

GUIDE PRATIQUE D'APPLICATION DES NORMES PROFESSIONNELLES

ESPACE OHADA

TOME 1. Audit et commissariat aux comptes



SOMMAIRE

SOMMAIRE	1
PREAMBULE	3
PRINCIPES GENERAUX ET RESPONSABILITES	4
1. Objectifs généraux de l'auditeur indépendant et conduite d'un audit selon les normes internationales d'audit (ISA 200).....	4
2. Accord sur les termes des missions d'audit (ISA 210).....	7
3. Contrôle qualité d'un audit d'états financiers (ISA 220).....	12
4. Documentation d'audit (ISA 230).....	16
5. Les obligations de l'auditeur en matière de fraude lors d'un audit d'états financiers (ISA 240).....	18
6. Prises en considération des textes législatifs et réglementaires dans un audit d'états financiers (ISA 250).....	26
7. Communication avec les personnes constituant le gouvernement d'entreprise à la direction (ISA 260 (Révisée)).....	31
8. Communication des faiblesses du contrôle interne aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise à la direction (ISA 265).....	36
9. Aspects relatifs au co-commissariat aux comptes.....	38
10. Planification d'un audit d'états financiers (ISA 300).....	41
EVALUATION DES RISQUES ET REPONSES AUX RISQUES EVALUES	41
11. Identification et évaluation des risques d'anomalies significatives par la connaissance de l'entité et de son environnement (ISA 315 (Révisée)).....	44
12. Caractère significatif lors de la planification et de la réalisation d'un audit (ISA 320).....	51
13. Réponse de l'auditeur aux risques évalués (ISA 330).....	53
14. Facteurs à considérer pour l'audit d'une entité faisant appel à une société de services (ISA 402).....	57
15. Evaluation des anomalies (ISA 450).....	61
ELEMENTS PROBANTS	64
16. Eléments probants (ISA 500).....	64
17. Eléments probants – considérations supplémentaires sur des aspects spécifiques (ISA 501).....	67
18. Confirmations externes (ISA 505).....	71
19. Missions d'audit initiales – soldes d'ouverture (ISA 510).....	75
20. Procédures analytiques (ISA 520).....	77
21. Sondages en audit (ISA 530).....	79
22. Audit des estimations comptables, y compris des estimations comptables en juste valeur et des informations fournies les concernant (ISA 540).....	81

23.	Parties liées (ISA 550)	85
24.	Événements postérieurs à la clôture (ISA 560)	92
25.	Continuité de l'exploitation (ISA 570 (Révisée))	96
26.	Déclarations écrites (ISA 580)	104
UTILISATION DES TRAVAUX D'AUTRES PROFESSIONNELS		107
27.	Aspects particuliers – audits d'états financiers d'un groupe (y compris l'utilisation des travaux des auditeurs des composants) (ISA 600)	107
28.	Utilisation des travaux des auditeurs internes (ISA 610 (Révisée))	116
29.	Utilisation des travaux d'un expert désigné par l'auditeur (ISA 620)	118
CONCLUSION DE L'AUDIT ET RAPPORT		121
30.	Fondement de l'opinion et rapport d'audit sur des états financiers (ISA 700 (Révisée))	121
31.	Communication des points clés de l'audit dans le rapport de l'auditeur indépendant (ISA 701)	137
32.	Modifications apportées à l'opinion formulée dans le rapport de l'auditeur (ISA 705 (Révisée))	140
33.	Paragraphes d'observation et paragraphes relatifs à d'autres points dans le rapport de l'auditeur indépendant (ISA 706 (Révisée))	145
34.	Données comparatives – Chiffres correspondants et états financiers comparatifs (ISA 710)	147
35.	Les obligations de l'auditeur au regard des autres informations (ISA 720 (Révisée))	150
DOMAINES SPECIALISES.....		154
36.	Aspects particuliers – Audits d'états financiers établis conformément à des référentiels à caractère spécifique (ISA 800)	154
37.	Aspects particuliers – Audits d'états financiers pris isolément et d'éléments, de comptes ou de rubriques spécifiques d'un état financier (ISA 805)	157
GLOSSAIRE		158
RAPPEL DES OUTILS		158
SOURCES.....		158

PREAMBULE

Le Guide d'application des normes professionnelles présente les diligences d'audit requises par les normes ISA (International Standards on Auditing) publiées par l'IAASB (**International Auditing and Assurance Standard Board**) ainsi que des commentaires pour aider à leur mise en œuvre opérationnelle et des outils pratiques pour les appliquer. Ces diligences requises sont formulées explicitement dans les normes ISA avec l'emploi de l'expression « l'auditeur doit » (réaliser les procédures requises).

Ce guide présente également les exigences complémentaires et modalités d'applications issues de l'**Acte Uniforme révisé relatif au droit des sociétés commerciales et du groupement d'intérêt économique** (ci-après « l'Acte Uniforme OHADA »).

Dans ce Guide, le terme « auditeur » est générique et vise tout professionnel réalisant un audit en application des normes ISA, qu'il s'agisse d'un commissaire aux comptes ou d'un expert-comptable réalisant un audit indépendant à la demande de l'entité ou de toute autre tierce partie. Les spécificités issues de l'Acte Uniforme OHADA ne s'appliquent qu'au commissaire aux comptes.

L'auditeur doit se conformer à l'ensemble des Normes ISA pertinentes pour l'audit. L'application d'une Norme ISA est pertinente pour l'audit lorsque cette Norme est en vigueur et que les faits et les circonstances décrits dans celle-ci existent. Il convient de rappeler que l'étendue de la documentation requise par les normes ISA est à adapter à la nature et à la taille de l'entité.

Ce guide reprend les diligences requises par les ISA (« requirements ») et ne se substitue pas à la lecture intégrale des normes ISA. En application des normes ISA, l'auditeur doit avoir connaissance de l'intégralité du texte d'une Norme ISA, y compris de ses modalités d'application et autres commentaires, pour comprendre les objectifs et pour appliquer correctement les diligences requises. Le présent Guide reprend l'intégralité des diligences requises par les normes ISA mais, par simplification, ne reprend pas l'intégralité des modalités d'application figurant dans les normes ISA.

Les diligences requises présentées dans ce guide se réfèrent directement aux normes ISA développées et rédigées par l'IFAC. Ainsi les mentions « Voir par A[N°] » renvoient aux informations explicatives des normes ISA telles qu'elles sont exposées dans leur intégralités par l'IFAC.

La version des normes ISA retenue dans le présent Guide est celle publiée par l'IAASB au 31 juillet 2015. Cette version intègre les modifications de normes ISA et la nouvelle norme ISA 701 qui entrent en vigueur pour les exercices clos à compter du 15 décembre 2016.
--

PRINCIPES GENERAUX ET RESPONSABILITES

1. Objectifs généraux de l'auditeur indépendant et conduite d'un audit selon les normes internationales d'audit (ISA 200)

L'objectif d'une mission d'audit en application des normes ISA est d'obtenir l'assurance raisonnable que les états financiers pris dans leur ensemble ne comportent pas d'anomalies significatives, que celles-ci proviennent de fraudes ou résultent d'erreurs, permettant ainsi à l'auditeur de formuler une opinion exprimant si les états financiers sont établis ou non, dans tous leurs aspects significatifs, conformément à un référentiel comptable applicable et d'émettre un rapport sur les états financiers et de procéder aux communications requises par les Normes ISA sur la base des conclusions de ses travaux.

L'auditeur planifie et effectue son audit en faisant preuve d'esprit critique.

DILIGENCES REQUISES PAR LA NORME ISA 200

Règles d'éthique relatives à l'audit d'états financiers

1. {ISA 200 §14} L'auditeur doit se conformer aux règles d'éthique applicables, y compris celles qui ont trait à l'indépendance, applicables aux missions d'audit d'états financiers. (Voir par A14–A17)

Esprit critique

2. {ISA 200 §15} L'auditeur doit planifier et effectuer un audit en faisant preuve d'esprit critique et en étant conscient que certaines situations peuvent exister conduisant à ce que les états financiers comportent des anomalies significatives. (Voir par A18–A22)

Jugement professionnel

3. {ISA 200 §16} L'auditeur doit exercer son jugement professionnel lors de la planification et de la réalisation d'un audit d'états financiers. (Voir par A23–A27)

Éléments probants suffisants et appropriés et risque d'audit

4. {ISA 200 §17} Afin d'obtenir une assurance raisonnable, l'auditeur doit recueillir des éléments probants suffisants et appropriés pour réduire le risque d'audit à un niveau suffisamment faible pour être acceptable et ainsi être en mesure de tirer des conclusions raisonnables sur lesquelles fonder son opinion. (Voir par A28–A52)

Conduite d'un audit selon les Normes ISA

Respect des Normes ISA relatives à un audit

5. {ISA 200 §18} L'auditeur doit se conformer à l'ensemble des Normes ISA pertinentes pour l'audit. L'application d'une Norme ISA est pertinente pour l'audit lorsque cette Norme est en vigueur et que les faits et les circonstances décrits dans celle-ci existent. (Voir par A53–A57)
6. {ISA 200 §19} L'auditeur doit avoir connaissance de l'intégralité du texte d'une Norme ISA, y compris de ses modalités d'application et autres informations explicatives, pour comprendre les objectifs et pour appliquer correctement les diligences requises. (Voir par A58–A66)
7. {ISA 200 §20} L'auditeur ne doit faire état, dans son rapport, de la conformité de l'audit avec les Normes ISA, que s'il a mis en œuvre les diligences requises par cette Norme ISA et par toutes les autres Normes ISA pertinentes pour l'audit.

Objectifs visés dans chaque Norme ISA

8. {ISA 200 §21} Afin d'atteindre les objectifs généraux de l'auditeur, ce dernier doit, lors de la planification et de la réalisation de l'audit, se référer aux objectifs définis dans les Normes ISA pertinentes, en tenant compte de l'interrelation existant entre les différentes Normes ISA, afin de : (Voir par A67–A69)
 - a) déterminer s'il est nécessaire de mettre en œuvre d'autres procédures d'audit en complément de celles requises par les Normes ISA, dans le but d'atteindre les objectifs définis par celles-ci ; et (Voir par A70)
 - b) évaluer si des éléments probants suffisants et appropriés ont été recueillis. (Voir par A71)

Respect des diligences requises pertinentes

9. {ISA 200 §22} Sous réserve des dispositions du paragraphe 23 [de la norme ISA 200], l'auditeur doit se conformer à chacune des diligences requises par une Norme ISA à moins que, dans le contexte de l'audit :
 - a) l'ensemble de la Norme ISA ne soit pas pertinent ; ou
 - b) une diligence requise ne soit pas pertinente dès lors que son application dépend d'une condition qui n'est pas présente. (Voir par A72–A73)
10. {ISA 200 §23} Dans des circonstances exceptionnelles, l'auditeur peut estimer nécessaire de déroger à une diligence requise par une Norme ISA. En pareille situation, l'auditeur doit mettre en œuvre des procédures d'audit alternatives pour atteindre le but recherché par cette diligence. Les cas où il est attendu que l'auditeur puisse avoir à déroger à une diligence requise sont ceux où la diligence consiste à mettre en œuvre une procédure spécifique alors que, dans les circonstances propres à l'audit, cette procédure serait inefficace pour atteindre le but recherché par la diligence requise. (Voir par A74)

Incapacité d'atteindre un objectif

11. {ISA 200 §24} Lorsqu'un objectif d'une Norme ISA pertinente ne peut être atteint, l'auditeur doit évaluer si cette situation l'empêche d'atteindre les objectifs généraux de l'audit et requiert alors, selon les Normes ISA, qu'il modifie l'opinion dans son rapport d'audit ou qu'il se démette de la mission (lorsque ceci est possible aux termes de la loi ou de la réglementation applicable). L'incapacité d'atteindre un objectif est un point important qui nécessite d'être documenté dans les dossiers conformément à la Norme ISA 230⁷. (Voir par A75–A76)

COMMENTAIRES

Esprit critique

- C.1. Faire preuve d'esprit critique peut impliquer, par exemple, d'être attentif :
- Aux éléments probants qui contredisent d'autres éléments probants recueillis ;
 - Aux informations qui remettent en cause la fiabilité de documents et de réponses apportées aux demandes de renseignement à utiliser en tant qu'éléments probants ;
 - Aux situations qui peuvent révéler une fraude possible ;

⁷ Norme ISA 230, « Documentation d'audit », paragraphe 8(c) [de la norme ISA 230]

- Aux circonstances qui suggèrent le besoin de mettre en œuvre des procédures d'audit en supplément de celles requises par les Normes ISA.

Jugement professionnel

- C.2. Le jugement professionnel peut être nécessaire pour les décisions portant, par exemple, sur :
- Le caractère significatif et le risque d'audit ;
 - La nature, le calendrier et l'étendue des procédures d'audit à mettre en œuvre pour satisfaire les diligences requises par les Normes ISA et pour recueillir les éléments probants ;
 - Le fait de déterminer si des travaux supplémentaires sont nécessaires pour atteindre les objectifs des Normes ISA ;
 - L'évaluation des jugements de la direction portant sur le suivi du référentiel comptable applicable ;
 - Le fondement des conclusions tirées des éléments probants recueillis.

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

Les articles ci-après, extraits de l'Acte Uniforme OHADA précisent le rôle du commissaire aux comptes.

Le rapport du commissaire aux comptes présenté à l'assemblée générale annuelle, bien que l'Acte Uniforme OHADA ne le précise pas, est un **rapport d'audit** dans lequel le commissaire aux comptes exprime une opinion sur les comptes qui résulte de la mise en œuvre d'une **mission d'audit des états financiers annuels**.

Livre 4 : Sociétés anonymes – Article 710 de l'Acte Uniforme OHADA

« Le commissaire aux comptes émet une opinion indiquant que les états financiers de synthèse sont réguliers et sincères et donnent une image fidèle du résultat des opérations de l'exercice écoulé ainsi que de la situation financière et du patrimoine de la société à la fin de cet exercice. »

Livre 4 : Sociétés anonymes – Article 711 de l'Acte Uniforme OHADA

« Dans son rapport à l'assemblée générale ordinaire, le commissaire aux comptes, à la lumière des éléments probants obtenus :

1°) soit conclut que les états financiers de synthèse sont réguliers et sincères et donnent une image fidèle du résultat des opérations écoulées ainsi que de la situation financière et du patrimoine de la société à la fin de cet exercice ;

2°) soit exprime, en la motivant, une opinion avec réserves ou défavorable ou indique qu'il est dans l'impossibilité d'exprimer une opinion. »

Livre 4 : Sociétés anonymes – Article 712 de l'Acte Uniforme OHADA

« Le commissaire aux comptes a pour mission permanente, à l'exclusion de toute immixtion dans la gestion, de vérifier les valeurs et les documents comptables de la société et de contrôler la conformité de sa comptabilité aux règles en vigueur. »

Livre 4 : Sociétés anonymes – Article 718 de l'Acte Uniforme OHADA

« À toute époque de l'année, le commissaire aux comptes opère toutes vérifications et tous contrôles qu'il juge opportuns et peut se faire communiquer, sur place, toutes pièces qu'il estime utiles à l'exercice de sa mission et notamment tous contrats, livres, documents comptables et registres de procès-verbaux.

Pour l'accomplissement de ces contrôles et vérifications, le commissaire aux comptes peut, sous sa responsabilité, se faire assister ou représenter par tels experts ou collaborateurs de son choix, qu'il fait connaître nommément à la société. Ceux-ci ont les mêmes droits d'investigation que ceux des commissaires aux comptes. Les investigations prévues au présent article peuvent être faites tant auprès de la société que des sociétés mères ou filiales au sens des articles 178 et 180 ci-dessus. »

2. Accord sur les termes des missions d'audit (ISA 210)

L'auditeur convient des termes de la mission d'audit dans une lettre de mission ou un accord écrit, qui contient certaines mentions requises.

Pour des audits récurrents, l'auditeur doit apprécier si les circonstances requièrent que les termes de la mission d'audit soient révisés et s'il est nécessaire de demander la signature d'une nouvelle lettre de mission.

DILIGENCES REQUISES PAR LA NORME ISA 210

Conditions préalables à un audit

1. {ISA 210 §6} Afin de s'assurer que les conditions préalables à un audit sont réunies, l'auditeur doit :
 - a) déterminer si le référentiel comptable qui sera appliqué pour l'établissement des états financiers est acceptable ; et (Voir par A2–A10)
 - b) obtenir confirmation de la direction qu'elle reconnaît et comprend ses responsabilités pour :
 - i. l'établissement des états financiers conformément au référentiel comptable applicable, y compris, le cas échéant, leur présentation sincère ; (Voir par A15)
 - ii. le contrôle interne que la direction considère comme nécessaire pour permettre l'établissement d'états financiers ne comportant pas d'anomalies significatives, que celles-ci proviennent de fraudes ou résultent d'erreurs ; et (Voir par A16–A19)
 - iii. donner à l'auditeur :
 - a. accès aux informations dont la direction a connaissance et qui ont trait à l'établissement des états financiers, tels que la comptabilité, la documentation y afférente et d'autres éléments ;
 - b. les informations supplémentaires qu'il peut demander à la direction pour les besoins de l'audit ; et
 - c. libre accès aux personnes au sein de l'entité auprès desquelles il considère qu'il est nécessaire de recueillir des éléments probants.

Limitation à l'étendue des travaux connue avant l'acceptation d'une mission d'audit

2. {ISA 210 §7} Lorsque la direction ou les personnes constituant le gouvernement d'entreprise impose(nt) dans les termes d'une mission d'audit proposée une limitation à l'étendue des travaux de l'auditeur telle que ce dernier considère qu'elle conduira à une impossibilité d'exprimer une opinion sur les états financiers, l'auditeur ne doit pas accepter d'effectuer une telle mission limitée en tant que mission d'audit, à moins que la loi ou la réglementation ne l'exige.

Autres facteurs affectant l'acceptation d'une mission d'audit

3. {ISA 210 §8} Lorsque les conditions préalables à l'acceptation d'une mission d'audit ne sont pas réunies, l'auditeur doit s'en entretenir avec la direction. A moins que la loi ou la réglementation ne l'y oblige, l'auditeur ne doit pas accepter la mission d'audit proposée :
 - a) lorsqu'il a conclu que le référentiel comptable qui sera appliqué pour l'établissement des états financiers n'est pas acceptable, sauf dans les cas prévus au paragraphe 19 [de la norme ISA 210] ;
ou
 - b) lorsque l'accord prévu au paragraphe 6(b) [de la norme ISA 210] n'a pas été obtenu.

Accord sur les termes de la mission d'audit

4. {ISA 210 §9} L'auditeur doit convenir des termes de la mission d'audit avec la direction ou les personnes constituant le gouvernement d'entreprise, selon les cas. (Voir par A21)
5. {ISA 210 §10} Sous réserve de ce qui est prévu au paragraphe 11, les termes convenus de la mission d'audit doivent être consignés dans une lettre de mission d'audit ou sous une autre forme d'accord écrit et doivent inclure : (Voir par A22–A25)
 - a) l'objectif et l'étendue de l'audit portant sur les états financiers ;
 - b) les responsabilités de l'auditeur ;
 - c) les responsabilités de la direction ;
 - d) l'identification du référentiel comptable applicable pour l'établissement des états financiers ;
 - e) une indication de la forme et du contenu envisagés de tous rapports à émettre par l'auditeur ; et (Voir Par A23a)
 - f) une mention précisant qu'il peut exister des circonstances dans lesquelles la forme et le contenu d'un rapport peuvent être différents de ce qui était envisagé.
6. {ISA 210 §11} Lorsque la loi ou la réglementation fixe de façon suffisamment détaillée les termes de la mission d'audit visés au paragraphe 10 [de la norme ISA 210], il n'est pas nécessaire que l'auditeur les consigne dans un accord écrit, sauf pour préciser que cette loi ou cette réglementation s'applique et que la direction reconnaît et comprend ses responsabilités telles qu'elles sont décrites au paragraphe 6(b). (Voir par A22, A26–A27)
7. {ISA 210 §12} Lorsque la loi ou la réglementation fixe les responsabilités de la direction en des termes similaires à ceux mentionnés au paragraphe 6(b) [de la norme ISA 210], l'auditeur peut considérer que la loi ou la réglementation se réfère à des responsabilités qui, selon son jugement, sont équivalentes dans les faits à celles visées dans ce paragraphe. Pour celles des responsabilités qui sont équivalentes, l'auditeur peut utiliser les termes de la loi ou de la réglementation pour les décrire dans l'accord écrit. Pour celles des responsabilités qui ne sont pas fixées par la loi ou la réglementation dans des termes tels que leurs effets seraient équivalents, l'accord écrit doit utiliser la description qui en est donnée au paragraphe 6(b). (Voir par A26)

Audits récurrents

8. {ISA 210 §13} Pour des audits récurrents, l'auditeur doit apprécier si les circonstances requièrent que les termes de la mission d'audit soient révisés et s'il est nécessaire de rappeler à l'entité les termes existants de la mission. (Voir par A28)

Acceptation d'une modification des termes de la mission d'audit

9. {ISA 210 §14} L'auditeur ne doit pas accepter de modifier les termes de la mission d'audit lorsqu'il n'existe aucun motif raisonnable de le faire. (Voir par A29–A31)
10. {ISA 210 §15} Lorsque, avant l'achèvement de la mission d'audit, il est demandé à l'auditeur de modifier la mission d'audit en une mission qui conduit à un niveau d'assurance moins élevé, l'auditeur doit déterminer s'il existe un motif raisonnable de le faire. (Voir par A32–A33)
11. {ISA 210 §16} Lorsque les termes de la mission d'audit sont modifiés, l'auditeur et la direction doivent convenir des nouveaux termes et les consigner dans une lettre de mission ou sous une autre forme appropriée d'accord écrit.
12. {ISA 210 §17} Si l'auditeur n'est pas en mesure d'accepter une modification des termes de la mission d'audit et que la direction ne l'autorise pas à poursuivre sa mission d'audit originale, il doit :
 - a) se démettre de la mission d'audit lorsque ceci est possible de par la loi ou la réglementation applicable ; et
 - b) déterminer s'il existe une quelconque obligation, contractuelle ou d'une autre nature, de rendre compte de ces circonstances à d'autres personnes, telles que les personnes constituant le gouvernement d'entreprise, les propriétaires ou les autorités de contrôle.

