifs s'étant produits au cours de la mission, les conclusions tirées à ce sujet, et les jugements professionnels significatifs ayant justifié ces conclusions.

71. {ISAE 3000 §80} Si le professionnel identifie des informations qui sont incohérentes avec sa conclusion finale sur un élément significatif, il doit alors documenter de quelle manière il a répondu à l'incohérence.

72. {ISAE 3000 §81} Le professionnel doit réunir la documentation relative à la mission dans un dossier de mission et achever le processus administratif visant à constituer le dossier de mission définitif en temps voulu après la date du rapport d'assurance. (Voir par. A198-A199)

73. {ISAE 3000 §82} Une fois que le dossier de mission définitif a été constitué, le professionnel ne doit effacer ou éliminer aucune documentation relative à la mission, de quelque nature que ce soit, avant la fin de sa période de conservation. (Voir par. A200)

74. {ISAE 3000 §83} Si le professionnel estime nécessaire de modifier la documentation existante relative à la mission, ou d'ajouter de nouveaux documents après la constitution du dossier de mission définitif, il doit, quelle que soit la nature des modifications ou ajouts, justifier :

- a) Les raisons spécifiques de ces modifications ou ajouts ; et
- b) Quand, et par qui, ils ont été faits et revus.

COMMENTAIRES

C.1. Les normes suivantes sont des normes thématiques qui déclinent sur certains sujets les principes de la norme ISAE 3000 :

- ISAE 3400 : Examen d'informations financières prévisionnelles.
- ISAE 3402 : Rapport d'assurance sur les contrôles d'une société de services.
- ISAE 3410 : Rapport d'assurance sur les états de gaz à effet de serre.
- ISAE 3420 : Rapports d'assurance sur la compilation d'informations pro-forma intégrées dans un prospectus.

GLOSSAIRE

Acte uniforme OHADA

Acte uniforme révisé relatif au droit des sociétés commerciales et du groupement d'intérêt économique, publié au Journal Officiel du 4 février 2014.

IFAC

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

IAASB

International Auditing and Assurance Standard Board, comité indépendant élaborant les normes ISA, ISRE, ISRS, ISAE et ISQC ainsi que les IAPN. Les normes sont publiées après approbation du PIOB.

IASB

International Accounting Standards Board, organisme international chargé de l'élaboration des normes comptables internationales IAS/IFRS.

IFRS

International Financial reporting Standards, normes comptables élaborées par l'IASB.

IPSAS

International Public Sector Accounting Standard.

ISA

International Standards on Auditing, normes internationales d'audit publiées par l'IAASB.

RAPPEL DES OUTILS

Les exemples d'outils mentionnés dans ce guide sont synthétisés ci-dessous :

| AUTRES NORMES | | |
|------------------|--|--|
| ISRE 2400 | Examen limité de comptes historiques | <ul style="list-style-type: none">➤ Exemple de lettre de mission d'examen limité➤ Exemple de questionnaire d'examen limité➤ Exemple de rapport d'examen limité |
| ISRE 2410 | Examen limité d'informations financières intermédiaires effectué par l'auditeur indépendant de l'entité | <ul style="list-style-type: none">➤ Exemple de programme de travail sur le tableau d'activité et de résultat semestriel➤ Exemple de lettre d'affirmation sur l'examen limité du tableau d'activité et de résultat semestriel➤ Exemple d'attestation du commissaire aux comptes sur le tableau d'activité et de résultat semestriel |
| ISRS 4400 | Missions de procédures convenues relatives aux informations financières | <ul style="list-style-type: none">➤ Exemple de lettre de mission de procédures convenues➤ Exemple de rapport de constats résultant de procédures convenues sur les comptes fournisseurs |
| ISRS 4410 | Mission de compilation | <ul style="list-style-type: none">➤ Exemple de questionnaire de compilation➤ Exemple de rapport de compilation |
| NP 2300 | Mission de présentation des comptes | <ul style="list-style-type: none">➤ Exemple de lettre de mission de présentation de comptes➤ Exemple de rapport de mission de présentation de comptes |
| ISAE 3000 | Missions d'assurance autres que des audits ou des examens limités d'informations financières historiques | |

SOURCES

Les extraits des normes internationales traduites en français figurant dans ce Guide ont été élaborés en reprenant les normes internationales en français traduites par la CNCC- le CSOEC et l'IRE-IBRE le cas échéant. Il s'agit donc de la norme ISRE 2410.

En l'absence de traduction CNCC- CSOEC- IRE-IBRE (pour les normes ISRE 2400, ISRS 4400, ISRE 4410, et ISAE 3000), une traduction libre a été effectuée selon les mêmes conventions de traduction que celles utilisées par la CNCC- le CSOEC et l'IRE-IBRE.

La NP 2300 (mission de présentation) et son exemple de rapport sont issus de la Norme Professionnelle du Conseil Supérieur de l'Ordre des Experts Comptables français.

Certains outils figurant dans ce guide ont été adaptés au contexte de l'OHADA à partir d'outils en anglais figurant dans les guides élaborés par le SMPC (Small and Medium Practice Committee) de l'IFAC (Guides relatifs à l'examen limité et à la compilation).