Considérations supplémentaires à prendre en compte lors de l'acceptation d'une mission

Normes d'information financière complétées par la loi ou la réglementation

13. {ISA 210 §18} Lorsque les normes d'information financière prescrites par un organisme normalisateur autorisé ou reconnu sont complétées par la loi ou la réglementation, l'auditeur doit déterminer si les exigences additionnelles ne sont pas incompatibles avec les normes d'information financière. S'il y a conflit,

l'auditeur doit s'entretenir avec la direction de la nature des exigences additionnelles et se mettre d'accord avec elle sur le point de savoir si :

- a) les exigences additionnelles peuvent ou non être satisfaites par des informations supplémentaires à fournir dans les états financiers ; ou
- b) la description dans les états financiers du référentiel comptable applicable peut ou non être modifiée en conséquence. Si aucune de ces deux alternatives n'est possible, l'auditeur doit déterminer s'il sera nécessaire de modifier l'opinion de l'auditeur conformément à la Norme ISA 705⁸. (Voir par A34)

Référentiel comptable prescrit par la loi ou la réglementation – Autres questions affectant l'acceptation

14. {ISA 210 §19} Lorsque l'auditeur a conclu que le référentiel comptable prescrit par la loi ou la réglementation n'est acceptable que parce qu'il est exigé par la loi ou la réglementation, il ne doit accepter la mission d'audit que si les conditions suivantes sont réunies : (Voir par A35)

- a) la direction est d'accord pour fournir des informations additionnelles dans les états financiers afin d'éviter que ceux-ci soient trompeurs ; et
- b) il est acté dans les termes de la mission d'audit que :
 - i. le rapport de l'auditeur sur les états financiers comportera un paragraphe d'observation attirant l'attention des utilisateurs sur les informations additionnelles fournies, conformément à la Norme ISA 706⁹; et
 - ii. son opinion sur les états financiers ne comportera pas les expressions « présentent sincèrement, dans tous leurs aspects significatifs », ou « donnent une image fidèle » conformément au référentiel comptable applicable, à moins que l'auditeur ne soit tenu par la loi ou la réglementation de formuler son opinion sur les états financiers en utilisant cette phraséologie.

15. {ISA 210 §20} Si les conditions exposées au paragraphe 19 [de la norme ISA 210] ne sont pas réunies et que l'auditeur est tenu par la loi ou la réglementation d'effectuer la mission d'audit, il doit :

- a) évaluer l'incidence de la nature trompeuse des états financiers sur son rapport d'audit ; et
- b) inclure une mention appropriée sur ce point dans les termes de la mission d'audit.

Rapport de l'auditeur prescrit par la loi ou la réglementation

16. {ISA 210 §21} Dans certains cas, la loi ou la réglementation d'un pays concerné fixe le contenu ou la formulation du rapport de l'auditeur dans une forme ou dans des termes qui sont significativement différents de ceux requis par les Normes ISA. Dans ces circonstances, l'auditeur doit apprécier :

- a) si les utilisateurs pourraient mal comprendre l'assurance obtenue à partir de l'audit des états financiers et, dans l'affirmative,
- b) si des explications supplémentaires fournies dans son rapport d'audit peuvent réduire le risque d'une possible incompréhension¹⁰.

Lorsque l'auditeur conclut que des explications supplémentaires dans son rapport d'audit ne sont pas à même de réduire le risque d'une possible incompréhension, il ne doit pas accepter la mission d'audit, à moins qu'il n'y soit tenu par la loi ou la réglementation. Un audit effectué conformément à une telle loi ou réglementation ne satisfait pas aux Normes ISA. En conséquence, l'auditeur ne doit pas inclure dans son rapport d'audit une quelconque mention indiquant que l'audit a été effectué selon les Normes ISA¹¹. (Voir par A36–A37)

COMMENTAIRES

⁸ Norme ISA 705 (Révisée), « Modifications apportées à l'opinion formulée dans le rapport de l'auditeur indépendant ».

⁹ Norme ISA 706 (Révisée), « Paragraphes d'observation et paragraphes relatifs à d'autres points dans le rapport de l'auditeur indépendant ».

¹⁰ Norme ISA 706 (Révisée), « Paragraphes d'observation et paragraphes relatifs à d'autres points dans le rapport de l'auditeur indépendant ».

¹¹ Voir aussi Norme ISA 700 (Révisée) « Fondement de l'opinion et rapport d'audit sur des états financiers », paragraphe 43.

Conditions préalables à un audit

- C.1. Il n'existe pas de critères objectifs et faisant autorité qui soient généralement reconnus par la pratique, pour juger du caractère acceptable des référentiels comptables à usage général. En l'absence de tels critères, les normes d'information financière édictées par des organismes qui ont autorité ou sont reconnus pour promulguer les normes à appliquer par certains types d'entités, sont présumées acceptables (normes IFRS, IPSAS...)
- C.2. Pour déterminer le caractère acceptable du référentiel comptable, les facteurs pertinents à prendre en compte par l'auditeur peuvent être, par exemple :
- La nature de l'entité (secteur public, association, entreprise commerciale...);
 - Le but des états financiers (communication à un large éventail d'utilisateurs ou pas, besoin spécifiques...);
 - La nature des états financiers (jeu complet d'états financiers ou état financier seul par exemple);
 - La conformité avec la loi et la réglementation

Accord sur les termes de la mission d'audit

- C.3. Il peut être dans l'intérêt respectif de l'entité et de l'auditeur que ce dernier adresse une lettre de mission d'audit avant le début de la mission afin d'éviter des malentendus concernant l'audit.
- C.4. Des exemples de lettre de mission sont présentés ci-après dans la section « outils ».

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

- L'Acte Uniforme OHADA ne précise rien de spécifique sur le contenu et la date de la lettre de mission. Toutefois, dans l'espace OHADA, en application de l'article 718 de l'Acte Uniforme OHADA, **le commissaire aux comptes fait connaître nommément à la société les experts aux collaborateurs de son choix qui l'assistent ou le représentent**. Cette information peut utilement figurer dans la lettre de mission.

Livre 4 : Sociétés anonymes – Article 718 de l'Acte Uniforme OHADA

« À toute époque de l'année, le commissaire aux comptes opère toutes vérifications et tous contrôles qu'il juge opportuns et peut se faire communiquer, sur place, toutes pièces qu'il estime utiles à l'exercice de sa mission et notamment tous contrats, livres, documents comptables et registres de procès-verbaux.

Pour l'accomplissement de ces contrôles et vérifications, le commissaire aux comptes peut, sous sa responsabilité, se faire assister ou représenter par tels experts ou collaborateurs de son choix, qu'il fait connaître nommément à la société. Ceux-ci ont les mêmes droits d'investigation que ceux des commissaires aux comptes. Les investigations prévues au présent article peuvent être faites tant auprès de la société que des sociétés mères ou filiales au sens des articles 178 et 180 ci-dessus. »

- Dans l'Espace OHADA, la durée du mandat de commissaire aux comptes pour les sociétés anonymes est de 2 exercices si le commissaire aux comptes est nommé dans les statuts ou lors de l'assemblée générale constitutive et de 6 exercices quand le commissaire aux comptes est désigné par l'assemblée générale ordinaire (article 704 de l'Acte Uniforme OHADA). **Lors des exercices postérieurs à celui de sa nomination, le commissaire aux comptes apprécie si les circonstances requièrent que les termes de la mission d'audit soient révisés**, ce qui peut être le cas quand la lettre de mission comporte des mentions relatives au calendrier de l'audit, à la composition de l'équipe d'audit ou aux honoraires.

EXEMPLES D'OUTILS

Exemple de lettre de mission société non cotée



Lettre de
mission_Société non c

Exemple de lettre de mission société non cotée en co-commissariat aux comptes (cf Autres Normes – Aspects relatifs au co-commissariat aux comptes)



Lettre de
mission_Société non c

3. Contrôle qualité d'un audit d'états financiers (ISA 220)

L'associé en charge d'une mission d'audit des comptes doit prendre la responsabilité de la mise en œuvre de procédures permettant de vérifier la qualité d'ensemble de chacune des missions d'audit. Ces procédures portent sur le respect des règles d'éthique et d'indépendance pertinentes, l'acceptation et le maintien des missions, l'affectation des équipes aux missions et la réalisation des missions d'audit, y compris la revue des travaux et les procédures de consultation.

Pour les audits d'états financiers d'entités cotées et pour les autres missions d'audit pour lesquelles le cabinet considère qu'une telle revue est nécessaire, une revue de contrôle qualité de la mission est réalisée.

DILIGENCES REQUISES PAR LA NORME ISA 220

Responsabilités de l'équipe dirigeante concernant la qualité des audits

1. {ISA 220 §8} L'associé responsable de la mission doit prendre la responsabilité de la qualité d'ensemble de chacune des missions d'audit à laquelle il est assigné. (Voir par A3)

Règles d'éthique pertinentes

2. {ISA 220 §9} Tout au long de la mission d'audit, l'associé responsable de la mission doit rester attentif, au moyen d'observations et de demandes d'informations, à des indications de non-respect des règles d'éthique pertinentes par les membres de l'équipe affectée à la mission. (Voir par A4–A5)
3. {ISA 220 §10} Lorsque des problèmes viennent à l'attention de l'associé responsable de la mission, que ce soit par l'intermédiaire du système de contrôle qualité du cabinet ou autrement, qui indiquent que des membres de l'équipe affectée à la mission ne se sont pas conformés aux règles d'éthique pertinentes, il doit, après consultation avec d'autres personnes au sein du cabinet, déterminer les mesures appropriées à prendre. (Voir par A5)

Indépendance

4. {ISA 220 §11} L'associé responsable de la mission doit tirer une conclusion sur le respect des règles d'indépendance qui s'appliquent à la mission d'audit. Pour ce faire, il doit (Voir par A5) :
 - a) obtenir du cabinet et, le cas échéant, des cabinets membres du réseau, des informations utiles afin d'identifier et d'évaluer les circonstances et les relations qui menacent l'indépendance ;
 - b) apprécier l'information sur les manquements identifiés, s'il y en a, aux politiques et procédures du cabinet relatives à l'indépendance afin de déterminer si ces manquements menacent l'indépendance pour la mission d'audit concernée ; et
 - c) prendre les mesures appropriées pour éliminer ces menaces ou les ramener à un niveau acceptable par l'application de mesures de sauvegardes, ou, s'il le juge approprié, se démettre de la mission d'audit, lorsque ceci est possible aux termes de la loi ou de la réglementation applicable. L'associé responsable de la mission doit rapidement informer le cabinet de toute impossibilité de résoudre le problème par des mesures appropriées. (Voir par A6–A7)

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

5. {ISA 220 §12} L'associé responsable de la mission doit être satisfait que des procédures appropriées concernant l'acceptation et le maintien des missions et des relations clients ont été suivies, et doit déterminer si les conclusions tirées à cet égard sont appropriées. (Voir par A8–A9)
6. {ISA 220 §13} Lorsque l'associé responsable de la mission obtient des informations qui auraient conduit le cabinet à décliner la mission d'audit si elles avaient été connues auparavant, il doit communiquer rapidement ces informations au cabinet, afin que ce dernier et lui-même puissent prendre les mesures nécessaires. (Voir par A9)

Affectation des équipes aux missions

7. {ISA 220 §14} L'associé responsable doit être satisfait que l'équipe affectée à la mission, et tout autre expert qu'il a désigné qui ne fait pas partie de l'équipe affectée à la mission, ont collectivement la compétence et les aptitudes pour :
- a) effectuer la mission d'audit conformément aux normes professionnelles et aux exigences légales et réglementaires applicables ; et
 - b) permettre d'émettre un rapport d'audit qui est approprié en la circonstance. (Voir par A10–A12)

Réalisation de la mission

Direction, supervision et réalisation

8. {ISA 220 §15} L'associé responsable de la mission doit prendre la responsabilité :
- a) de la direction, de la supervision et de la réalisation de la mission d'audit dans le respect des normes professionnelles et des exigences légales et réglementaires applicables ; et (Voir par A13–A15, A20)
 - b) du caractère approprié du rapport d'audit émis en la circonstance.

Revues

9. {ISA 220 §16} L'associé responsable de la mission doit assumer la responsabilité des revues effectuées et s'assurer qu'elles sont menées selon les politiques et les procédures du cabinet. (Voir par A16–A17, A20)
10. {ISA 220 §17} A la date du rapport d'audit, ou avant, l'associé responsable de la mission doit, à partir d'une revue de la documentation d'audit et d'entretiens avec l'équipe affectée à la mission, s'assurer que des éléments probants suffisants et appropriés ont été recueillis pour étayer les conclusions tirées des travaux et pour permettre d'émettre le rapport d'audit. (Voir par A18–A20)

Consultation

11. {ISA 220 §18} L'associé responsable de la mission doit :
- a) assumer la responsabilité de veiller à ce que l'équipe affectée à la mission procède aux consultations appropriées sur les questions difficiles ou controversées ;
 - b) s'assurer que les membres de l'équipe affectée à la mission ont procédé aux consultations appropriées tout au long de la mission, au sein de l'équipe et auprès d'autres personnes à un niveau approprié au sein ou à l'extérieur du cabinet ;
 - c) s'assurer que la nature et l'étendue des consultations, ainsi que les conclusions qui en ont résulté, ont été confirmées par les personnes consultées ; et
 - d) déterminer si les conclusions tirées des consultations ont été appliquées. (Voir par A21–A22)

Revue de contrôle qualité d'une mission

12. {ISA 220 §19} Pour les audits d'états financiers d'entités cotées, et pour les autres missions d'audit pour lesquelles le cabinet a décidé qu'une revue de contrôle qualité est requise, l'associé responsable de la mission doit :
- a) s'assurer qu'une personne chargée du contrôle qualité de la mission a été désignée ;
 - b) s'entretenir avec la personne chargée du contrôle qualité de la mission des questions importantes relevées au cours de la mission d'audit, y compris de celles identifiées lors de la revue de contrôle qualité ; et
 - c) ne pas dater le rapport d'audit avant la date d'achèvement de la revue de contrôle qualité de la mission. (Voir par A23–A25)
13. {ISA 220 §20} La personne chargée de la revue de contrôle qualité de la mission doit effectuer une évaluation objective des jugements exercés par l'équipe affectée à la mission et des conclusions tirées des travaux aux fins de la formulation du rapport d'audit. Cette évaluation doit comporter :
- a) des entretiens avec l'associé responsable de la mission portant sur les questions importantes ;
 - b) une revue des états financiers et du projet de rapport d'audit ;
 - c) une revue de la documentation d'audit sélectionnée relative aux jugements importants exercés par l'équipe affectée à la mission et des conclusions auxquelles elle a abouti ;
 - d) une évaluation des conclusions tirées aux fins de la formulation du rapport d'audit et un examen pour en déterminer le caractère approprié. (Voir par A26–A27a, A29–A31)

14. {ISA 220 §21} Pour les audits d'états financiers d'entités cotées, la personne chargée du contrôle qualité de la mission, lors de sa revue de contrôle qualité, doit aussi prendre en considération les aspects suivants :

- a) l'évaluation faite par l'équipe affectée à la mission de l'indépendance du cabinet par rapport à la mission d'audit ;
- b) si des consultations ont eu lieu, ou non, sur des questions ayant engendré des divergences d'opinion ou sur d'autres questions difficiles ou controversées, et les conclusions tirées de ces consultations ; et
- c) si la documentation d'audit sélectionnée pour la revue reflète les travaux effectués eu égard aux jugements importants exercés, et étaye les conclusions dégagées. (Voir par A28–A31)

Divergences d'opinion

15. {ISA 220 §22} Lorsque des divergences d'opinion apparaissent au sein de l'équipe affectée à la mission avec les personnes consultées ou, le cas échéant, entre l'associé responsable de la mission et la personne chargée du contrôle qualité de la mission, l'équipe affectée à la mission doit suivre les politiques et procédures du cabinet pour le traitement et la résolution des divergences d'opinion.

Surveillance

16. {ISA 220 §23} Un système de contrôle qualité efficient comprend un processus de surveillance destiné à fournir au cabinet l'assurance raisonnable que ses politiques et ses procédures relatives au système de contrôle qualité sont pertinentes, adéquates et fonctionnent efficacement. L'associé responsable de la mission doit prendre en compte les résultats du processus de surveillance du cabinet dont fait état l'information la plus récente diffusée au sein du cabinet et, le cas échéant, d'autres cabinets membres du réseau, et déterminer si les faiblesses mentionnées dans cette information peuvent affecter ou non la mission d'audit. (Voir par A32–A34)

Documentation

17. {ISA 220 §24} L'auditeur doit consigner dans la documentation d'audit¹² :

- a) les problèmes relevés relatifs au respect des règles d'éthique pertinentes et la façon dont ils ont été résolus ;
- b) les conclusions tirées quant au respect des règles d'indépendance qui s'appliquent à la mission d'audit, et tous entretiens pertinents au sein du cabinet qui viennent à l'appui de ces conclusions ;
- c) les conclusions tirées au sujet de l'acceptation et du maintien de la relation clients et des missions d'audit ;
- d) la nature et l'étendue des consultations qui ont eu lieu au cours de la mission d'audit et des conclusions qui en ont découlé. (Voir par A35)

18. {ISA 220 §25} La personne chargée du contrôle qualité de la mission doit consigner, pour chaque mission d'audit soumise à sa revue :

- a) que les procédures prévues par le cabinet portant sur la revue de contrôle qualité d'une mission ont été mises en œuvre ;
- b) que la revue de contrôle qualité de la mission a été achevée à la date du rapport d'audit ou avant ; et
- c) qu'elle n'a pas connaissance de problèmes non résolus qui l'aurait amenée à considérer que les jugements importants exercés par l'équipe affectée à la mission et les conclusions qui en ont résulté, n'étaient pas appropriés.

COMMENTAIRES

Affectation des équipes aux missions

- C.1. L'associé peut prendre en compte des aspects tels que :
- L'expérience technique de l'équipe ;

¹² Norme ISA 230, « Documentation d'audit », paragraphes 8–11, et A6. [de la norme ISA 230]

- La connaissance, par l'équipe, des secteurs d'industrie dans lesquels le client exerce son activité ;
- La capacité de l'équipe à exercer un jugement professionnel ;
- La connaissance, par l'équipe, des politiques et des procédures de contrôle qualité du cabinet ;
- La connaissance, par l'équipe, des normes professionnelles et des exigences légales et réglementaires applicables.

Réalisation de la mission

Revues

C.2. Une revue consiste à déterminer si, par exemple :

- Les travaux ont été effectués conformément aux normes professionnelles et aux exigences légales et réglementaires applicables ;
- Les questions importantes ont été soulevées pour un examen plus attentif ;
- Des consultations appropriées ont eu lieu et si les résultats de ces consultations ont été documentés et appliqués ;
- Il existe un besoin de réviser la nature, le calendrier et l'étendue des travaux effectués ;
- Les travaux effectués étayent les conclusions auxquelles ils ont abouti et sont correctement documentés
- Les éléments recueillis sont suffisants et appropriés pour conforter le rapport de l'auditeur ;
- Les objectifs des procédures mises en œuvre sur la mission ont été atteints.

4. Documentation d'audit (ISA 230)

L'auditeur consigne dans la documentation de l'audit la nature, le calendrier et l'étendue des procédures réalisées ainsi que les discussions sur les points importants. Cette documentation est suffisante pour permettre à un auditeur expérimenté, n'ayant eu aucun lien antérieur avec la mission d'audit, de comprendre ce qui a été réalisé, par qui et pourquoi.

Le dossier d'audit est mis en forme dans un délai approprié après la date du rapport d'audit qui n'excède généralement pas 60 jours après la date du rapport d'audit (norme ISQC1, §54).

DILIGENCES REQUISES PAR LA NORME ISA 230

Préparation en temps voulu de la documentation d'audit

1. {ISA 230 §7} L'auditeur doit préparer la documentation d'audit en temps voulu. (Voir par A1)

Documentation des procédures d'audit réalisées et des éléments probants recueillis

Forme, contenu et étendue de la documentation d'audit

2. {ISA 230 §8} L'auditeur doit préparer une documentation d'audit suffisante pour permettre à un auditeur expérimenté, n'ayant eu aucun lien antérieur avec la mission d'audit, de comprendre : (Voir par A2–A5, A16–A17)
 - a) la nature, le calendrier et l'étendue des procédures d'audit réalisées en application des Normes ISA et des exigences légales et réglementaires ; (Voir par A6–A7)
 - b) les résultats des procédures d'audit mises en œuvre et les éléments probants recueillis ; et
 - c) les points importants relevés au cours de l'audit, les conclusions auxquelles ils ont conduit et les jugements professionnels importants exercés pour aboutir à ces conclusions. (Voir par A8–A11)
3. {ISA 230 §9} Pour documenter la nature, le calendrier et l'étendue des procédures d'audit réalisées, l'auditeur doit indiquer :
 - a) les caractéristiques propres aux éléments ou points spécifiques qui ont fait l'objet de vérifications ; (Voir par A12)
 - b) le nom des personnes qui ont effectué les travaux d'audit concernés et la date à laquelle ces travaux ont été réalisés ; et
 - c) le nom de la personne qui a revu les travaux d'audit concernés, la date et l'étendue de cette revue. (Voir par A13)
4. {ISA 230 §10} L'auditeur doit consigner les discussions qu'il a eues sur les points importants avec la direction, les personnes constituant le gouvernement d'entreprise et d'autres, et indiquer notamment la nature des points discutés, ainsi que la date et le nom des personnes avec lesquelles ces discussions ont eu lieu. (Voir par A14)
5. {ISA 230 §11} Lorsque l'auditeur a relevé une information qui est incohérente avec ses conclusions finales concernant une question importante, il doit documenter la façon dont il a traité cette incohérence. (Voir par A15)

Non-respect d'une diligence requise

6. {ISA 230 §12} Lorsque, dans des situations exceptionnelles, l'auditeur estime nécessaire de s'écarter d'une diligence particulière requise par une Norme ISA, il doit consigner dans ses dossiers la façon dont des procédures d'audit alternatives ont été mises en œuvre pour atteindre l'objectif visé par cette diligence et les raisons pour lesquelles il ne l'a pas appliquée. (Voir par A18–A19)

Points soulevés après la date du rapport d'audit

7. {ISA 230 §13} Lorsque, dans des circonstances exceptionnelles, l'auditeur met en œuvre de nouvelles procédures d'audit ou des procédures d'audit supplémentaires, ou tire de nouvelles conclusions après la date de son rapport d'audit, il doit consigner dans ses dossiers : (Voir par A20)
 - a) les circonstances rencontrées ;
 - b) les nouvelles procédures d'audit mises en œuvre ou les procédures d'audit supplémentaires réalisées, les éléments probants recueillis et les conclusions qu'il en a tirées ainsi que les conséquences sur son rapport d'audit ; et
 - c) l'identité des personnes qui ont apporté des modifications à la documentation d'audit, de celles qui les ont revues ainsi que la date à laquelle elles l'ont fait.

Mise en forme finale du dossier d'audit

8. {ISA 230 §14} L'auditeur doit rassembler la documentation d'audit dans un dossier d'audit et compléter la mise en forme finale de ce dossier en temps voulu après la date du rapport d'audit. (Voir par A21–A22)
9. {ISA 230 §15} Après que la mise en forme finale des dossiers d'audit a été achevée, l'auditeur ne doit pas supprimer ou détruire la documentation d'audit, quelle qu'en soit la nature, avant la fin de la période de conservation des dossiers. (Voir par A23)
10. {ISA 230 §16} Dans les circonstances autres que celles envisagées au paragraphe 13, lorsque l'auditeur estime nécessaire de modifier la documentation d'audit existante ou d'y ajouter de nouveaux éléments après achèvement de la mise en forme finale des dossiers d'audit, il doit documenter, quelle que soit la nature des modifications ou ajouts apportés : (Voir par A24)
 - a) les raisons spécifiques de ces modifications ou ajouts ; et
 - b) l'identité des personnes qui ont apporté des modifications à la documentation d'audit, de celles qui les ont revues ainsi que la date à laquelle elles l'ont fait.

COMMENTAIRES

- C.1.** La documentation d'audit peut être consignée sur papier, sur un rapport électronique ou par tout autre moyen. Elle peut comprendre par exemple :
 - Les programmes d'audit ;
 - Des analyses ;
 - Les notes de synthèses relatives aux points de revues ;
 - Les résumés des points importants ;
 - Les lettres de confirmation et d'affirmation ;
 - Les questionnaires de contrôle ;
 - La correspondance, dont les courriers électroniques, relatives aux points importants.
- C.2.** Conformément à la norme ISQC1, § 54, le délai approprié pour la mise en forme finale du dossier d'audit n'excède en général pas 60 jours après la date du rapport d'audit.
- C.3.** Le présent guide d'application propose des exemples d'outils et de questionnaires permettant de documenter un audit des états financiers annuels effectué en application des normes ISA dans l'espace OHADA.

5. Les obligations de l'auditeur en matière de fraude lors d'un audit d'états financiers (ISA 240)

L'auditeur évalue et prend en compte du risque de fraude lors de l'audit. Il met en œuvre des procédures requises pour évaluer le risque de fraude et identifier de potentielles anomalies résultant de fraudes.

La notion de fraude en audit est différente de celle communément évoquée ou d'une détermination juridique. Au sens des normes ISA, une fraude est un acte intentionné commis par un ou plusieurs membres de la direction, par une ou plusieurs personnes constituant le gouvernement d'entreprise, par un ou plusieurs employés ou tiers à l'entité, impliquant des manœuvres abusives dans le but d'obtenir un avantage indu ou illégal.

DILIGENCES REQUISES PAR LA NORME ISA 240

Esprit critique

1. {ISA 240 §12} Conformément à la Norme ISA 200¹³, l'auditeur doit faire preuve d'esprit critique tout au long de l'audit, en étant conscient de la possibilité qu'une anomalie significative provenant d'une fraude puisse exister, en faisant abstraction de son expérience passée auprès de l'entité quant à l'honnêteté et l'intégrité des dirigeants et des personnes constituant le gouvernement d'entreprise. (Voir par A7–A8)
2. {ISA 240 §13} A moins que l'auditeur n'ait de raisons d'en douter, il peut accepter comme authentiques les enregistrements et les documents. Si des éléments identifiés au cours de l'audit le conduisent à penser qu'un document peut ne pas être authentique ou que les termes d'un document ont été modifiés sans que cela lui ait été mentionné, l'auditeur doit procéder à des investigations complémentaires. (Voir par A9)
3. {ISA 240 §14} Lorsque les réponses fournies par la direction ou les personnes constituant le gouvernement d'entreprise sont incohérentes, l'auditeur doit procéder à des investigations sur ces incohérences.

Discussion entre les membres de l'équipe affectée à la mission

4. {ISA 240 §15} La Norme ISA 315 (Révisée) requiert une discussion entre les membres de l'équipe affectée à la mission et que soient déterminés par l'associé responsable de la mission les sujets devant faire l'objet d'une communication à ceux des membres qui n'ont pas été impliqués dans la discussion¹⁴. Cette discussion doit mettre un accent particulier sur les rubriques des états financiers de l'entité qui seraient susceptibles de comporter des anomalies significatives provenant de fraudes, y compris sur la façon dont la fraude pourrait être commise. La discussion doit faire abstraction de l'avis que les membres de l'équipe affectée à la mission peuvent avoir sur l'honnêteté et l'intégrité de la direction et des personnes constituant le gouvernement d'entreprise. (Voir par A10–A11)

Procédures d'évaluation des risques et procédures liées

5. {ISA 240 §16} Lors de la réalisation des procédures d'évaluation des risques et des procédures liées dans le but de prendre connaissance de l'entité et de son environnement, y compris de son contrôle interne, requises par la Norme ISA 315 (Révisée)¹⁵, l'auditeur doit mettre en œuvre les procédures décrites aux paragraphes 17–24 [de la norme ISA 240] afin de recueillir les informations nécessaires à l'identification des risques d'anomalies significatives provenant de fraudes.

¹³ Norme ISA 200, paragraphe 15. [de la norme ISA 200]

¹⁴ Norme ISA 315 (Révisée), paragraphe 10. . [de la norme ISA 315 (Révisée)]

¹⁵ Norme ISA 315 (Révisée), paragraphes 5–24. [de la norme ISA 315 (Révisée)]

La direction et les autres personnes au sein de l'entité

6. {ISA 240 §17} L'auditeur doit demander à la direction des informations portant sur :
 - a) l'évaluation faite par la direction du risque que les états financiers puissent comporter des anomalies significatives provenant de fraudes, y compris sur la nature, l'étendue et la fréquence d'une telle évaluation ; (Voir par A12–A13)
 - b) le processus suivi par la direction pour identifier et répondre aux risques de fraude dans l'entité, y compris sur les risques spécifiques de fraude que la direction a identifiés ou qui ont été portés à son attention, ou sur les flux d'opérations, soldes de comptes ou informations fournies dans les états financiers, pour lesquels un risque de fraude est probable ; (Voir par A14)
 - c) la communication faite par la direction, le cas échéant, aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise concernant un processus qu'elle a défini pour identifier et répondre aux risques de fraude dans l'entité ; et
 - d) la communication faite par la direction, le cas échéant, aux employés concernant son avis sur les pratiques et le comportement éthique.
7. {ISA 240 §18} L'auditeur doit s'enquérir auprès de la direction et, le cas échéant, d'autres personnes au sein de l'entité selon le cas, afin de déterminer si elles ont connaissance de fraudes avérées, suspectées ou alléguées affectant l'entité. (Voir par A15–A17)
8. {ISA 240 §19} Pour les entités qui ont une fonction d'audit interne, l'auditeur doit s'enquérir auprès des personnes appropriées au sein de la fonction d'audit interne afin de déterminer s'ils ont connaissance de fraudes avérées, suspectées ou alléguées affectant l'entité, et obtenir leur opinion sur les risques de fraudes. (Voir par A18)

Les personnes constituant le gouvernement d'entreprise

9. {ISA 240 §20} A moins que les personnes constituant le gouvernement d'entreprise ne soient impliquées dans la direction de l'entité, l'auditeur doit acquérir la connaissance de la façon dont ces personnes exercent une surveillance sur les processus mis en œuvre par la direction pour identifier et répondre aux risques de fraudes dans l'entité¹⁶ ainsi que sur le contrôle interne mis en place par la direction pour réduire ces risques. (Voir par A19–A21)
10. {ISA 240 §21} A moins que les personnes constituant le gouvernement d'entreprise ne soient impliquées dans la direction de l'entité, l'auditeur doit s'enquérir auprès des personnes constituant le gouvernement d'entreprise pour savoir si elles ont connaissance de fraudes avérées, suspectées ou alléguées affectant l'entité. Cette démarche est faite en partie pour corroborer les réponses obtenues suite aux demandes d'informations adressées à la direction.

Les corrélations inhabituelles ou inattendues identifiées

11. {ISA 240 §22} L'auditeur doit évaluer si des corrélations inhabituelles ou inattendues qu'il a identifiées lors de la réalisation des procédures analytiques, y compris celles qui ont trait à des comptes de produits, peuvent révéler des risques d'anomalies significatives provenant de fraudes.

Autres informations

12. {ISA 240 §23} L'auditeur doit s'interroger pour savoir si d'autres informations qu'il a recueillies indiquent des risques d'anomalies significatives provenant de fraudes. (Voir par A22)

Evaluation des facteurs de risques de fraudes

13. {ISA 240 §24} L'auditeur doit évaluer si les informations recueillies à partir d'autres procédures d'évaluation des risques et procédures liées mises en œuvre indiquent qu'un ou plusieurs facteurs de risque de fraude existent. Bien que la présence de facteurs de risques n'indique pas nécessairement l'existence de fraudes, ces facteurs sont souvent présents dans les situations où des fraudes ont été perpétrées et, en conséquence, peuvent être révélateurs de risques d'anomalies significatives provenant de fraudes. (Voir par A23–A27)

¹⁶ Norme ISA 260 (Révisée), « Communication avec les personnes constituant le gouvernement d'entreprise », paragraphe 13 [de la norme ISA 260 (Révisée)]

Identification et évaluation des risques d'anomalies significatives provenant de fraudes

14. {ISA 240 §25} En application de la Norme ISA 315 (Révisée), l'auditeur doit identifier et évaluer les risques d'anomalies significatives provenant de fraudes tant au niveau des états financiers qu'au niveau des assertions retenues pour les flux d'opérations, les soldes de comptes et les informations fournies dans les états financiers¹⁷.
15. {ISA 240 §26} Lors de l'identification et l'évaluation des risques d'anomalies significatives provenant de fraudes, l'auditeur doit, en se fondant sur la présomption qu'il existe des risques de fraude dans la comptabilisation des produits, évaluer quelle nature de produits, opérations ou assertions relatives aux produits peuvent être à l'origine de tels risques. Le paragraphe 47 [de la norme ISA 240] précise la documentation exigée lorsque l'auditeur conclut que cette présomption n'est pas fondée dans les circonstances de la mission et, qu'en conséquence, il n'a pas identifié la comptabilisation des produits comme étant un domaine de risques d'anomalies significatives provenant de fraudes. (Voir par A28–A30)
16. {ISA 240 §27} L'auditeur doit considérer les risques évalués d'anomalies significatives provenant de fraudes comme des risques importants et, par voie de conséquence, doit, si cela n'a pas déjà été fait, prendre connaissance des contrôles y relatifs mis en place par l'entité, y compris des mesures de contrôles, pour faire face à de tels risques. (Voir par A31–A32)

Réponses aux risques évalués d'anomalies significatives provenant de fraudes

Approche générale

17. {ISA 240 §28} En application de la Norme ISA 330, l'auditeur doit définir une approche générale pour répondre aux risques évalués d'anomalies significatives provenant de fraudes au niveau des états financiers¹⁸. (Voir par A33)
18. {ISA 240 §29} Dans la définition d'une approche générale pour répondre aux risques évalués d'anomalies significatives provenant de fraudes au niveau des états financiers, l'auditeur doit :
 - a) affecter et superviser le personnel en prenant en considération la connaissance, l'expertise et les aptitudes des collaborateurs à qui des tâches importantes sont confiées dans le cadre de la mission, et son évaluation des risques d'anomalies significatives provenant de fraudes dans le cadre la mission concernée ; (Voir par A34–A35)
 - b) évaluer si le choix et l'application par l'entité des méthodes comptables, en particulier celles concernant des évaluations subjectives ou des transactions complexes, peuvent constituer un indice d'une présentation d'informations mensongères résultant de la volonté de la direction de manipuler les résultats; et
 - c) inclure dans sa démarche lors du choix de la nature, du calendrier et de l'étendue des procédures d'audit, un élément d'imprévisibilité. (Voir par A36)

Procédures d'audit répondant aux risques évalués d'anomalies significatives provenant de fraudes au niveau des assertions

19. {ISA 240 §30} En application de la Norme ISA 330, l'auditeur doit définir et mettre en œuvre des procédures d'audit complémentaires dont la nature, le calendrier et l'étendue répondent aux risques évalués d'anomalies significatives provenant de fraudes au niveau des assertions¹⁹(Voir par A37–A40)

Procédures d'audit répondant aux risques que la direction contourne les contrôles en place

20. {ISA 240 §31} La direction se trouve dans une position privilégiée pour commettre une fraude dès lors que ses membres sont en mesure de manipuler la comptabilité et d'élaborer des états financiers mensongers en contournant des contrôles qui apparaissent par ailleurs opérer efficacement. Bien que le niveau de risque de contournement des contrôles par la direction varie d'une entité à l'autre, celui-ci reste néanmoins présent dans toutes les entités. Du fait du caractère imprévisible de la façon dont de tels contournements peuvent se produire, il subsiste un risque d'anomalies significatives provenant de fraudes et donc un risque important.
21. {ISA 240 §32} Quelle que soit son évaluation des risques que la direction contourne des contrôles, l'auditeur doit définir et mettre en œuvre des procédures d'audit destinées à :

¹⁷ Norme ISA 315 (Révisée), paragraphe 25 [de la norme ISA 315 (Révisée)]

¹⁸ Norme ISA 330, paragraphe 5 [de la norme ISA 330].

¹⁹ Norme ISA 330, paragraphe 6 [de la norme ISA 330].

- a) tester le caractère approprié des écritures comptables enregistrées dans le grand livre et des autres ajustements faits lors de l'établissement des états financiers. Lors de la définition et de la mise en œuvre des procédures d'audit destinées à de tels tests, l'auditeur doit :
 - i. s'enquérir auprès des personnes impliquées dans le processus d'élaboration de l'information financière de l'existence de circonstances inappropriées ou inhabituelles lors de l'enregistrement des écritures comptables ou d'autres ajustements ;
 - ii. sélectionner des écritures comptables et autres ajustements enregistrés en fin de période ; et
 - iii. considérer la nécessité de tester les écritures comptables et les autres ajustements enregistrés tout au long de la période. (Voir par A41–A44)
- b) rechercher l'existence de biais dans les estimations comptables et évaluer si les circonstances à l'origine de cette situation représentent un risque d'anomalies significatives provenant de fraudes. En effectuant cette recherche, l'auditeur doit :
 - i. apprécier si les jugements et les évaluations de la direction effectués dans le cadre des estimations comptables incluses dans les états financiers, même si elles apparaissent raisonnables prises individuellement, révèlent un possible biais introduit par la direction pouvant présenter un risque d'anomalies significatives provenant de fraude. Si tel est le cas, l'auditeur doit réévaluer les estimations comptables prises dans leur ensemble ; et
 - ii. procéder à une revue rétrospective des hypothèses et des jugements de la direction relatifs à des estimations comptables significatives retenues dans les états financiers de l'exercice précédent. (Voir par A45–A47)
- c) pour les transactions significatives qui n'entrent pas dans le cadre normal des opérations courantes de l'entité ou qui apparaissent inhabituelles pour d'autres raisons au regard de la connaissance qu'a l'auditeur de l'entité et de son environnement, ainsi que des autres informations recueillies au cours de l'audit, celui-ci doit apprécier si la logique économique de la transaction (ou l'absence de logique) au regard de l'activité de l'entité laisse à penser que ces transactions ont été réalisées dans le seul but de présenter des états financiers mensongers ou de dissimuler un détournement d'actif. (Voir par A48)

22. {ISA 240 §33} L'auditeur doit déterminer si, afin de répondre aux risques identifiés que la direction puisse contourner les contrôles, il est nécessaire de mettre en œuvre d'autres procédures d'audit en supplément de celles spécifiquement visées ci-dessus (p.ex., lorsqu'il existe des risques spécifiques supplémentaires que la direction passe outre les contrôles qui ne sont pas couverts par les procédures mises en œuvre selon les diligences requises au paragraphe 32 [de la norme ISA 240]).

Evaluation des éléments probants (Voir par A49)

- 23. {ISA 240 §34} L'auditeur doit évaluer si les procédures analytiques réalisées peu avant la fin de l'audit pour fonder une conclusion globale sur la cohérence des états financiers au regard de sa connaissance de l'entité révèlent un risque d'anomalies significatives provenant de fraude non identifié auparavant. (Voir par A50)
- 24. {ISA 240 §35} Lorsque l'auditeur relève une anomalie, il doit apprécier si une telle anomalie constitue un indice de fraude. Si tel est le cas, l'auditeur doit en examiner les conséquences possibles sur les autres aspects de l'audit, et s'interroger, en particulier, sur la fiabilité des déclarations de la direction, gardant à l'esprit qu'il est peu probable qu'un cas de fraude soit un cas isolé. (Voir par A51)
- 25. {ISA 240 §36} Dans les cas où l'auditeur identifie une anomalie, significative ou non, et qu'il a toute raison de penser que cette anomalie est, ou peut-être, le résultat d'une fraude dans laquelle la direction (en particulier au niveau le plus élevé) est impliquée, il doit revoir son évaluation des risques d'anomalies significatives provenant de fraudes et évaluer ses conséquences sur la nature, le calendrier et l'étendue des procédures d'audit définies pour répondre aux risques évalués. L'auditeur doit aussi prendre en considération les circonstances ou les conditions qui indiqueraient une possible collusion impliquant des employés, la direction ou des tiers, afin de reconsidérer la fiabilité des éléments probants précédemment recueillis. (Voir par A52)
- 26. {ISA 240 §37} Si l'auditeur confirme que les états financiers comportent des anomalies significatives provenant de fraudes, ou n'est pas en mesure de conclure si ceux-ci en comportent, il doit en évaluer les conséquences sur l'audit. (Voir par A53)

Impossibilité pour l'auditeur de poursuivre la mission

27. {ISA 240 §38} Si, en raison de l'existence d'une anomalie provenant d'une fraude ou d'une fraude suspectée, l'auditeur se trouve confronté à une situation exceptionnelle qui le conduit à remettre en cause la possibilité de poursuivre sa mission d'audit, il doit :
- a) déterminer les obligations professionnelles et légales applicables en la circonstance, y compris les exigences d'avoir à en informer la ou les personnes qui l'ont désigné en qualité d'auditeur ou, dans certains cas, les autorités de contrôle ;
 - b) s'interroger s'il est opportun de se démettre de la mission, lorsque ceci est possible aux termes de la loi ou de la réglementation applicable ; et
 - c) s'il décide de se démettre de la mission :
 - i. s'entretenir avec la direction au niveau hiérarchique approprié, ainsi qu'avec les personnes constituant le gouvernement d'entreprise, des raisons qui le conduisent à cette décision ; et
 - ii. déterminer s'il existe des obligations professionnelles ou légales exigeant d'avoir à informer la ou les personnes l'ayant désigné en qualité d'auditeur ou, dans certains cas, les autorités de contrôle, de sa décision et des raisons qui l'ont conduit à celle-ci. (Voir par A54–A57)

Déclarations de la direction

28. {ISA 240 §39} L'auditeur doit obtenir des déclarations écrites de la direction et, le cas échéant, du gouvernement d'entreprise confirmant que cette dernière :
- a) acte de sa responsabilité dans la conception, la mise en œuvre et le suivi du contrôle interne en vue de prévenir et de détecter les fraudes ;
 - b) lui a communiqué son évaluation du risque que les états financiers puissent comporter des anomalies significatives provenant de fraudes ;
 - c) lui a signalé tous les cas de fraudes avérés ou suspectés affectant l'entité dont elle a eu connaissance et impliquant :
 - i. la direction ;
 - ii. des employés ayant un rôle important dans le fonctionnement du contrôle interne ; ou
 - iii. d'autres personnes lorsque la fraude pourrait avoir une incidence significative sur les états financiers ; et
 - d) lui a signalé toute allégation de fraudes commises ou suspectées ayant un impact sur les états financiers de l'entité dont elle a eu connaissance par des employés, des anciens employés, des analystes, les autorités de contrôle ou par d'autres. (Voir par A58–A59)

Communication à la direction et aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise

29. {ISA 240 §40} Lorsque l'auditeur a identifié une fraude ou a obtenu des informations indiquant la possibilité qu'une fraude ait été commise, il doit le signaler sans délai à la direction à un niveau hiérarchique approprié, afin d'informer les personnes dont la responsabilité première est de prévenir et de détecter les fraudes, de points relevant de leur responsabilité. (Voir par A60)
30. {ISA 240 §41} A moins que toutes les personnes constituant le gouvernement d'entreprise ne soient impliquées dans la direction de l'entité, lorsque l'auditeur a identifié une fraude avérée ou suspectée dans laquelle sont impliqués :
- a) la direction ;
 - b) des employés ayant un rôle important dans le fonctionnement du contrôle interne ; ou
 - c) d'autres personnes, lorsque la fraude pourrait avoir une incidence significative sur les états financiers;

il doit communiquer ces faits sans délai aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise. Dans les cas où l'auditeur suspecte que la fraude implique la direction, il doit faire part de ses soupçons à ces personnes et s'entretenir avec elles de la nature, du calendrier et de l'étendue des procédures d'audit nécessaires pour achever sa mission d'audit. (Voir par A61–A63)

31. {ISA 240 §42} L'auditeur doit communiquer aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise toutes autres questions concernant la fraude qui, selon son jugement, relèvent de leur responsabilité. (Voir par A64)

Communication aux autorités de contrôle et de tutelle

32. {ISA 240 §43} Lorsque l'auditeur a identifié une fraude, ou suspecte une fraude, il doit déterminer s'il a ou non l'obligation de révéler les faits à un tiers à l'entité. Bien que l'auditeur soit tenu à l'obligation de confidentialité sur les informations de son client et que ceci pourrait l'empêcher de communiquer de tels faits, des obligations légales peuvent, dans certaines circonstances, prévaloir sur son devoir de confidentialité. (Voir par A65–A67)

Documentation

33. {ISA 240 §44} L'auditeur doit inclure les aspects suivants dans la documentation d'audit²⁰ relative à sa connaissance de l'entité et de son environnement, ainsi qu'à l'évaluation des risques d'anomalies significatives, requise par la Norme ISA 315 (Révisée)²¹:
- les décisions importantes prises au cours des discussions avec les membres de l'équipe affectée à la mission quant à la possibilité que les états financiers de l'entité comportent des anomalies significatives ; et
 - les risques identifiés et évalués d'anomalies significatives provenant de fraudes tant au niveau des états financiers que des assertions.
34. {ISA 240 §45} L'auditeur doit inclure les aspects suivants dans la documentation d'audit relative aux réponses aux risques évalués d'anomalies significatives requises par la Norme ISA 330²²:
- l'approche générale en réponse aux risques évalués d'anomalies significatives provenant de fraudes au niveau des états financiers ; la nature, le calendrier et l'étendue des procédures d'audit, ainsi que le lien entre ces procédures et les risques évalués d'anomalies significatives provenant de fraudes au niveau des assertions ; et
 - les résultats des procédures d'audit réalisées, y compris celles portant sur le risque de contournement des contrôles par la direction.
35. ISA 240 §46} L'auditeur doit inclure dans la documentation d'audit les communications faites en matière de fraude à la direction, aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise, aux autorités de contrôle et à d'autres.
36. {ISA 240 §47} Si l'auditeur a conclu que la présomption de l'existence d'un risque d'anomalies significatives provenant de fraudes liées à la comptabilisation des produits n'est pas applicable au cas de la mission, il doit inclure dans sa documentation d'audit les raisons qui motivent cette conclusion.

COMMENTAIRES

Procédures d'évaluation des risques et procédures liées

Evaluation des facteurs de risques de fraudes

- C.1. Les faits ou les circonstances qui peuvent montrer des pressions pour commettre des fraudes peuvent être, par exemple :
- Le besoin de satisfaire les attentes de tiers afin d'obtenir des fonds propres supplémentaires
 - L'inefficacité du gouvernement d'entreprise
 - L'attribution d'importants bonus liée à des performances financières ;
 - La complexité du système ;
 - Un budget irréaliste à atteindre ;
 - L'inefficacité du contrôle interne.

²⁰ Norme ISA 230, « Documentation d'audit », paragraphes 8–11 et paragraphe A6 [de la norme ISA 230]

²¹ Norme ISA 315 (Révisée), paragraphe 32 [de la norme ISA 315 (Révisée)].

²² Norme ISA 330, paragraphe 28 [de la norme ISA 330].

Identification et évaluation des risques d'anomalies significatives provenant de fraudes

- C.2. Une anomalie significative résultant d'une information financière mensongère trouvant son origine dans la comptabilisation des produits provient souvent d'une surévaluation des produits par l'enregistrement anticipé de ceux-ci ou de la comptabilisation de produits fictifs. Elle peut aussi résulter d'une sous-estimation des produits en les transférant, par exemple, de manière incorrecte à une période subséquente.
- C.3. Les indices qui peuvent suggérer que des transactions importantes n'entrant pas dans le cadre de l'activité courante de l'entité, ou apparaissant autrement inhabituelle sont, par exemple :
- La forme exagérément complexe des transactions ;
 - La situation où la direction n'a pas débattu de la nature et de la comptabilisation de ces transactions avec les personnes constituant le gouvernement d'entreprise, et où une documentation adéquate est absente ;
 - L'accent mis par la direction sur la recherche d'un traitement comptable particulier de la transaction plutôt que sur un traitement traduisant sa substance économique ;
 - Des transactions avec des parties liées non consolidées, y compris des entités ad hoc, qui n'ont pas été revues ou approuvées par les personnes constituant le gouvernement d'entreprise ;
 - Des transactions impliquant des parties liées jusqu'à présent inconnues, ou des tiers qui n'ont ni la compétence, ni la surface financière pour exécuter l'opération sans le soutien de l'entité audité.

Impossibilité pour l'auditeur de poursuivre la mission

- C.4. Des exemples de situations exceptionnelles qui peuvent remettre en cause la possibilité pour l'auditeur de poursuivre sa mission d'audit peuvent être, par exemple :
- L'entité ne prend pas les mesures appropriées que l'auditeur considère comme nécessaire pour remédier à la fraude, même si celle-ci n'est pas significative au regard des états financiers ;
 - L'évaluation par l'auditeur des risques d'anomalies significatives provenant de fraudes et les conclusions des contrôles effectués révèlent un risque important de fraudes significatives ou diffuses ; ou
 - L'auditeur a des doutes sérieux sur la compétence ou l'intégrité de la direction et des personnes constituant le gouvernement d'entreprise.
- C.5. Les déclarations de la direction relatives à la fraude et au risque de fraude sont habituellement incluses dans la lettre d'affirmation prévue par la norme ISA 580. Un exemple de lettre d'affirmation figure au paragraphe 25 dédié aux « Parties Liées » de ce guide.

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

Dans l'espace OHADA le commissaire aux comptes signale les irrégularités et inexactitudes relevées à la plus prochaine assemblée générale. Par ailleurs, il révèle au ministère public les faits délictueux dont il a eu connaissance.

Des exemples de signalement d'irrégularités figurent dans les outils ainsi qu'un exemple de courrier de révélation de faits délictueux au ministère public.

Livre 4 : Sociétés anonymes – Article 716 de l'Acte Uniforme OHADA

« Le commissaire aux comptes signale, à la plus prochaine assemblée générale, les irrégularités et les inexactitudes relevées par lui au cours de l'accomplissement de sa mission.

En outre, il révèle au ministère public les faits délictueux dont il a eu connaissance dans l'exercice de sa mission, sans que sa responsabilité puisse être engagée par cette révélation. »

EXEMPLES D'OUTILS

Exemple d'un questionnaire de fraude



Questionnaire de
fraude OHADA (ISA 2

Exemple de lettre de révélation des faits délictueux



Exemple de lettre de
révélation des faits d

Exemple de lettre de signalement des irrégularités et incertitudes à la plus prochaine assemblée générale



Exemple de lettre de
signalement des irrég

Exemple de lettre de signalement des irrégularités et incertitudes au conseil d'administration



Communication du
CAC au CA_Irrégulari

6. Prises en considération des textes législatifs et réglementaires dans un audit d'états financiers (ISA 250)

Dans le cadre de sa prise de connaissance de l'entité et de son environnement, l'auditeur prend en considération les textes législatifs et réglementaires applicables à l'entité. Il communique de façon appropriée les cas de non-respect des textes légaux et réglementaires à la direction et aux autres personnes constituant le gouvernement d'entreprise et le cas échéant dans son rapport d'audit et aux autorités de tutelle. Le commissaire aux comptes révèle au ministère public les faits délictueux identifiés.

DILIGENCES REQUISES PAR LA NORME ISA 250

Examen par l'auditeur du respect des textes législatifs et réglementaires

1. {ISA 250 §12} Dans le cadre de sa prise de connaissance de l'entité et de son environnement, conformément à la Norme ISA 315 (Révisée)²³, l'auditeur doit acquérir une connaissance générale :
 - a) du cadre légal et réglementaire applicable à l'entité et de l'industrie ou du secteur d'activité dans lequel elle opère ; et
 - b) de la façon dont l'entité se conforme à ce cadre. (Voir par A7)
2. {ISA 250 §13} L'auditeur doit recueillir des éléments probants suffisants et appropriés concernant le respect des textes législatifs et réglementaires dont il est généralement admis qu'ils ont une incidence directe sur la détermination des données chiffrées significatives enregistrées et de l'information fournie dans les états financiers. (Voir par A8)
3. 14. {ISA 250 §14} L'auditeur doit mettre en œuvre les procédures d'audit suivantes visant à faciliter l'identification des cas de non-respect d'autres textes législatifs et réglementaires qui sont susceptibles d'avoir une incidence significative sur les états financiers : (Voir par A9–A10)
 - a) s'enquérir auprès de la direction et, le cas échéant, des personnes constituant le gouvernement d'entreprise, du respect par l'entité de ces textes législatifs et réglementaires ; et
 - b) examiner la correspondance, si elle existe, avec les autorités délivrant les licences d'exploitation ou avec les autorités de contrôle.
4. {ISA 250 §15} Au cours de l'audit, l'auditeur doit rester attentif quant à la possibilité que d'autres procédures d'audit réalisées l'amènent à relever des cas de non-respect, avérés ou suspectés, des textes législatifs et réglementaires. (Voir par A11)
5. {ISA 250 §16} L'auditeur doit demander à la direction et, le cas échéant, aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise, de lui fournir des déclarations écrites confirmant que tous les cas de non-respect avérés ou suspectés des textes législatifs et réglementaires dont les conséquences devraient être prises en compte lors de l'établissement des états financiers, lui ont été signalés. (Voir par A12)
6. {ISA 250 §17} En l'absence de cas identifiés ou suspectés de non-respect des textes législatifs et réglementaires, l'auditeur n'est pas tenu de réaliser des procédures d'audit concernant le respect par l'entité des textes législatifs et réglementaires, autres que celles énoncées aux paragraphes 12 à 16 [de la norme ISA 250].

²³ Norme ISA 315 (Révisée), « Identification et évaluation des risques d'anomalies significatives par la connaissance de l'entité et de son environnement », paragraphe 11 [de la norme ISA 315 (Révisée)]

Procédures d'audit à mettre en œuvre lorsqu'un cas de non-respect des textes est identifié ou suspecté

7. {ISA 250 §18} Lorsque l'auditeur a connaissance d'informations relatives à un cas de non-respect avéré ou suspecté des textes législatifs et réglementaires, il doit : (Voir par A13)
 - a) acquérir la connaissance de la nature de l'acte et des circonstances dans lesquelles il est survenu ;
et
 - b) obtenir des informations complémentaires afin d'évaluer l'incidence possible sur les états financiers.
(Voir par A14)
8. {ISA 250 §19} Lorsque l'auditeur suspecte qu'un cas de non-respect des textes puisse exister, il doit s'entretenir de cette question avec la direction et, le cas échéant, avec les personnes constituant le gouvernement d'entreprise. Si la direction ou, le cas échéant, les personnes constituant le gouvernement d'entreprise, ne donnent pas d'informations suffisantes pour justifier du fait que l'entité s'est conformée aux textes législatifs et réglementaires et si, selon le jugement de l'auditeur, l'incidence de ce cas suspecté de non-respect des textes peut être significative au regard des états financiers, il doit s'interroger sur la nécessité d'obtenir un avis juridique. (Voir par A15–A16)
9. {ISA 250 §20} Lorsque des informations suffisantes ne peuvent pas être obtenues sur un cas suspecté de non-respect des textes, l'auditeur doit évaluer l'incidence de l'absence d'éléments probants suffisants et appropriés sur son opinion d'audit.
10. {ISA 250 §21} L'auditeur doit apprécier les conséquences du non-respect des textes sur d'autres aspects de l'audit, y compris sur son évaluation des risques et sur la fiabilité des déclarations écrites obtenues, et prendre les mesures appropriées. (Voir par A17–A18)

Communication des cas identifiés ou suspectés de non-respect des textes

Communication des cas de non-respect des textes aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise

11. {ISA 250 §22} A moins que toutes les personnes constituant le gouvernement d'entreprise ne soient impliquées dans la direction de l'entité et, par voie de conséquence, ne soient au courant des questions touchant à des cas identifiés ou suspectés de non-respect des textes que l'auditeur leur a déjà communiqués²⁴, il doit communiquer à ces personnes les cas de non-respect des textes législatifs et réglementaires qu'il a relevés au cours de l'audit, sauf dans les situations où ces questions sont manifestement sans conséquence.
12. {ISA 250 §23} Lorsque l'auditeur, selon son propre jugement, considère que le non-respect des textes visé au paragraphe 22 [de la norme ISA 250] est délibéré et significatif, il doit en informer les personnes constituant le gouvernement d'entreprise dès que possible.
13. {ISA 250 §24} Si l'auditeur suspecte que la direction ou des personnes constituant le gouvernement d'entreprise sont impliquées dans le non-respect des textes, il doit en informer l'autorité supérieure directe au sein de l'entité, si elle existe, par exemple un comité d'audit ou le conseil de surveillance. Lorsqu'il n'existe pas d'autorité supérieure, ou si l'auditeur considère que sa communication peut rester sans effet ou n'est pas certain de la personne à qui communiquer, il doit s'interroger sur la nécessité d'obtenir un avis juridique.

Communication des cas de non-respect des textes dans le rapport de l'auditeur sur les états financiers

14. {ISA 250 §25} Lorsque l'auditeur conclut que le non-respect des textes a une incidence significative sur les états financiers, et que cette question n'a pas été correctement relatée dans ces derniers, il doit, conformément à la Norme ISA 705 (Révisée), exprimer une opinion avec réserve, ou une opinion défavorable, sur les états financiers²⁵.
15. {ISA 250 §26} Lorsque la direction, ou les personnes constituant le gouvernement d'entreprise, empêchent l'auditeur de recueillir des éléments probants suffisants et appropriés pour lui permettre d'apprécier si des cas de non-respect des textes qui peuvent avoir une incidence significative sur les états financiers se sont produits, ou sont susceptibles de s'être produits, l'auditeur doit exprimer une opinion avec réserve, ou

²⁴ Norme ISA 260 (Révisée), « Communication avec les personnes constituant le gouvernement d'entreprise », paragraphe 13 [de la norme ISA 260 (Révisée)].

²⁵ Norme ISA 705 (Révisée), « Modifications apportées à l'opinion formulée dans le rapport de l'auditeur indépendant », paragraphes 7-8 [de la norme ISA 705 (Révisée)]

formuler une impossibilité d'exprimer une opinion sur les états financiers, au motif d'une limitation à l'étendue de ses travaux d'audit, conformément à la Norme ISA 705 (Révisée).

16. {ISA 250 §27} Si l'auditeur n'est pas en mesure de déterminer si des cas de non-respect des textes se sont produits du fait des limitations à l'étendue de ses travaux imposées par les circonstances et non par la direction ou les personnes constituant le gouvernement d'entreprise, il doit en apprécier l'incidence sur son opinion d'audit, conformément à la Norme ISA 705 (Révisée).

Communication des cas de non-respect des textes aux autorités régulatrices et de contrôle

17. {ISA 250 §28} Lorsque l'auditeur a identifié ou suspecte des cas de non-respect des textes législatifs et réglementaires, il doit déterminer s'il a l'obligation de signaler ces cas de non-respect identifiés ou suspectés des textes à des tiers à l'entité. (Voir par A19–A20)

Documentation

18. {ISA 250 §29} L'auditeur doit inclure dans la documentation d'audit les cas identifiés ou suspectés de non-respect des textes législatifs et réglementaires ainsi que le résultat des entretiens qu'il a eus avec la direction et, le cas échéant, avec les personnes constituant le gouvernement d'entreprise et avec des tiers à l'entité²⁶. (Voir par A21)

COMMENTAIRES

Examen par l'auditeur du respect des textes législatifs et réglementaires

Cas de non-respect des textes portés à l'attention de l'auditeur par d'autres procédures d'audit

- C.1. Les procédures d'audit réalisées pour se forger une opinion sur les états financiers pouvant révéler à l'auditeur des cas de non-respect des textes législatifs et réglementaires peuvent être, par exemple :
- La lecture des procès-verbaux;
 - Des demandes d'informations auprès de la direction et du conseil juridique interne ou externe à l'entité sur des actions en justice, des réclamations ou des avis d'impositions reçus ;
 - La mise en œuvre de contrôles de substance de détail sur des flux d'opérations, soldes de comptes ou informations fournies

Procédures d'audit à mettre en œuvre lorsqu'un cas de non-respect des textes est identifié ou suspecté

Indication de non-respect des textes législatifs et réglementaires

- C.2. Les éléments suivants peuvent, par exemple, indiquer à l'auditeur des manquements au respect des textes législatifs et réglementaires :
- Investigations par les organismes de contrôle ou les autorités gouvernementales, ou paiements d'amendes ou de pénalités ;
 - Règlements de services non spécifiés ;
 - Commissions sur ventes, ou honoraires à des agents, apparaissant comme excessifs ;
 - Achats effectués à des prix largement hors de ceux du marché ;
 - Paiements inhabituels en numéraire ;
 - Transactions avec des sociétés domiciliées dans des paradis fiscaux ;
 - Règlements effectués en l'absence de la documentation du contrôle des changes ;
 - Commentaires négatifs dans les médias.

Questions pertinentes dans le cadre de l'évaluation par l'auditeur

- C.3. Les questions pertinentes peuvent être :

²⁶ Norme ISA 230, « Documentation d'audit », paragraphes 8–11, et paragraphe A6 [de la norme ISA 230].

- Liées aux conséquences financières potentielles du non-respect des textes législatifs et réglementaires sur les états financiers (amendes, pénalités, expropriation pesant sur les actifs etc...);
- Le fait de déterminer si les conséquences financières potentielles requièrent ou non qu'une information soit fournie dans les états financiers ; et si ces conséquences financières remettent en cause la présentation sincère des états financiers.

Documentation

- C.4. En cas de non-respect des textes législatifs et réglementaires, la documentation de l'auditeur peut inclure :
- La copie de notes ou de documents
 - Des comptes rendus d'entretiens avec la direction, les personnes constituant le gouvernement d'entreprise ou des tiers à l'entité.

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

L'Acte Uniforme OHADA précise que le commissaire aux comptes vérifie la conformité de la comptabilité aux normes en vigueur. Par ailleurs le commissaire aux comptes signale les irrégularités relevées par lui à l'assemblée générale et révèle au ministère public les faits délictueux dont il a eu connaissance dans l'exécution de sa mission.

Dans les sociétés anonymes, le commissaire aux comptes veille spécifiquement, en application de l'article 417 de l'Acte Uniforme OHADA, au fait que les administrateurs soient propriétaires du nombre d'actions de la société prévu par les statuts, le cas échéant. Le non-respect de ces dispositions est signalé dans le rapport du commissaire aux comptes à l'assemblée générale annuelle.

Il y a lieu de distinguer les irrégularités qui doivent être signalées par le commissaire aux comptes à l'assemblée générale annuelle (lors de l'approbation des états financiers annuels) des irrégularités qui doivent être signalées à la prochaine assemblée générale (celle-ci pouvant être l'assemblée générale annuelle ou non).

Des exemples de courriers de signalement d'irrégularités et de révélation des faits délictueux figurent dans les outils relatifs à la norme ISA 240.

Livre 4 : Sociétés anonymes – Article 417 de l'Acte Uniforme OHADA

« Les statuts peuvent imposer que chaque administrateur soit propriétaire d'un nombre d'actions de la société qu'ils déterminent. Cette disposition ne s'applique pas dans le cas des salariés nommés administrateurs. Tout administrateur qui, au jour de sa nomination, n'est pas titulaire du nombre d'actions requis par les statuts ou, en cours de mandat, cesse d'en être propriétaire, se trouve en infraction avec les dispositions de l'alinéa qui précède.

*Dans ce cas, il doit, dans les trois (3) mois de sa nomination ou si l'infraction survient en cours de mandat, dans les trois (3) mois de la date de la cession d'actions à l'origine de l'infraction, se démettre de son mandat. À l'expiration de ce délai, il est réputé s'être démis de son mandat et doit restituer les rémunérations perçues, sous quelque forme que ce soit, sans que puisse être remise en cause la validité des délibérations auxquelles il a pris part. **Les commissaires aux comptes veillent, sous leur responsabilité, à l'observation des dispositions du présent article et en révèlent toute violation dans leur rapport à l'assemblée générale annuelle.** »*

Livre 4 : Sociétés anonymes – Article 712 de l'Acte Uniforme OHADA

« Le commissaire aux comptes a pour mission permanente, à l'exclusion de toute immixtion dans la gestion, de vérifier les valeurs et les documents comptables de la société et de contrôler la conformité de sa comptabilité aux règles en vigueur. »

Livre 4 : Sociétés anonymes – Article 715 de l'Acte Uniforme OHADA

« Le commissaire aux comptes dresse un rapport dans lequel il porte à la connaissance du conseil d'administration, de l'administrateur général ainsi que, le cas échéant du comité d'audit :

1°) les contrôles et vérifications auxquels il a procédé et les différents sondages auxquels il s'est livré ainsi que leurs résultats ;

2°) les postes du bilan et des autres documents comptables auxquels des modifications lui paraissent devoir être apportées, en faisant toutes les observations utiles sur les méthodes d'évaluation utilisées pour l'établissement de ces documents ;

3°) les irrégularités et les inexactitudes qu'il a découvertes ;

4°) les conclusions auxquelles conduisent les observations et rectifications ci-dessus sur les résultats de l'exercice comparés à ceux du dernier exercice.

Ce rapport est mis à la disposition du président du conseil d'administration ou de l'administrateur général avant la réunion du conseil d'administration ou de la décision de l'administrateur général qui arrête les comptes de l'exercice. »

Livre 4 : Sociétés anonymes – Article 716 de l'Acte Uniforme OHADA

"Le commissaire aux comptes signale, à la plus prochaine assemblée générale, les irrégularités et les inexactitudes relevées par lui au cours de l'accomplissement de sa mission.

En outre, il révèle au ministère public les faits délictueux dont il a eu connaissance dans l'exercice de sa mission, sans que sa responsabilité puisse être engagée par cette révélation."

EXEMPLES D'OUTILS

Exemple de questionnaire de prises en considération des textes législatifs et réglementaires dans un audit d'états financiers



Questionnaire
contexte légal et régl

Exemple de signalement d'irrégularités et de lettre de révélation des faits délictueux : voir § 5 « Les obligations de l'auditeur en matière de fraude lors d'un audit d'états financiers (ISA 240) »

7. Communication avec les personnes constituant le gouvernement d'entreprise (ISA 260 (Révisée))

L'auditeur communique tout au long de sa mission avec les personnes constituant le gouvernement d'entreprise.

Ces communications portent sur :

- les responsabilités de l'auditeur relatives à l'audit des états financiers
- l'étendue des travaux d'audit et le calendrier de réalisation prévu
- les événements importants relevés au cours de l'audit
- l'indépendance de l'auditeur (audit de sociétés cotées)

Ces communications peuvent être faites oralement ; sauf

- si l'auditeur estime qu'une communication verbale ne serait pas suffisante
- pour la communication relative à l'indépendance.

Les communications des faiblesses du contrôle interne avec les personnes constituant le gouvernement d'entreprise sont traitées dans la norme ISA 265.

DILIGENCES REQUISES PAR LA NORME ISA 260 (Révisée)

Personnes constituant le gouvernement d'entreprise

1. {ISA 260 (Révisée) §11} L'auditeur doit déterminer la (ou les) personne(s) appropriée(s) avec qui communiquer au sein de la structure de gouvernance de l'entité. (Voir par A1–A4)

Communication avec un sous-groupe des personnes constituant le gouvernement d'entreprise

2. {ISA 260 (Révisée) §12} Si l'auditeur communique avec un sous-groupe des personnes constituant le gouvernement d'entreprise, par exemple un comité d'audit, ou avec une personne, il doit déterminer s'il lui appartient de communiquer également avec l'organe de gouvernance. (Voir par A5–A7)

Cas où toutes les personnes constituant le gouvernement d'entreprise sont impliquées dans la direction de l'entité

3. {ISA 260 (Révisée) §13} Dans certains cas, toutes les personnes constituant le gouvernement d'entreprise sont impliquées dans la direction de l'entité, par exemple dans une petite entreprise où le propriétaire unique dirige l'entité et où aucune autre personne ne joue un rôle de gouvernance. Dans ces situations, si les sujets visés dans la présente Norme ISA sont communiquées à la (aux) personne(s) ayant des responsabilités de direction, et que cette (ces) personne(s) a (ont) également des responsabilités de gouvernance, ils n'ont pas à être de nouveau communiqués à cette (ces) personne(s) dans leur rôle de gouvernance. Ces sujets sont énumérés au paragraphe 16 (c) [de la norme ISA 260 (Révisée)]. L'auditeur doit néanmoins s'assurer du fait que la communication avec la (les) personne(s) ayant des responsabilités de direction permette d'informer de façon adéquate toutes celles avec lesquelles il communiquerait en raison de leur rôle de gouvernance en d'autres circonstances. (Voir par A8)

Sujets à communiquer

Responsabilités de l'auditeur relatives à l'audit des états financiers

4. {ISA 260 (Révisée) §14} L'auditeur doit communiquer aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise les responsabilités qui lui incombent au regard de l'audit des états financiers, y compris le fait :

- a) qu'il est responsable de se forger et d'exprimer une opinion sur les états financiers établis par la direction sous la surveillance des personnes constituant le gouvernement d'entreprise ;
- b) que l'audit des états financiers n'exonère pas la direction et les personnes constituant le gouvernement d'entreprise de leurs responsabilités. (Voir par A9–A10)

Étendue des travaux d'audit et calendrier de réalisation prévus

- 5. {ISA 260 (Révisée) §15} L'auditeur doit communiquer aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise une vue d'ensemble de l'étendue des travaux d'audit et du calendrier de réalisation prévus, y compris les risques importants qu'il a identifiés. (Voir par A11–A16)

Éléments importants relevés lors de l'audit

- 6. {ISA 260 (Révisée) §16} L'auditeur doit communiquer aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise : (Voir par A17–A18)
 - a) son point de vue quant aux aspects qualitatifs d'importance touchant aux pratiques comptables de l'entité, y compris les méthodes comptables, les estimations comptables et les informations fournies dans les états financiers. Le cas échéant, l'auditeur doit expliquer aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise les raisons pour lesquelles il considère qu'une pratique comptable importante, acceptable selon le référentiel comptable applicable, n'est pas la plus appropriée dans les circonstances particulières de l'entité ; (Voir par A19–A20)
 - b) les difficultés importantes, si elles existent, rencontrées lors de l'audit ; (Voir par A21)
 - c) à moins que toutes les personnes constituant le gouvernement d'entreprise ne soient impliquées dans la direction de l'entité :
 - (i) les sujets importants relevés lors de l'audit qui ont été discutés, ou ont fait l'objet d'une correspondance avec la direction ; et (Voir par A22)
 - (ii) les déclarations écrites que l'auditeur demande;
 - d) le cas échéant, les circonstances ayant une incidence sur la forme et le contenu de son rapport d'audit ; (Voir par A23–A25);
 - e) tout autre point important relevés lors de l'audit, qui, selon son propre jugement professionnel, est pertinent dans le cadre de la surveillance du processus d'élaboration de l'information financière. (Voir par A26–A28)

Indépendance de l'auditeur

- 7. {ISA 260 (Révisée) §17} Dans le cas des entités cotées, l'auditeur doit communiquer aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise :
 - a) une déclaration selon laquelle l'équipe affectée à la mission et d'autres membres du personnel du cabinet si nécessaire, le cabinet et, le cas échéant, les cabinets du réseau, se sont conformés aux règles d'éthique relatives à l'indépendance ; et
 - b) toutes les relations et autres sujets entre les cabinets, les cabinets membres du réseau et l'entité qui, selon son jugement professionnel, peuvent raisonnablement apparaître comme portant atteinte à l'indépendance. Ceci doit inclure le montant total des honoraires facturés à l'entité, ou aux composants contrôlés par elle, par le cabinet ou les cabinets membres du réseau durant la période couverte par les états financiers au titre de l'audit ainsi que des services autres que l'audit. Ces honoraires doivent être ventilés par nature afin de permettre aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise d'évaluer l'impact de ces services sur l'indépendance de l'auditeur; et
 - c) les mesures de sauvegarde prise pour éliminer les atteintes identifiées à l'indépendance ou les réduire à un niveau acceptable. (Voir par A29–A32)

Processus de communication

Définition du processus de communication

- 8. {ISA 260 (Révisée) §18} L'auditeur doit communiquer aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise la forme, le calendrier et le contenu général prévu des communications. (Voir par A37–A45)

Forme et contenu de la communication

- 9. {ISA 260 (Révisée) §19} L'auditeur doit communiquer par écrit aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise les éléments importants relevés lors de l'audit si, selon son jugement professionnel, une communication verbale ne serait pas appropriée. Les communications écrites n'ont pas à comprendre tous les sujets relevés lors de l'audit. (Voir par A46–A48)

10. {ISA 260 (Révisée) §20} L'auditeur doit communiquer par écrit aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise au sujet de l'indépendance de l'auditeur lorsque cela est requis en application du paragraphe 17 [de la norme ISA 260 (Révisée)].

Calendrier des communications

11. {ISA 260 (Révisée) §21} L'auditeur doit communiquer en temps opportun avec les personnes constituant le gouvernement d'entreprise. (Voir par A49–A50)

Caractère approprié du processus de communication

12. {ISA 260 (Révisée) §22} L'auditeur doit évaluer si le processus d'échange avec les personnes constituant le gouvernement d'entreprise a été adéquat pour les besoins de l'audit. Dans la négative, il doit évaluer l'impact, le cas échéant, sur son évaluation des risques d'anomalies significatives et sa capacité de recueillir des éléments probants suffisants et appropriés, et prendre les mesures appropriées. (Voir par A51–A53)

Documentation

13. {ISA 260 §23} Lorsque des éléments devant être communiqués en application de cette Norme ISA le sont verbalement, l'auditeur doit les consigner dans sa documentation d'audit, avec la date et la liste des personnes auxquelles ils ont été communiqués. Lorsque des éléments ont été communiqués par écrit, l'auditeur doit conserver une copie de cette communication comme faisant partie de la documentation d'audit²⁷. (Voir par A54)

COMMENTAIRES

Sujets à communiquer

- C.1. Les personnes constituant le gouvernement d'entreprise peuvent être, par exemple, les personnes ou organes (par exemple une fiduciaire de société) ayant la responsabilité de surveiller la stratégie de l'entité et les obligations de celle-ci de rendre compte. Cette responsabilité inclut la surveillance du processus d'élaboration de l'information financière. Pour certaines entités dans certains pays, les personnes constituant le gouvernement d'entreprise peuvent comprendre les membres de la direction, par exemple certains membres de la direction siégeant au comité des personnes constituant le gouvernement d'entreprise d'une entité privée ou du secteur public, ou le propriétaire-dirigeant.

Selon l'article 435, alinéa 1 de l'Acte uniforme de l'OHADA, « *le conseil d'administration détermine les orientations de l'activité de la société et veille à leur mise en œuvre. Sous réserve des pouvoirs expressément attribués aux assemblées d'actionnaires et dans la limite de l'objet social, il se saisit de toute question intéressant la bonne marche de la société et règle par ses délibérations les affaires qui la concernent* ». Dans l'espace OHADA, le conseil d'administration ou l'administrateur général, selon le cas, constitue pour les sociétés anonymes, l'organe chargé de la gouvernance. Il est alors demandé au commissaire aux comptes de communiquer avec lui dans le cadre des dispositions légales mais aussi sur tout autre sujet qu'il estime nécessaire de porter à son attention.

Etendue des travaux d'audit et calendrier de réalisation prévus

- C.2. Les sujets communiqués peuvent comprendre, par exemple :
- La façon dont l'auditeur prévoit de traiter les risques importants d'anomalies significatives, qu'elles proviennent de fraudes ou résultent d'erreurs ;
 - La façon dont l'auditeur prévoit de tenir compte des aspects qui, selon son évaluation comportant les risques d'anomalies significatives les plus élevés ;
 - La démarche de l'auditeur au regard du contrôle interne pertinent pour l'audit ;
 - L'application du concept de caractère significatif dans le contexte d'un audit

²⁷ Norme ISA 230, « Documentation d'audit », paragraphes 8–11 et paragraphe A6 [de la norme ISA 230].

- La nature et l'étendue des compétences et des connaissances spécialisées nécessaires à la mise en œuvre des procédures d'audit prévues ou l'évaluation des résultats des procédures d'audit, y compris l'utilisation des travaux d'un expert désigné par l'auditeur ;
- Lorsque la norme ISA 701 s'applique, le point de vue préliminaire de l'auditeur en ce qui concerne les points qui pourraient nécessiter une attention importante de sa part lors de l'audit et qui peuvent donc constituer des points clés de l'audit.

Difficultés importantes rencontrées au cours de l'audit

C.3. Les difficultés importantes rencontrées au cours de l'audit peuvent être, par exemple :

- Des retards importants attribuables à la direction pour fournir les informations nécessaires à l'auditeur ;
- Un laps de temps déraisonnablement court pour achever les travaux d'audit ;
- Des efforts intenses non prévus nécessaires pour recueillir des éléments probants suffisants et appropriés ;
- La non-disponibilité des informations attendues ;
- Des restrictions imposées à l'auditeur par la direction ;
- La réticence de la direction à procéder à l'évaluation de la capacité de l'entité à poursuivre son activité ou à étendre cette évaluation, lorsque cela lui est demandé.

Caractère adéquat du processus de communication

C.4. Lorsque la communication réciproque entre l'auditeur et les personnes constituant le gouvernement d'entreprise n'est pas adéquate et que la situation ne peut être résolue, l'auditeur peut prendre des mesures telles que :

- Modifier l'opinion dans son rapport d'audit sur la base d'une limitation de l'étendue des travaux ;
- Solliciter un avis juridique quant aux conséquences de différentes mesures ;
- Communiquer avec des tiers (par exemple une autorité de régulation) ;
- Se démettre de la mission, lorsque la loi ou de la réglementation applicable le permet.

C.5. Un exemple de questionnaire de communication avec le gouvernement d'entreprise figure dans la section « Exemples d'outils »

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

Le commissaire aux comptes dresse un rapport porté à la connaissance du conseil d'administration, de l'administrateur général ou le cas échéant du comité d'audit où il relate ses travaux et leurs conclusions, ainsi que les irrégularités et inexactitudes qu'il a découvertes.

Livre 4 : Sociétés anonymes – Article 715 de l'Acte Uniforme OHADA

« Le commissaire aux comptes dresse un rapport dans lequel il porte à la connaissance du conseil d'administration, de l'administrateur général ainsi que, le cas échéant du comité d'audit :

1°) les contrôles et vérifications auxquels il a procédé et les différents sondages auxquels il s'est livré ainsi que leurs résultats ;

2°) les postes du bilan et des autres documents comptables auxquels des modifications lui paraissent devoir être apportées, en faisant toutes les observations utiles sur les méthodes d'évaluation utilisées pour l'établissement de ces documents ;

3°) les irrégularités et les inexactitudes qu'il a découvertes ;

4°) les conclusions auxquelles conduisent les observations et rectifications ci-dessus sur les résultats de l'exercice comparés à ceux du dernier exercice.

Ce rapport est mis à la disposition du président du conseil d'administration ou de l'administrateur général avant la réunion du conseil d'administration ou de la décision de l'administrateur général qui arrête les comptes de l'exercice. »

EXEMPLES D'OUTILS

Questionnaire de mise en œuvre de la communication avec les personnes constituant le gouvernement d'entreprise.



Communication avec
le gouvernement d'er

Exemple de rapport du commissaire aux comptes au conseil d'administration en application des dispositions de l'article 715 de l'Acte uniforme OHADA.



OHADA - Exemple de
rapport 715.doc

8. Communication des faiblesses du contrôle interne aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise (ISA 265)

L'auditeur communique par écrit aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise les faiblesses significatives de contrôle interne.

DILIGENCES REQUISES PAR LA NORME ISA 265

1. {ISA 265 §7} L'auditeur doit déterminer si, sur la base des travaux d'audit effectués, il a relevé une ou plusieurs faiblesses du contrôle interne. (Voir par A1–A4)
2. {ISA 265 §8} Lorsque l'auditeur a relevé une ou plusieurs faiblesses du contrôle interne, il doit déterminer, sur la base des travaux d'audit effectués, si, prises individuellement ou ensemble, elles constituent des faiblesses significatives. (Voir par A5–A11)
3. {ISA 265 §9} L'auditeur doit communiquer par écrit, et en temps opportun, aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise les faiblesses significatives du contrôle interne qu'il a relevées au cours de l'audit. (Voir par A12–A18, et A27)
4. {ISA 265 §10} L'auditeur doit également communiquer en temps voulu à la direction, à un niveau hiérarchique approprié : (Voir par A19 et A27)
 - a) par écrit, les faiblesses significatives du contrôle interne qu'il a communiquées, ou a l'intention de communiquer, aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise, à moins qu'il ne soit inapproprié de les communiquer directement à la direction en la circonstance ; et (Voir par A14, et A20–A21)
 - b) les autres faiblesses du contrôle interne relevées au cours de l'audit qui n'ont pas été communiquées à la direction par d'autres personnes et qui, selon le jugement professionnel de l'auditeur, sont suffisamment importantes pour mériter l'attention de la direction. (Voir par A22–A26)
5. {ISA 265 §11} L'auditeur doit inclure dans sa communication écrite des faiblesses significatives du contrôle interne :
 - a) une description des faiblesses et une explication de leurs effets potentiels ; et (Voir par A28)
 - b) des informations suffisantes pour permettre aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise et à la direction de comprendre le contexte dans lequel cette communication est faite. En particulier, l'auditeur doit expliciter que : (Voir par A29–A30)
 - i. l'objectif de l'audit qui lui est assigné est d'exprimer une opinion sur les états financiers ;
 - ii. l'audit comprend la prise en considération du contrôle interne relatif à l'établissement des états financiers en vue de permettre de définir des procédures d'audit qu'il considère appropriées en la circonstance, mais non dans le but d'exprimer une opinion sur l'efficacité du contrôle interne ; et
 - iii. les sujets qui sont communiqués se limitent aux faiblesses qu'il a relevées au cours de l'audit et dont il a conclu qu'elles étaient suffisamment importantes pour mériter d'être communiquées aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise.

COMMENTAIRES

Faiblesses significatives du contrôle interne

- C.1. Le caractère significatif d'une faiblesse peut dépendre, entre autre, du fait qu'une faiblesse soit réellement survenue, mais aussi de la possibilité qu'elle puisse survenir, ainsi que son importance potentielle. Les questions que doivent se poser l'auditeur peuvent porter, par exemple, sur :
- La possibilité que des faiblesses conduisent à des anomalies significatives dans les états financiers futures ;
 - La possibilité de la perte ou d'une fraude portant sur les actifs ou les passifs concernés ;
 - Le caractère subjectif et la complexité de la détermination de montants estimés ;

- Les montants des états financiers sujets à des faiblesses ;
- Le volume des mouvements qui sont enregistrés ou qui pourraient être enregistrés dans les soldes de comptes ou les flux d'opérations exposés à une ou des faiblesses.
- Le type de contrôle effectué lors l'élaboration de l'information financière.

C.2. Des indicateurs de faiblesses significatives du contrôle interne peuvent être, par exemple :

- Des indications que des transactions importantes n'ont pas été examinées de manière appropriée par les personnes constituant le gouvernement d'entreprise ;
- L'incapacité de la direction à détecter des anomalies et de mettre en place des mesures correctives appropriées portant sur des faiblesses significatives ;
- L'absence d'un processus d'évaluation des risques au sein de l'entité ;
- L'indication d'une réponse inefficace apportée à des risques importants identifiés ;
- La réémission d'états financiers précédemment publiés pour refléter la correction d'une anomalie significative résultant d'une erreur ou provenant d'une fraude.

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

Les faiblesses significatives de contrôle interne font partie des résultats des contrôles et vérifications auxquels le commissaire aux comptes a procédé et a communiqué au conseil d'administration, à l'administrateur général et au comité d'audit le cas échéant.

Livre 4 : Sociétés anonymes – Article 715 de l'Acte Uniforme OHADA

« Le commissaire aux comptes dresse un rapport dans lequel il porte à la connaissance du conseil d'administration, de l'administrateur général ainsi que, le cas échéant du comité d'audit :

1°) les contrôles et vérifications auxquels il a procédé et les différents sondages auxquels il s'est livré ainsi que leurs résultats ;

2°) les postes du bilan et des autres documents comptables auxquels des modifications lui paraissent devoir être apportées, en faisant toutes les observations utiles sur les méthodes d'évaluation utilisées pour l'établissement de ces documents ;

3°) les irrégularités et les inexactitudes qu'il a découvertes ;

4°) les conclusions auxquelles conduisent les observations et rectifications ci-dessus sur les résultats de l'exercice comparés à ceux du dernier exercice.

Ce rapport est mis à la disposition du président du conseil d'administration ou de l'administrateur général avant la réunion du conseil d'administration ou de la décision de l'administrateur général qui arrête les comptes de l'exercice. »

9. Aspects relatifs au co-commissariat aux comptes

Dans l'espace OHADA, l'audit peut (ou, le cas échéant, doit) être réalisé par plusieurs commissaires aux comptes qui procèdent séparément à leurs travaux mais établissent un rapport commun.

DILIGENCES REQUISES PAR LA NORME RELATIF AU CO-COMMISSARIAT AUX COMPTES

Le co-commissariat aux comptes n'est pas traité dans les normes ISA, à l'exception de la définition de l' « associé responsable de l'audit du groupe » donnée dans le § 9(h) dans la norme ISA 600 « Aspects particuliers – audits d'états financiers d'un groupe (y compris l'utilisation des travaux des auditeurs des composants) » où il est précisé que « *Lorsque des auditeurs mènent conjointement l'audit du groupe, les associés de chaque cabinet et leur équipe constituent collectivement l'associé responsable de l'audit du groupe et l'équipe affectée à l'audit du groupe. Cette Norme ISA ne traite toutefois pas des relations entre les co-auditeurs ni des travaux que l'un des co-auditeurs effectue en relation avec ceux de l'autre* ».

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

Dans l'espace OHADA, plusieurs commissaires aux comptes peuvent être nommés et effectuer leurs vérifications conjointement.

Les sociétés anonymes faisant publiquement appel à l'épargne sont tenues de désigner au moins deux commissaires aux comptes et deux commissaires aux comptes suppléants (article 702 de l'Acte Uniforme OHADA).

Livre 4 : Sociétés anonymes – Article 719 de l'Acte Uniforme OHADA

"Si plusieurs commissaires aux comptes sont en fonction, ils peuvent procéder séparément à leurs investigations, vérifications et contrôles mais ils établissent un rapport commun. En cas de désaccord entre les commissaires, le rapport indique les différentes opinions exprimées."

Les développements ci-après, inspirés de la Norme d'Exercice Professionnel (NEP) 100 de la Compagnie Nationale des Commissaires aux Comptes « **Audit des comptes réalisé par plusieurs commissaires aux comptes** », présentent comment les travaux peuvent être réalisés par le collège des commissaires aux comptes.

1. {NEP 100 §4} Chaque commissaire aux comptes met en œuvre les travaux qui lui permettent d'être en mesure de formuler son opinion sur les comptes de l'entité. Il tient compte des éléments collectés lors des procédures d'audit qu'il a lui-même mises en œuvre et des éléments collectés par les co-commissaires aux comptes.
2. {NEP 100 §5} Chaque commissaire aux comptes prend connaissance de l'entité et de son environnement, évalue le risque d'anomalies significatives au niveau des comptes pris dans leur ensemble et détermine le ou les seuils de signification aux fins de définir et de formaliser, avec les autres commissaires aux comptes, de manière concertée, leur approche d'audit ainsi que le plan de mission et le programme de travail nécessaires à sa mise en œuvre.
3. {NEP 100 §6} Les procédures d'audit nécessaires à la mise en œuvre du plan de mission et définies dans le programme de travail sont réparties de manière concertée entre les commissaires aux comptes.
4. {NEP 100 §7} La répartition entre les commissaires aux comptes des travaux nécessaires à la réalisation de l'audit des comptes est équilibrée et effectuée sur la base de critères :

- a) quantitatifs, tel que le volume d'heures de travail estimé nécessaire à la réalisation de ces travaux, le volume horaire affecté à un des commissaires aux comptes ne devant pas être disproportionné par comparaison avec ceux attribués aux autres commissaires aux comptes ; et
 - b) qualitatifs, tels que l'expérience ou la qualification des membres des équipes d'audit.
5. {NEP 100 §8} Cette répartition est modifiée régulièrement pour tout ou partie au cours du mandat de manière concertée entre les commissaires aux comptes.
 6. {NEP 100 §9} En fonction des éléments collectés lors de la mise en œuvre des procédures d'audit, les commissaires aux comptes apprécient, ensemble, tout au long de la mission, si leur évaluation du risque d'anomalies significatives au niveau des assertions reste appropriée. Le cas échéant, ils modifient la nature, le calendrier ou l'étendue des procédures planifiées. Ils revoient si nécessaire la répartition des procédures ainsi redéfinies.
 7. {NEP 100 §10} Chaque commissaire aux comptes procède à une revue des travaux mis en œuvre par les co-commissaires aux comptes.
 8. {NEP 100 §11} Cette revue lui permet d'apprécier si :
 - a) les travaux mis en œuvre par les co-commissaires aux comptes :
 - i. correspondent à ceux définis lors de la répartition ou décidés lors de la réévaluation du risque d'anomalies significatives au niveau des assertions ;
 - ii. ont permis de collecter des éléments suffisants et appropriés pour permettre d'aboutir à des conclusions à partir desquelles il pourra fonder son opinion sur les comptes ;
 - b) les conclusions auxquelles les co-commissaires aux comptes ont abouti sont pertinentes et cohérentes.
 9. {NEP 100 §12} Chaque commissaire aux comptes fait figurer dans son dossier les éléments de la revue qui permettent d'étayer son appréciation des travaux effectués par les co-commissaires aux comptes.
 10. {NEP 100 §13} En fonction de son appréciation des travaux réalisés par les autres commissaires aux comptes et des conclusions auxquelles ces derniers ont abouti, chaque commissaire aux comptes détermine s'il convient de mettre en œuvre des procédures d'audit supplémentaires.
 11. {NEP 100 §14} Il s'en entretient avec les autres commissaires aux comptes. Le cas échéant, ils définissent de manière concertée la nature, le calendrier et l'étendue des procédures supplémentaires à mettre en œuvre.
 12. {NEP 100 §15} A la fin de l'audit, chaque commissaire aux comptes met en œuvre les procédures analytiques permettant la revue de cohérence d'ensemble des comptes.
 13. {NEP 100 §16} Il vérifie également la sincérité et la concordance avec les comptes des informations données à l'occasion de l'approbation des comptes :
 - a) dans le rapport de l'organe compétent à l'organe appelé à statuer sur les comptes ;
 - b) le cas échéant, dans les autres documents adressés aux membres de l'organe appelé à statuer sur les comptes.

COMMENTAIRES

Communication

- C.1. Les commissaires aux comptes communiquent avec les organes mentionnés à l'article 715 de l'Acte Uniforme OHADA ensemble et de manière concertée.
- C.2. Il en est de même de toute communication d'information importante à la direction de l'entité.

Rapport

- C.3. Les rapports établis par les commissaires aux comptes en application de textes légaux et réglementaires sont signés par chaque commissaire aux comptes. Ils mentionnent, pour chaque commissaire aux comptes, les informations prévues à l'article 719 de l'Acte Uniforme OHADA.
- C.4. Lorsque les commissaires aux comptes ont une opinion divergente, ils en font mention dans le rapport conformément à l'article 719 de l'Acte Uniforme OHADA.

Désaccord sur les montants de la rémunération

- C.5. En cas de désaccord entre les commissaires aux comptes et les dirigeants de l'entité sur le montant de la rémunération, les commissaires aux comptes font l'application des dispositions de l'article 381 de l'Acte Uniforme OHADA.

Documentation des éléments de revue des travaux du co-commissaire aux comptes

- C.6. Le commissaire aux comptes peut utiliser un questionnaire de revue des travaux du co-commissaire aux comptes pour documenter ses travaux. Un exemple de questionnaire figure dans la section Exemples d'outils.

EXEMPLES D'OUTILS

Questionnaire de revue des travaux du co-commissaire aux comptes



OHADA -
Questionnaire revue

EVALUATION DES RISQUES ET REPNSES AUX RISQUES EVALUES

10. Planification d'un audit d'états financiers (ISA 300)

L'auditeur planifie l'audit de façon appropriée compte tenu des caractéristiques de la mission. Il définit une stratégie générale d'audit et établit un programme de travail.

DILIGENCES REQUISES PAR LA NORME ISA 300

Implication des membres-clés de l'équipe affectée à la mission

1. {ISA 300 §5} L'associé responsable de la mission et les autres membres-clés de l'équipe affectée à la mission doivent être impliqués dans la planification de l'audit, et notamment planifier les discussions entre les membres de l'équipe et y prendre part. (Voir par A4)

Travaux préliminaires à la planification de la mission

2. {ISA 300 §6} L'auditeur doit mettre en œuvre les procédures suivantes au début de la mission d'audit en cours :
 - a) effectuer les procédures exigées par la Norme ISA 220 relatives au maintien de la relation client et de la mission d'audit concernée²⁸;
 - b) évaluer le respect des règles d'éthique, y compris celles relatives à l'indépendance, conformément à la Norme ISA 220²⁹;
 - c) prendre connaissance des termes de la mission, tel qu'il est exigé par la Norme ISA 210³⁰. (Voir par A5–A7)

Planification de l'audit

3. {ISA 300 §7} L'auditeur doit établir une stratégie générale d'audit pour la mission définissant l'étendue, le calendrier et la démarche d'audit et donnant des lignes directrices pour l'établissement d'un programme de travail.
4. {ISA 300 §8} En établissant la stratégie générale d'audit, l'auditeur doit :
 - a) identifier les caractéristiques de la mission qui en définissent l'étendue ;

²⁸ Norme ISA 220, « Contrôle qualité d'un audit d'états financiers », paragraphes 12–13 [de la norme ISA 220].

²⁹ Norme ISA 220, paragraphes 9-11 [de la norme ISA 220].

³⁰ Norme ISA 210, « Accord sur les termes des missions d'audit », paragraphes 9–13 [de la norme ISA 210].

- b) s'assurer des objectifs de la mission en termes de rapport à émettre afin de planifier le calendrier de l'audit et la nature des communications demandées ;
 - c) prendre en compte les facteurs qui, selon le jugement professionnel de l'auditeur, sont importants afin d'orienter les travaux à effectuer par l'équipe affectée à la mission ;
 - d) prendre en compte le résultat des travaux préliminaires à la planification de la mission déjà réalisés et, le cas échéant, déterminer si l'expérience acquise sur d'autres missions réalisées pour l'entité par l'associé responsable de la mission est pertinente ; et
 - e) s'assurer de la nature, du calendrier et de l'étendue des ressources nécessaires pour effectuer la mission. (Voir par A8–A11)
5. {ISA 300 §9} L'auditeur doit établir un programme de travail qui doit inclure une description :
- a) de la nature, du calendrier et de l'étendue des procédures planifiées d'évaluation des risques, déterminées en application de la Norme ISA 315 (Révisée)³¹;
 - b) de la nature, du calendrier et de l'étendue des procédures d'audit complémentaires qui sont planifiées au niveau des assertions, déterminées en application de la Norme ISA 330³²;
 - c) des autres procédures d'audit planifiées qu'il est demandé de mettre en œuvre afin que la mission soit effectuée selon les Normes ISA. (Voir par A12)
6. {ISA 300 §10} L'auditeur doit mettre à jour et modifier la stratégie générale d'audit et le programme de travail autant que nécessaire au cours de l'audit. (Voir par A13)
7. {ISA 300 §11} L'auditeur doit planifier la nature, le calendrier et l'étendue des instructions à donner et la supervision des membres de l'équipe affectée à la mission, ainsi que la revue de leurs travaux. (Voir par A14–A15)

Documentation

8. {ISA 300 §12} L'auditeur doit inclure dans la documentation d'audit³³:
- a) la stratégie générale d'audit ;
 - b) le programme de travail ; et
 - c) tous les changements importants apportés au cours de la mission d'audit à la stratégie générale d'audit ou au programme de travail, ainsi que les raisons de tels changements. (Voir par A16–A19)

Questions additionnelles à prendre en considération dans une mission d'audit initiale

9. {ISA 300 §13} L'auditeur doit entreprendre les travaux suivants, avant le commencement d'une mission d'audit initiale:
- a) effectuer les procédures prévues par la Norme ISA 220 relatives à l'acceptation du client et de la mission d'audit concernée³⁴; et
 - b) communiquer avec l'auditeur précédent, lorsqu'il y a eu un changement
 - c) d'auditeur, conformément aux règles d'éthique concernées. (Voir par A20)

COMMENTAIRES

C.1. Un exemple de documentation de la stratégie d'audit figure dans la section « Exemples d'Outils ».

³¹ Norme ISA 315 (Révisée), « Identification et évaluation des risques d'anomalies significatives par la connaissance de l'entité et de son environnement » [de la norme ISA 315 (Révisée)].

³² Norme ISA 330, « Réponses de l'auditeur aux risques évalués » [de la norme ISA 330].

³³ Norme ISA 230, « Documentation d'audit », paragraphes 8–11 et paragraphe A6 [de la norme ISA 230].

³⁴ Norme ISA 220, paragraphes 12–13 [de la norme ISA 220].

EXEMPLES D'OUTILS

Exemple de documentation de la stratégie d'audit



OHADA - Strategie
generale et plan audii

11. Identification et évaluation des risques d'anomalies significatives par la connaissance de l'entité et de son environnement (ISA 315 (Révisée))

L'auditeur identifie les risques d'anomalies significatives en prenant connaissance de l'entité et de son environnement, y compris de son contrôle interne.

L'évaluation des risques est effectuée au moyen de demandes d'information, procédures analytiques et d'observations physiques.

L'auditeur évalue parmi les risques déterminés ceux qui nécessitent une attention particulière dans le cadre de l'audit. Ce sont les risques importants.

DILIGENCES REQUISES PAR LA NORME ISA 315 (Révisée)

Procédures d'évaluation des risques et procédures liées

1. {ISA 315 (Révisée) §5} L'auditeur doit mettre en œuvre des procédures d'évaluation des risques en vue de lui fournir une base pour l'identification et l'évaluation des risques d'anomalies significatives au niveau des états financiers et des assertions. Néanmoins, les procédures d'évaluation des risques ne fournissent pas en elles-mêmes des éléments probants suffisants et appropriés sur lesquels fonder l'opinion d'audit. (Voir par A1–A5)
2. {ISA 315 (Révisée) §6} Les procédures d'évaluation des risques doivent comporter les aspects suivants :
 - a) des demandes d'informations auprès de la direction, auprès de membres de la fonction d'audit interne (quand cette fonction existe) et auprès d'autres personnes au sein de l'entité qui, selon le jugement de l'auditeur, peuvent avoir des informations susceptibles de l'aider dans l'identification des risques d'anomalies significatives provenant de fraudes ou résultant d'erreurs ; (Voir par A6-A13)
 - b) des procédures analytiques ; (Voir par A14–A17)
 - c) l'observation physique et l'inspection. (Voir par A18)
3. {ISA 315 (Révisée) §7} L'auditeur doit s'interroger pour savoir si l'information obtenue dans le cadre du processus d'acceptation et de maintien de la mission est pertinente pour identifier des risques d'anomalies significatives.
4. {ISA 315 (Révisée) §8} Si l'associé responsable de la mission a réalisé d'autres missions au sein de l'entité, il doit s'interroger pour savoir si l'information recueillie est pertinente pour identifier des risques d'anomalies significatives.
5. {ISA 315 (Révisée) §9} Lorsque l'auditeur prévoit l'utilisation des informations recueillies à partir de son expérience passée de l'entité et des procédures réalisées au cours des audits précédents, il doit vérifier si des changements sont intervenus depuis le dernier audit et si ceux-ci peuvent avoir un impact sur la pertinence des informations utilisées dans le cadre de l'audit en cours. (Voir par A19–A20)
6. {ISA 315 (Révisée) §10} L'associé responsable de la mission et les autres membres-clés de l'équipe affectée à la mission doivent s'entretenir de la possibilité que les états financiers comportent des anomalies significatives et de l'application du référentiel comptable applicable au regard des faits et circonstances propres à l'entité. L'associé responsable de la mission doit déterminer quels sont les sujets qu'il convient de communiquer aux membres de l'équipe affectée à la mission qui n'ont pas participé à l'entretien. (Voir par A21–A23)

La connaissance requise de l'entité et de son environnement, y compris de son contrôle interne

L'entité et son environnement

7. {ISA 315 (Révisée) §11} L'auditeur doit prendre connaissance des domaines suivants :

- a) secteur concerné, réglementation et autres facteurs externes, y compris le référentiel comptable applicable ; (Voir par A24–A29)
- b) nature de l'entité, notamment :
 - i. ses activités ;
 - ii. la détention du capital et ses structures de gouvernance ;
 - iii. les types d'investissements que l'entité réalise et ceux qui sont prévus, y compris ceux dans des entités ad hoc ; et
 - iv. la façon dont l'entité est organisée et financée ;

afin de lui permettre d'appréhender les flux d'opérations, les soldes de comptes et les informations fournies qu'il s'attend à trouver dans les états financiers ; (Voir par A30–A34)

- c) choix et application des méthodes comptables retenues par l'entité, y compris les raisons des changements apportés. L'auditeur doit évaluer si les méthodes comptables de l'entité sont appropriées au regard de son activité et sont conformes au référentiel comptable applicable ainsi qu'à celles suivies dans le secteur d'activité concerné ; (Voir par A35)
- d) objectifs et stratégies de l'entité et risques y relatifs liés à l'activité pouvant engendrer des risques d'anomalies significatives ; (Voir par A36–A42)
- e) mesure et revue de la performance financière de l'entité. (Voir par A43–A48)

Le contrôle interne au sein de l'entité

- 8. {ISA 315 (Révisée) §12} L'auditeur doit prendre connaissance du contrôle interne pertinent pour l'audit. Bien que la plupart des contrôles pertinents pour l'audit concerne généralement le processus d'élaboration de l'information financière, tous ces contrôles ne sont pas nécessairement pertinents pour l'audit. Il relève du jugement professionnel de l'auditeur de déterminer si un contrôle exécuté individuellement ou en association avec d'autres est pertinent pour l'audit. (Voir par A49–A72)

Nature et niveau de connaissance des contrôles pertinents pour l'audit

- 9. {ISA 315 (Révisée) §13} Lors de sa prise de connaissance des contrôles pertinents pour l'audit, l'auditeur doit évaluer la conception de ces contrôles et déterminer s'ils ont été mis en œuvre en réalisant des procédures en plus des demandes d'informations auprès du personnel de l'entité. (Voir par A73–A75)

Composantes du contrôle interne

L'environnement de contrôle

- 10. {ISA 315 (Révisée) §14} L'auditeur doit prendre connaissance de l'environnement de contrôle. Dans ce cadre, l'auditeur doit évaluer si :
 - a) la direction, sous la surveillance des personnes constituant le gouvernement d'entreprise, a développé et entretient une culture d'honnêteté et de comportement éthique ; et
 - b) les points forts des éléments constituant l'environnement de contrôle donnent une base solide pour les autres composantes du contrôle interne, et si ces autres composantes ne sont pas amoindries par des faiblesses dans l'environnement de contrôle. (Voir par A76–A86)

Le processus d'évaluation des risques par l'entité

- 11. {ISA 315 (Révisée) §15} L'auditeur doit acquérir une connaissance visant à déterminer si l'entité a mis en place un processus pour :
 - a) identifier les risques liés à l'activité au regard des objectifs d'élaboration de l'information financière ;
 - b) évaluer l'importance des risques ;
 - c) évaluer la possibilité de leur survenance ; et
 - d) décider des mesures à prendre pour répondre à ces risques. (Voir par A87)
- 12. {ISA 315 (Révisée) §16} Si l'entité a mis en place un tel processus (ci-après désigné comme « processus d'évaluation des risques par l'entité »), l'auditeur doit prendre connaissance ainsi que les résultats qui en découlent. Si l'auditeur identifie des risques d'anomalies significatives que la direction n'a pas décelés, il doit évaluer s'il existait un risque sous-jacent d'une nature telle qu'il s'attendait à ce qu'il soit révélé par le processus d'évaluation des risques par l'entité. Si un tel risque existe, l'auditeur doit prendre connaissance des raisons qui ont fait que le processus ne l'a pas identifié et évaluer si celui-ci est approprié en la circonstance ou déterminer s'il existe une faiblesse significative du contrôle interne en ce qui concerne le processus d'évaluation des risques par l'entité.

13. {ISA 315 (Révisée) §17} Si l'entité n'a pas établi un tel processus ou n'a pas d'autre processus adéquat, l'auditeur doit s'entretenir avec la direction pour savoir si des risques liés à l'activité au regard des objectifs d'élaboration de l'information financière ont été identifiés et connaître la façon dont ils ont été traités. L'auditeur doit évaluer si l'absence d'un processus documenté d'évaluation des risques est appropriée en la circonstance, ou déterminer si ceci représente une faiblesse significative du contrôle interne de l'entité. (Voir par A88)

Le système d'information, y compris les processus opérationnels afférents, relatif à l'élaboration de l'information financière, et la communication.

14. {ISA 315 (Révisée) §18} L'auditeur doit prendre connaissance du système d'information et des processus opérationnels y afférents, qui ont un rapport avec l'élaboration de l'information financière, comprenant les domaines suivants :
- a) les flux d'opérations qui, dans les activités de l'entité, sont importants au regard des états financiers ;
 - b) les procédures, à l'intérieur du système informatique et des systèmes manuels, par lesquelles les opérations sont initiées, enregistrées, traitées, corrigées si nécessaire, reportées au grand livre et présentées dans les états financiers ;
 - c) les enregistrements comptables concernés, les informations les sous-tendant et les postes spécifiques des états financiers qui sont utilisés pour initier, enregistrer, traiter et présenter les opérations ; ceci inclut la correction des informations erronées et la façon dont l'information est reportée au grand livre. La comptabilisation peut être faite soit sous forme manuelle, soit sous forme électronique ;
 - d) la façon dont le système d'information appréhende des événements et des circonstances, autres que des flux d'opérations, qui sont importants au regard des états financiers ;
 - e) le processus d'élaboration de l'information financière appliqué pour préparer les états financiers de l'entité, y compris les estimations comptables et les informations importantes fournies dans les états financiers ;
 - f) les contrôles exercés sur les écritures de journal, y compris les écritures non standard utilisées pour comptabiliser des transactions non récurrentes ou inhabituelles, ou des ajustements. (Voir par A89–A93)

Cette prise de connaissance du système d'information qui a un rapport avec l'élaboration de l'information financière doit couvrir les aspects pertinents de ce système relatif aux informations figurant dans les états financiers qui résultent de systèmes autres que la comptabilité générale et analytique.

15. {ISA 315 (Révisée) §19} L'auditeur doit prendre connaissance de la façon dont l'entité communique les rôles et les responsabilités en matière d'élaboration de l'information financière et les éléments importants y afférents, visant : (Voir par A94–A95)
- a) la communication entre la direction et les personnes constituant le gouvernement d'entreprise ; et
 - b) la communication externe, par exemple avec les autorités de contrôle.

Mesures de contrôle pertinentes pour l'audit

16. {ISA 315 (Révisée) §20} L'auditeur doit prendre connaissance des mesures de contrôle pertinentes pour l'audit, c'est-à-dire celles qu'il estime nécessaires pour appréhender, afin de les évaluer, les risques d'anomalies significatives au niveau des assertions et pour concevoir des procédures d'audit complémentaires répondant aux risques évalués. Un audit n'exige pas de l'auditeur une connaissance de toutes les mesures de contrôle relatives à chaque flux d'opérations, solde de compte et informations fournies dans les états financiers, dès lors qu'ils sont importants, ou de chaque assertion les sous-tendant. (Voir par A96–A102)
17. {ISA 315 (Révisée) §21} Lorsqu'il appréhende les mesures de contrôle de l'entité, l'auditeur doit prendre connaissance de la façon dont l'entité a répondu aux risques provenant du système informatique. (Voir par A103–A105)

Suivi des contrôles

18. {ISA 315 (Révisée) §22} L'auditeur doit prendre connaissance des principales mesures utilisées par l'entité pour assurer le suivi du contrôle interne relatif à l'élaboration de l'information financière, y compris de celles relatives aux mesures de contrôle pertinentes pour l'audit, ainsi que la compréhension de la manière dont l'entité entreprend des actions correctrices sur les faiblesses de ses propres contrôles. (Voir par A106–A108)

19. {ISA 315 (Révisée) §23} Si l'entité a une fonction d'audit interne³⁵, l'auditeur doit prendre connaissance des aspects suivants afin de déterminer si la fonction d'audit interne est susceptible d'être utile pour les besoins de l'audit :
- a) la nature des responsabilités de la fonction d'audit interne et son statut dans l'organisation ; et
 - b) les travaux menés, ou à mener. (Voir par A109–A116)
20. {ISA 315 §24} L'auditeur doit prendre connaissance des sources d'informations utilisées dans le cadre du suivi des mesures de contrôle, et des fondements sur lesquels la direction s'appuie pour apprécier si l'information est suffisamment fiable pour répondre aux objectifs de ce suivi. (Voir par A117)

Identification et évaluation des risques d'anomalies significatives

21. {ISA 315 (Révisée) §25} L'auditeur doit identifier et évaluer les risques d'anomalies significatives :
- a) au niveau des états financiers ; (Voir par A118–A121) et
 - b) au niveau des assertions retenues pour les flux d'opérations, les soldes de comptes et les informations fournies dans les états financiers ; (Voir par A122–A126) afin de lui fournir une base pour définir et réaliser des procédures d'audit complémentaires.
22. {ISA 315 (Révisée) §26} A cette fin, l'auditeur doit :
- a) identifier les risques dans le cadre de sa démarche pour prendre connaissance de l'entité et de son environnement, y compris des contrôles pertinents en relation avec les risques, en prenant en considération les flux d'opérations, les soldes de comptes et les informations fournies dans les états financiers ; (Voir par A127–A128)
 - b) évaluer les risques identifiés et évaluer si ceux-ci affectent de manière diffuse les états financiers pris dans leur ensemble et affectent potentiellement beaucoup d'assertions ;
 - c) rattacher les risques identifiés aux problèmes auxquels ils peuvent conduire au niveau des assertions, prenant en compte les contrôles pertinents qu'il a l'intention de vérifier ; et (Voir par A129–A131)
 - d) considérer la possibilité d'anomalie, y compris de multiples anomalies, et considérer si l'anomalie potentielle est d'une importance telle qu'elle peut constituer une anomalie significative.

Risques requérant une attention particulière dans le cadre de l'audit

23. {ISA 315 (Révisée) §27} Dans le cadre de l'évaluation des risques décrite au paragraphe 25 [de la norme ISA 315 (Révisée)], l'auditeur doit déterminer si un quelconque des risques identifiés est, à son avis, un risque important. En exerçant son jugement, l'auditeur doit exclure les effets des contrôles identifiés relatifs à ce risque.
24. {ISA 315 (Révisée) §28} En exerçant son jugement pour déterminer quels sont les risques importants, l'auditeur doit prendre en compte, au minimum, les aspects suivants :
- a) le risque est, ou non, un risque de fraude ;
 - b) le risque est, ou non, lié à des développements nouveaux de nature économique, comptable ou autre et requiert, en conséquence, une attention particulière ;
 - c) la complexité des opérations ;
 - d) le risque découle, ou non, de transactions importantes avec des parties liées ;
 - e) le degré de subjectivité attaché à l'appréciation des informations financières en relation avec le risque, plus particulièrement pour celles de ces informations qui comportent un large éventail d'incertitudes attaché leur évaluation ;
 - f) le risque concerne, ou non, des transactions importantes sortant du cadre normal des opérations de l'entité, ou qui paraissent par ailleurs inhabituelles. (Voir par A132–A136)
25. {ISA 315 (Révisée) §29} Si l'auditeur a déterminé qu'un risque important existe, il doit prendre connaissance des contrôles exercés par l'entité, y compris des mesures de contrôle, relatifs à ce risque. (Voir par A137–A139)

³⁵ Le terme « fonction d'audit interne » est défini dans la Norme ISA 610, « Utilisation des travaux des auditeurs internes », paragraphe 7(a) comme : « Activité d'évaluation mise en place au sein de l'entité, ou rendue par un prestataire de l'entité. Ses tâches incluent, entre-autres, l'examen, l'évaluation et le suivi du caractère adéquat et de l'efficacité du contrôle interne ».

Risques pour lesquels les contrôles de substance seuls ne fournissent pas d'éléments probants suffisants et appropriés

26. {ISA 315 (Révisée) §30} Concernant certains risques, l'auditeur peut juger qu'il n'est pas possible, ou faisable, de recueillir des éléments probants suffisants et appropriés à partir des seuls contrôles de substance. De tels risques peuvent résulter de l'enregistrement récurrent, incorrect ou incomplet, de flux d'opérations, ou de soldes de comptes importants, leurs caractéristiques permettant souvent leur comptabilisation par un processus largement automatisé avec peu, ou pas, d'intervention manuelle. Dans de tels cas, les contrôles de l'entité sur ces risques sont pertinents pour l'audit et l'auditeur doit en prendre connaissance. (Voir par A140–A142)

Révision de l'évaluation des risques

27. {ISA 315 (Révisée) §31} L'évaluation par l'auditeur des risques d'anomalies significatives au niveau des assertions peut évoluer au cours de l'audit au fur et à mesure que des éléments probants supplémentaires sont recueillis. Dans les situations où l'auditeur recueille des éléments probants à partir des procédures d'audit complémentaires mises en œuvre, ou si des informations nouvelles sont recueillies, et qu'il existe des incohérences avec les éléments probants à partir desquels il a fondé son évaluation initiale, l'auditeur doit réviser son évaluation et modifier en conséquence les procédures d'audit complémentaires planifiées. (Voir par A143)

Documentation

28. {ISA 315 (Révisée) §32} L'auditeur doit inclure dans la documentation d'audit³⁶
- a) la discussion entre les membres de l'équipe affectée à la mission ainsi que le requiert le paragraphe 10 [de la norme ISA 315 (Révisée)], et les décisions importantes en résultant ;
 - b) les éléments-clés de la connaissance acquise relative à chacun des aspects de l'entité et de son environnement, spécifiés au paragraphe 11 [de la norme ISA 315 (Révisée)], et à chacune des composantes du contrôle interne identifiées aux paragraphes 14–24 [de la norme ISA 315 (Révisée)] ; la source des informations recueillies lors de cette prise de connaissance et les procédures
 - c) d'évaluation des risques réalisées ;
 - d) les risques identifiés et évalués d'anomalies significatives au niveau des états financiers et des assertions, ainsi que le requiert le paragraphe 25 [de la norme ISA 315 (Révisée)] ; et
 - e) (d) les risques identifiés et les contrôles y afférents dont il a pris connaissance conformément aux paragraphes 27–30 [de la norme ISA 315 (Révisée)]. (Voir par A144–A147):

COMMENTAIRES

Procédures d'évaluation des risques et procédures liées

C.1. Pour ce qui concerne les procédures analytiques, voir la norme ISA 520

La connaissance requise de l'entité et de son environnement, y compris de son contrôle interne

Le contrôle interne de l'entité

C.2. Le dispositif de contrôle interne peut comprendre cinq composantes étroitement liées :

- Des responsabilités clairement définies, des ressources et des compétences adéquates qui s'appuient sur des outils et des pratiques appropriés ;
- La diffusion en interne d'informations fiables et pertinentes permettant à chacun d'exercer ses responsabilités ;
- L'existence d'un système pour analyser les principaux risques identifiables au regard des objectifs de la société ;
- Des activités de contrôle proportionnées aux enjeux propres à chaque processus, et conçues pour s'assurer que les mesures nécessaires sont prises en vue de maîtriser les risques susceptibles d'affecter la réalisation des objectifs ;

³⁶ Norme ISA 230, « Documentation d'audit », paragraphe 8–11, et paragraphe A6 [de la norme ISA 230].

- Une surveillance et un examen régulier du contrôle interne.

Composantes du contrôle interne

- C.3. *L'environnement du contrôle* : lors de son évaluation de la conception de l'environnement de contrôle de l'entité, l'auditeur peut prendre en considération la communication et la mise en place des valeurs d'intégrité et d'éthique, l'exigence de compétences, la participation des personnes constituant le gouvernement d'entreprise, la philosophie et le style de direction, la structure d'organisation, les politiques et pratiques en matière de ressources humaines.
- C.4. *Le processus d'évaluation des risques par l'entité* : l'évaluation de la conception et de la mise en œuvre du processus d'évaluation des risques par l'entité peut permettre à l'auditeur de comprendre comment la direction identifie les risques liés à l'activité en rapport avec l'information financière. Lorsque le processus d'évaluation des risques par l'entité est approprié, l'auditeur peut s'y appuyer pour identifier le risque d'anomalies significatives.
- C.5. *Le système d'information* : Le système d'information relatif aux objectifs d'élaboration de l'information financière, qui comprend le système comptable, est constitué des procédures et des documents destinés à initier, enregistrer, traiter et présenter les opérations de l'entité et à suivre les actifs, les passifs et les fonds propres correspondants.
- C.6. *Mesures de contrôle pertinentes pour l'audit* : Les facteurs que l'auditeur peut prendre en compte sont, par exemples :
- Le caractère significatif ;
 - L'importance du risque concerné ;
 - La taille de l'entité ;
 - La nature des activités de l'entité, y compris son organisation et les caractéristiques de son actionnariat ;
 - La diversité et la complexité des opérations de l'entité ;
 - Les obligations légales et réglementaires applicables ;
 - Les circonstances et la composante concernée du contrôle interne ;
 - La nature et la complexité des systèmes qui font partie du contrôle interne de l'entité, y compris l'utilisation de sociétés de services.
- C.7. *Suivi des contrôles* : processus destiné à évaluer l'efficacité de la performance du contrôle interne au fil du temps. Il implique d'évaluer en temps voulu, la conception et le fonctionnement des contrôles et de prendre les mesures correctrices nécessaires. La direction réalise le suivi des contrôles par des activités continues, des évaluations ponctuelles ou une combinaison des deux.

Identification et évaluation des risques d'anomalies significatives

- C.8. Pour déterminer si un risque est significatif, l'auditeur peut se fonder, par exemple, sur :
- La nature du risque
 - La taille des anomalies
 - La probabilité de survenance du risque

Cette qualification de risque significatif ne doit pas tenir compte de l'existence éventuelle des contrôles internes identifiés relatifs à ce risque, de manière à ne juger que le risque inhérent. Par exemple, l'auditeur peut juger que le risque lié au fait que des stocks soient important en valeur et susceptible d'être dérobés, est significatif, indépendamment du fait qu'il puisse ou non exister un contrôle interne correspondant.

- C.9. Pour documenter son évaluation des risques, l'auditeur peut utiliser une analyse matricielle des risques. Un exemple d'analyse matricielle des risques est fourni dans la section « Exemples d'outils »

EXEMPLES D'OUTILS

Analyse matricielle des risques



OHADA- Analyse
matricielle des risques

12. Caractère significatif lors de la planification et de la réalisation d'un audit (ISA 320)

L'auditeur détermine lors de la planification de l'audit un seuil de signification et un seuil de planification, qu'il réapprécie au cours de l'audit.

DILIGENCES REQUISES PAR LA NORME ISA 320

Détermination, lors de la planification de l'audit, du seuil de signification et du seuil de planification

1. {ISA 320 §10} Lorsqu'il établit la stratégie générale d'audit, l'auditeur doit fixer un seuil de signification pour les états financiers pris dans leur ensemble. Si, dans des circonstances propres à l'entité, il existe un ou plusieurs flux d'opérations, soldes de comptes ou informations à fournir pour lesquels des anomalies de montants inférieurs au seuil de signification fixé pour les états financiers pris dans leur ensemble, dont on pourrait raisonnablement s'attendre à ce qu'elles soient susceptibles d'influencer les décisions économiques des utilisateurs prises sur la base des états financiers, l'auditeur doit également fixer un ou des seuils pour ces flux d'opérations, soldes de comptes ou informations à fournir. (Voir par A2–A11)
2. {ISA 320 §11} L'auditeur doit fixer un (des) seuil(s) de planification dans le but d'évaluer les risques d'anomalies significatives et de déterminer la nature, le calendrier et l'étendue des procédures d'audit complémentaires. (Voir par A12)

Modification des seuils au cours de l'audit

3. {ISA 320 §12} L'auditeur doit modifier le seuil de signification pour les états financiers pris dans leur ensemble (et, le cas échéant, le ou les seuil(s) de signification pour des flux d'opérations, soldes de comptes ou informations à fournir particuliers) dans les situations où il a connaissance au cours de l'audit d'informations qui l'auraient conduit à fixer initialement le ou les seuil(s) à un montant (ou à des montants) différent(s). (Voir par A13)
4. {ISA 320 §13} Si l'auditeur conclut qu'un seuil de signification moins élevé pour les états financiers pris dans leur ensemble (et, le cas échéant, un ou des seuil(s) de signification moins élevé(s) pour des flux d'opérations, soldes de comptes ou informations à fournir particuliers) que celui initialement fixé est approprié, il doit déterminer s'il est nécessaire de modifier le seuil de planification fixé, et si la nature, le calendrier et l'étendue des procédures d'audit complémentaires restent appropriés.

Documentation

5. {ISA 320 §14} L'auditeur doit inclure dans la documentation d'audit les montants suivants et les facteurs pris en compte pour les déterminer³⁷:
 - a) le seuil de signification pour les états financiers pris dans leur ensemble ; (Voir par 10)
 - b) le cas échéant, le (ou les) seuil(s) de signification pour des flux d'opérations, soldes de comptes ou informations à fournir ; (Voir par 10)
 - c) le seuil de planification ; et (Voir par 11)
 - d) toute modification des montants mentionnés de (a) à (c) au cours de l'audit. (Voir par 12–13)

³⁷ Norme ISA 230, « Documentation d'audit », paragraphes 8–11, et paragraphe A6 [de la norme ISA 230].

COMMENTAIRES

- C.1. Pour les besoins des Normes ISA, le seuil de planification signifie le montant ou les montants déterminé(s) par l'auditeur inférieur(s) au seuil de signification fixé pour les états financiers pris dans leur ensemble afin de réduire à un niveau suffisamment faible la probabilité que le montant cumulé des anomalies non corrigées et de celles non détectées n'excède le seuil de signification fixé pour les états financiers pris dans leur ensemble. Le cas échéant, le seuil de planification vise également le ou les montant(s) déterminé(s) par l'auditeur inférieur(s) au(x) seuil(s) de signification fixé(s) pour des flux d'opérations, des soldes de comptes ou des informations à fournir.
- C.2. Le seuil de signification est déterminé par rapport à un pourcentage lié à un point de référence choisi. Les facteurs pouvant être utilisés pour identifier un point de référence sont, par exemple :
- Les éléments des états financiers ;
 - L'existence d'éléments sur lesquels l'attention des utilisateurs des états financiers d'une entité tend à se focaliser ;
 - La nature et le secteur d'activité de l'entité ainsi que son environnement économique
 - La structure de détention du capital de l'entité et son financement ;
 - La volatilité relative du point de référence
- C.3. Le seuil de planification (qui, selon la définition, peut être un ou plusieurs montants) est déterminé afin de réduire à un niveau suffisamment faible la probabilité que le cumul des anomalies non corrigées et non détectées contenues dans les états financiers excède le seuil de signification fixé pour les états financiers pris dans leur ensemble.
- C.4. L'auditeur peut s'aider d'un fichier de calcul des seuils de signification et de planification. Un exemple de fichier de calcul des seuils de signification et de planification figure dans la section « Exemples d'Outils ».

EXEMPLES D'OUTILS

Exemple de fichier de calcul des seuils de signification et de planification



Seuils de signification
et de planification (IS)

13. Réponse de l'auditeur aux risques évalués (ISA 330)

L'auditeur conçoit et met en œuvre des procédures pour répondre aux risques évalués d'anomalies significatives. Il conçoit et réalise des tests de procédures quand son évaluation du risque d'anomalies significatives repose sur l'hypothèse que les contrôles fonctionnent avec efficacité ou si les contrôles de substances seuls ne sont pas suffisants. L'auditeur peut utiliser les éléments probants recueillis au cours des périodes précédentes.

L'auditeur réalise également des contrôles de substance, en particulier sur le processus d'arrêté des comptes.

DILIGENCES REQUISES PAR LA NORME ISA 330

Approche générale

1. {ISA 330 §5} L'auditeur doit concevoir et mettre en œuvre une approche générale pour répondre aux risques évalués d'anomalies significatives au niveau des états financiers. (Voir par A1–A3)

Procédures d'audit en réponse aux risques évalués d'anomalies significatives au niveau des assertions

2. {ISA 330 §6} L'auditeur doit concevoir et réaliser des procédures d'audit complémentaires dont la nature, le calendrier et l'étendue sont fonction des risques évalués d'anomalies significatives au niveau des assertions et y répondent. (Voir par A4–A8)
3. {ISA 330 §7} Lors de la définition des procédures d'audit complémentaires, l'auditeur doit :
 - a) prendre en compte les raisons qui l'ont conduit à l'évaluation des risques d'anomalies significatives au niveau des assertions pour chaque flux d'opérations, solde de comptes et informations fournies dans les états financiers, y compris :
 - i. la possibilité de l'existence d'anomalies significatives dues aux caractéristiques spécifiques du flux d'opérations, du solde de comptes ou de l'information fournie dans les états financiers (c'est-à-dire le risque inhérent) ; et
 - ii. le fait de savoir si l'évaluation des risques prend en compte les contrôles concernés (c'est-à-dire le risque lié au contrôle interne), requérant de l'auditeur de recueillir des éléments probants pour déterminer si les contrôles fonctionnent efficacement (c'est-à-dire s'il lui est possible de s'appuyer sur l'efficacité du fonctionnement des contrôles pour déterminer la nature, le calendrier et l'étendue des contrôles de substance) ; (Voir par A9–A18) et
 - b) recueillir des éléments probants d'autant plus persuasifs que son évaluation des risques est plus élevée. (Voir par A19)

Tests de procédures

4. {ISA 330 §8} L'auditeur doit concevoir et réaliser des tests de procédures pour recueillir des éléments probants suffisants et appropriés quant à l'efficacité du fonctionnement des contrôles concernés si :
 - a) son évaluation des risques d'anomalies significatives au niveau des assertions repose sur l'hypothèse que les contrôles fonctionnent avec efficacité (c'est-à-dire qu'il envisage de s'appuyer sur l'efficacité du fonctionnement des contrôles pour déterminer la nature, le calendrier et l'étendue des contrôles de substance) ; ou
 - b) les contrôles de substance seuls ne peuvent fournir des éléments probants suffisants et appropriés au niveau des assertions. (Voir par A20–A24)
5. {ISA 330 §9} Lors de la définition et de la réalisation des tests de procédures, plus l'auditeur s'appuie sur l'efficacité d'un contrôle en place, plus il doit recueillir d'éléments probants concluants.

Nature et étendue des tests de procédures

6. {ISA 330 §10} Lors de la définition et de la réalisation des tests de procédures, l'auditeur doit :

- a) mettre en œuvre d'autres procédures d'audit en association avec des demandes d'informations pour recueillir des éléments probants sur l'efficacité du fonctionnement des contrôles comprenant :
 - i. la façon dont les contrôles ont été appliqués à des moments pertinents durant la période auditée;
 - ii. la continuité avec laquelle ils ont été appliqués ; ainsi que
 - iii. par qui ou par quels moyens ils ont été effectués ; (Voir par A26–A29)
- b) déterminer si les contrôles faisant l'objet de vérifications dépendent d'autres contrôles (contrôles indirects) et, si tel est le cas, s'il est nécessaire de recueillir des éléments démontrant que le fonctionnement de ces contrôles indirects est efficace. (Voir par A30–A31)

Calendrier des tests de procédures

- 7. {ISA 330 §11} L'auditeur doit procéder aux tests de procédures des contrôles existants à un moment particulier, ou sur toute la période pour laquelle il a l'intention de s'appuyer sur ces contrôles, sous réserve des paragraphes 12 et 15 [de la norme ISA 330] mentionnés ci-après, afin de disposer d'une base appropriée pour justifier son intention de s'appuyer sur les contrôles. (Voir par A32)

Utilisation des éléments probants recueillis durant une période intermédiaire

- 8. {ISA 330 §12} Si l'auditeur recueille des éléments probants portant sur l'efficacité du fonctionnement des contrôles durant une période intermédiaire, il doit :
 - a) recueillir des éléments probants concernant les changements importants dans ces contrôles intervenus postérieurement à la période intermédiaire ; et
 - b) déterminer les éléments probants supplémentaires à recueillir pour la période restante. (Voir par A33–A34)

Utilisation des éléments probants recueillis au cours des audits précédents

- 9. {ISA 330 §13} Pour déterminer s'il est approprié d'utiliser des éléments probants portant sur l'efficacité du fonctionnement des contrôles recueillis au cours des audits précédents et, dans l'affirmative, la durée de temps pouvant s'écouler avant de re-tester un contrôle, l'auditeur doit prendre en compte les éléments suivants :
 - a) l'efficacité des autres éléments de contrôle interne, y compris l'environnement de contrôle, le suivi des contrôles effectué par l'entité et le processus d'évaluation des risques par l'entité ;
 - b) les risques résultant des caractéristiques du contrôle, notamment si ce contrôle est manuel ou automatisé ;
 - c) l'efficacité des contrôles généraux sur les systèmes informatiques ;
 - d) l'efficacité d'un contrôle et son application par l'entité, y compris la nature et le nombre de déviations constatées dans l'application de ces contrôles et relevées lors des audits précédents et s'il y a eu des changements dans le personnel qui affectent de manière importante l'application de ces contrôles ;
 - e) si l'absence de modification d'un contrôle particulier crée un risque du fait d'un changement de conditions ;
 - f) les risques d'anomalies significatives et l'étendue de la confiance placée dans ce contrôle. (Voir par A35)
- 10. {ISA 330 §14} Lorsque l'auditeur prévoit d'utiliser des éléments probants provenant d'un audit précédent et portant sur l'efficacité du fonctionnement de contrôles spécifiques, il doit établir que ces éléments probants demeurent pertinents en recueillant des éléments probants montrant si des changements importants sont ou non intervenus dans ces contrôles depuis le dernier audit. L'auditeur obtient de tels éléments au moyen de demandes d'informations, en association avec une observation physique ou une inspection, afin de confirmer sa compréhension de ces contrôles spécifiques, et :
 - a) si des changements se sont produits qui affectent la pertinence des éléments probants recueillis au cours des audits précédents, l'auditeur doit tester les contrôles dans le cadre de l'audit de la période en cours ; (Voir par A36)
 - b) si aucun changement n'est intervenu, l'auditeur doit tester les contrôles au moins une fois tous les trois audits et doit tester quelques contrôles au cours de chaque audit, afin d'écartier la possibilité de tester tous les contrôles sur lesquels l'auditeur entend s'appuyer au cours d'un seul audit et de ne tester aucun contrôle au cours des deux périodes d'audits suivantes. (Voir par A37–A39)

Contrôles sur les risques importants

11. {ISA 330 §15} Si l'auditeur prévoit de s'appuyer sur des contrôles dans un domaine qu'il a estimé être un risque important, il doit tester ces contrôles au cours de l'audit de la période en cours.

Evaluation de l'efficacité du fonctionnement des contrôles

12. {ISA 330 §16} Lors de son évaluation de l'efficacité du fonctionnement de contrôles pertinents, l'auditeur doit évaluer si les anomalies détectées lors de contrôles de substance révèlent que ceux-ci n'ont pas fonctionné efficacement. Toutefois, l'absence d'anomalies révélée par des contrôles de substance ne fournit pas d'éléments probants indiquant que les contrôles relatifs à l'assertion soumise à vérification sont efficaces. (Voir par A40)
13. {ISA 330 §17} Si des déviations sont constatées dans les contrôles sur lesquels l'auditeur prévoit de s'appuyer, il doit procéder à des investigations spécifiques afin d'en comprendre les causes ainsi que leurs conséquences potentielles et doit déterminer si : (Voir par A41)
 - a) les tests de procédures réalisés fournissent une base appropriée pour s'appuyer sur ces contrôles ;
 - b) des tests de procédures supplémentaires sont nécessaires ; et
 - c) il est nécessaire de répondre aux risques potentiels d'anomalies significatives par la mise en œuvre de contrôles de substance.

Contrôles de substance

14. {ISA 330 §18} Indépendamment des risques évalués d'anomalies significatives, l'auditeur doit concevoir et mettre en œuvre des contrôles de substance pour chaque flux d'opérations, solde de comptes et information fournie dans les états financiers, dès lors qu'ils sont significatifs. (Voir par A42–A47)
15. {ISA 330 §19} L'auditeur doit apprécier si des procédures de confirmation externe sont à réaliser en tant que contrôles de substance. (Voir par A48–A51)

Contrôles de substance portant sur le processus d'arrêté des comptes

16. {ISA 330 §20} Les contrôles de substance auxquels procède l'auditeur doivent inclure les procédures d'audit suivantes relatives au processus d'arrêté des comptes :
 - a) pointage ou rapprochement des informations figurant dans les états financiers avec la comptabilité sous-jacente, y compris pointage ou rapprochement des informations fournies dans les annexes, que ces informations proviennent de la comptabilité générale ou auxiliaire ou pas ;
 - b) examen des écritures comptables significatives et des autres écritures d'ajustements enregistrées durant la phase d'établissement des états financiers. (Voir par A52)

Contrôles de substance répondant aux risques importants

17. {ISA 330 §21} Si l'auditeur a estimé qu'un risque évalué d'anomalies significatives au niveau d'une assertion était important, il doit procéder à des contrôles de substance qui répondent spécifiquement à ce risque. Lorsque la démarche d'audit concernant un risque important consiste uniquement en des contrôles de substance, ceux-ci doivent inclure également des vérifications de détail. (Voir par A53)

Calendrier des contrôles de substance

18. {ISA 330 §22} Si des contrôles de substance sont réalisés à une date intermédiaire, l'auditeur doit couvrir le restant de la période en mettant en œuvre :
 - a) des contrôles de substance associés à des tests de procédures portant sur la période restant à couvrir ;
ou
 - b) seulement des contrôles de substance complémentaires s'il les juge suffisants ; afin de lui fournir une base raisonnable pour extrapoler ses conclusions d'audit de la période intermédiaire à la fin de la période. (Voir par A54–A57)
19. {ISA 330 §23} Si des anomalies que l'auditeur n'avait pas anticipées lors de son évaluation des risques d'anomalies significatives sont décelées à une date intermédiaire, l'auditeur doit évaluer si l'évaluation corrélative des risques, la nature, le calendrier ou l'étendue des contrôles de substance planifiés couvrant la période restante nécessitent d'être modifiés. (Voir par A58)

Caractère adéquat de la présentation et des informations fournies dans les états financiers

20. {ISA 330 §24} L'auditeur doit mettre en œuvre des procédures d'audit pour évaluer si la présentation d'ensemble des états financiers est en conformité avec le référentiel comptable applicable. En procédant à cette évaluation, l'auditeur doit évaluer si les états financiers sont présentés d'une façon qui intègre
- Un classement et une description appropriés des informations financières et des transactions, événements et conditions sous-jacents ; et
 - Une présentation, structure et contenu approprié des états financiers. (Voir par A59)

Evaluation du caractère suffisant et approprié des éléments probants

21. {ISA 330 §25} Sur la base des procédures d'audit mises en œuvre et des éléments probants recueillis, l'auditeur doit apprécier, avant de conclure sur l'audit, si l'évaluation des risques d'anomalies significatives au niveau des assertions reste appropriée. (Voir par A60–A61)
22. {ISA 330 §26} L'auditeur doit conclure sur le caractère suffisant et approprié des éléments probants recueillis. Pour forger son opinion, l'auditeur doit prendre en considération tous les éléments probants pertinents, sans tenir compte du fait qu'ils semblent corroborer ou infirmer les assertions contenues dans les états financiers. (Voir par A62)
23. {ISA 330 §27} Si l'auditeur n'a pas recueilli d'éléments probants suffisants et appropriés relatifs à une assertion significative contenue dans les états financiers, il doit chercher à recueillir des éléments probants complémentaires. S'il est dans l'impossibilité de recueillir des éléments probants suffisants et appropriés, l'auditeur doit exprimer une opinion avec réserve ou formuler l'impossibilité d'exprimer une opinion sur les états financiers.

Documentation

24. {ISA 330 §28} L'auditeur doit inclure dans la documentation d'audit³⁸:
- a) l'approche générale adoptée en réponse aux risques évalués d'anomalies significatives au niveau des états financiers ainsi que la nature, le calendrier et l'étendue des procédures d'audit complémentaires réalisées ;
 - b) le lien entre ces procédures et les risques évalués au niveau des assertions ; et
 - c) les résultats des procédures d'audit, y compris les conclusions lorsque celles-ci ne sont pas évidentes à partir des travaux effectués. (Voir par A63)
25. {ISA 330 §29} Lorsque l'auditeur prévoit d'utiliser des éléments probants sur l'efficacité du fonctionnement des contrôles recueillis lors des audits précédents, il doit inclure dans la documentation d'audit les conclusions tirées de la fiabilité de tels contrôles testés au cours d'un précédent audit.
26. {ISA 330 §30} La documentation de l'auditeur doit également faire état du fait que l'information figurant dans les états financiers ont été pointés à, ou rapprochés de, la comptabilité sous-jacente, y compris le pointage ou le rapprochement des informations fournies dans l'annexe, que ces informations proviennent de la comptabilité générale ou analytique ou non.

³⁸ Norme ISA 230, « Documentation d'audit », paragraphes 8–11, et paragraphe A6 [de la norme ISA 230].

14. Facteurs à considérer pour l'audit d'une entité faisant appel à une société de services (ISA 402)

Lorsque l'entité fait appel à une société de services, l'auditeur de l'entité utilisatrice prend connaissance des prestations fournies par la société de service. Cette prise de connaissance peut être réalisée au moyen d'un rapport de type 1 ou 2.

Lorsque l'auditeur de l'entité utilisatrice s'attend au fonctionnement efficace des contrôles au sein de la société de services, il peut utiliser un rapport de type 2.

DILIGENCES REQUISES PAR LA NORME ISA 402

Connaissance des prestations fournies par une société de services et du contrôle interne de l'entité utilisatrice

1. {ISA 402 §9} Dans le cadre de sa prise de connaissance de l'entité utilisatrice, conformément à la Norme ISA 315 (Révisée)³⁹, l'auditeur de l'entité utilisatrice doit prendre connaissance de la façon dont cette dernière utilise les prestations d'une société de services dans le cadre de son fonctionnement, en particulier : (Voir par A1–A2)
 - a) la nature des prestations fournies par la société de services et l'importance de celles-ci pour l'entité utilisatrice, y compris leur incidence sur son contrôle interne ; (Voir par A3–A5)
 - b) la nature et le caractère significatif des opérations traitées, des comptes ou des systèmes d'élaboration de l'information financière concernés par les prestations fournies par la société de services ; (Voir par A6)
 - c) le degré d'interaction entre les opérations traitées par la société de services et celles de l'entité utilisatrice ; et (Voir par A7)
 - d) la nature des relations entre l'entité utilisatrice et la société de services, y compris les conditions contractuelles visant les prestations fournies par la société de services. (Voir par A8–A11)
2. {ISA 402 §10} Dans le cadre de sa prise de connaissance du contrôle interne pertinent pour l'audit, conformément à la Norme ISA 315 (Révisée)⁴⁰, l'auditeur de l'entité utilisatrice doit évaluer la conception et la mise en œuvre des contrôles pertinents au sein de l'entité utilisatrice relatifs aux prestations fournies par la société de services, y compris les contrôles effectués sur les opérations traitées par cette dernière. (Voir par A12–A14)
3. {ISA 402 §11} L'auditeur de l'entité utilisatrice doit déterminer s'il a acquis une connaissance suffisante de la nature et de l'importance des prestations fournies par la société de services et de leur incidence sur le contrôle interne de l'entité utilisatrice pertinent pour l'audit, afin de servir de base à l'identification et à l'évaluation des risques d'anomalies significatives.
4. {ISA 402 §12} Lorsque l'auditeur de l'entité utilisatrice n'est pas en mesure d'acquérir de celle-ci une connaissance suffisante, il doit mettre en œuvre une ou plusieurs des procédures suivantes :
 - a) obtenir un rapport de type 1 ou de type 2, s'il est disponible ;
 - b) contacter la société de services, par l'intermédiaire de l'entité utilisatrice, afin d'obtenir des informations spécifiques ;
 - c) se rendre dans la société de services et effectuer des procédures qui fourniront les informations nécessaires sur les contrôles pertinents au sein de la société de services ; ou
 - d) demander à un autre auditeur de réaliser des procédures qui lui fourniront les informations nécessaires sur les contrôles pertinents au sein de la société de services. (Voir par A15–A20)

³⁹ Norme ISA 315 (Révisée), paragraphe 11 [de la norme ISA 315 (Révisée)].

⁴⁰ Norme ISA 315 (Révisée), paragraphe 12 [de la norme ISA 315 (Révisée)].

Utilisation d'un rapport de type 1 ou de type 2 pour asseoir la connaissance de l'auditeur de l'entité utilisatrice des prestations fournies par la société de services

5. {ISA 402 §13} En déterminant le caractère suffisant et approprié des éléments probants fournis par un rapport de type 1 ou de type 2, l'auditeur de l'entité utilisatrice doit vérifier :
- a) la compétence professionnelle de l'auditeur de la société de services et son indépendance par rapport à cette société ;
 - b) le caractère adéquat des normes sur la base desquelles le rapport de type 1 ou de type 2 a été émis. (Voir par A21)
6. {ISA 402 §14} Lorsque l'auditeur de l'entité utilisatrice envisage d'utiliser un rapport de type 1 ou de type 2 comme élément probant pour asseoir sa connaissance de la conception et de la mise en œuvre des contrôles au sein de la société de services, il doit :
- a) apprécier si la description des contrôles conçus au sein de la société de services est à une date, ou couvre une période, appropriée pour les besoins de son audit ;
 - b) évaluer le caractère suffisant et approprié des éléments fournis par le rapport pour sa compréhension du contrôle interne de l'entité utilisatrice pertinent pour l'audit ; et
 - c) déterminer si les contrôles complémentaires de l'entité utilisatrice identifiés par la société de services sont pertinents pour l'entité utilisatrice et, dans l'affirmative, acquérir une connaissance de la façon dont cette dernière les a conçus et mis en œuvre. (Voir par A22–A23)

Réponses aux risques évalués d'anomalies significatives

7. {ISA 402 §15} Pour répondre aux risques évalués conformément à la Norme ISA 330, l'auditeur de l'entité utilisatrice doit :
- a) déterminer si des éléments probants suffisants et appropriés relatifs à des assertions données sont disponibles à partir des documents détenus par l'entité utilisatrice ; et, dans la négative,
 - b) mettre en œuvre des procédures d'audit complémentaires pour recueillir des éléments probants suffisants et appropriés ou demander à un autre auditeur de réaliser pour son compte ces procédures au sein de la société de services. (Voir par A24–A28)

Tests de procédures

8. {ISA 402 §16} Lorsque son évaluation des risques repose sur une attente que les contrôles au sein de la société de services fonctionnent efficacement, l'auditeur de l'entité utilisatrice doit recueillir des éléments probants à ce sujet en effectuant une ou plusieurs des procédures suivantes :
- a) obtenir un rapport de type 2, s'il existe ;
 - b) effectuer des tests de procédures au sein de la société de services ; ou
 - c) recourir à un autre auditeur pour effectuer pour son compte des tests de procédures au sein de la société de services. (Voir par A29–A30)

Utilisation d'un rapport de type 2 comme élément probant pour confirmer que les contrôles au sein de la société de services fonctionnent efficacement

9. {ISA 402 §17} Lorsque, en application du paragraphe 16(a) [de la norme ISA 402], l'auditeur de l'entité utilisatrice utilise un rapport de type 2 comme élément probant pour confirmer l'efficacité du fonctionnement des contrôles au sein de la société de services, il doit déterminer si le rapport de l'auditeur de la société de services fournit des éléments probants suffisants et appropriés sur leur efficacité pour fonder son évaluation des risques :
- a) en appréciant si la description, la conception et l'efficacité du fonctionnement de ces contrôles au sein de la société de services remontent à une date, ou couvrent une période, appropriée pour les besoins de son audit ;
 - b) en déterminant si les contrôles complémentaires de l'entité utilisatrice identifiés par la société de services sont pertinents pour l'entité utilisatrice et, dans l'affirmative, vérifier si celle-ci a conçu et mis en œuvre ces contrôles, puis, si tel est le cas, tester leur efficacité ;
 - c) en évaluant le caractère approprié de la période couverte par les tests de procédures et le temps écoulé depuis leur réalisation ; et
 - d) en évaluant si les tests de procédures réalisés par l'auditeur de la société de services et leur résultat, tels qu'ils sont décrits dans le rapport de ce dernier, sont pertinents pour les assertions concernées retenues dans les états financiers de l'entité utilisatrice et fournissent des éléments probants suffisants et appropriés pour appuyer l'évaluation des risques de l'auditeur de l'entité utilisatrice. (Voir par A31–A39)

Rapports de type 1 et de type 2 excluant les prestations d'un sous-traitant de la société de services

10. {ISA 402 §18} Lorsque l'auditeur de l'entité utilisatrice envisage d'utiliser un rapport de type 1 ou de type 2 qui exclut les prestations fournies par un sous-traitant de la société de services et que celles-ci sont pertinentes pour l'audit des états financiers de l'entité utilisatrice, il doit appliquer les diligences requises de la présente Norme ISA aux prestations fournies par le sous-traitant de la société de services. (Voir par A40)

Fraudes, non-respect des textes législatifs et réglementaires et anomalies non corrigées relatifs aux opérations traitées par la société de services

11. {ISA 402 §19} L'auditeur de l'entité utilisatrice doit demander à la direction de cette dernière si la société de services l'a informée, ou si elle est au courant par ailleurs, d'une fraude quelconque, d'un non-respect des textes législatifs et réglementaires ou d'anomalies non corrigées, ayant une incidence sur ses états financiers. Il doit évaluer dans quelle mesure ces questions ont une incidence sur la nature, le calendrier et l'étendue de ses procédures d'audit complémentaires, ainsi que sur ses conclusions et sur son rapport d'audit. (Voir par A41)

Rapport de l'auditeur de l'entité utilisatrice

12. {ISA 402 §20} L'auditeur de l'entité utilisatrice doit modifier l'opinion dans son rapport d'audit conformément à la Norme ISA 705 (Révisée)⁴¹ s'il n'est pas en mesure de recueillir des éléments probants suffisants et appropriés concernant les prestations fournies par la société de services pertinentes pour l'audit des états financiers de l'entité utilisatrice. (Voir par A42)
13. {ISA 402 §21} L'auditeur de l'entité utilisatrice ne doit pas faire référence dans son rapport d'audit exprimant une opinion non modifiée, au travail de l'auditeur de la société de services, à moins que la loi ou la réglementation ne l'y oblige. Lorsque la loi ou la réglementation requiert de faire référence au travail de l'auditeur d'une société de services, l'auditeur de l'entité utilisatrice doit indiquer que cette référence ne réduit en rien sa responsabilité quant à l'opinion d'audit exprimée. (Voir par A43)
14. {ISA 402 §22} Lorsque la référence au travail effectué par l'auditeur de la société de services est nécessaire pour la compréhension d'une modification apportée à l'opinion de l'auditeur de l'entité utilisatrice, son rapport d'audit doit indiquer que cette référence ne réduit en rien sa responsabilité quant à l'opinion d'audit exprimée. (Voir par A44)

COMMENTAIRES

C.1. Définitions :

- Société de services : une organisation tierce (ou une organisation d'une organisation tierce) qui fournit aux entités utilisatrices des prestations qui font partie intégrante de leurs systèmes d'informations relatifs à l'élaboration de l'information financière ;
- Rapport de type 1 : Rapport sur la description et la conception des contrôles au sein d'une société de services ;
- Rapport de type 2 : Rapport sur la description, la conception et l'efficacité du fonctionnement des contrôles au sein d'une société de services.

C.2. Les prestations fournies par des sociétés de services qui peuvent être pertinentes pour l'audit sont, par exemple :

- La tenue de la comptabilité de l'entité utilisatrice ;
- La gestion des actifs ;
- La génération, la comptabilisation ou le traitement des opérations en tant qu'agent de l'entité utilisatrice.

C.3. Un rapport de type 1 ou de type 2 peut aider l'auditeur à acquérir une connaissance sur l'entité utilisatrice :

⁴¹ Norme ISA 705 (Révisée), « Modifications apportées à l'opinion formulée dans le rapport de l'auditeur indépendant », paragraphe 6 [de la norme ISA 705 (Révisée)].

- des aspects des contrôles au sein de la société de services qui peuvent avoir une incidence sur le traitement des opérations de l'entité utilisatrice, dont le recours aux sous-traitants ;
- des flux d'opérations importants passant par la société de services afin de déterminer les zones dans le flux d'opérations où des anomalies significatives dans les états financiers de l'entité utilisatrice pourraient survenir ;
- des objectifs de contrôle au sein de la société de services qui concernent les assertions contenues dans les états financiers de l'entité utilisatrice ; et
- du caractère approprié ou non des contrôles définis et mis en œuvre dans la société de services pour prévenir et détecter des erreurs dans les traitements qui pourraient engendrer des anomalies significatives dans les états financiers de l'entité utilisatrice.

C.4. L'auditeur peut s'aider d'un questionnaire de contrôle des facteurs à considérer pour l'audit d'une entité faisant appel à une société de services dans la section « Exemples d'outils ».

EXEMPLES D'OUTILS

Exemple de questionnaire de contrôle des facteurs à considérer pour l'audit d'une entité faisant appel à une société de services :



Questionnaire
considération audit er

15. Evaluation des anomalies (ISA 450)

L'auditeur récapitule les anomalies identifiées au cours de l'audit et les communique à la direction. Il apprécie le montant des anomalies non corrigées au regard du seuil de signification. Il communique les anomalies non corrigées au gouvernement d'entreprise et obtient une déclaration écrite de la direction sur le fait qu'elle estime que les anomalies non corrigées, prises individuellement ou en cumulées ne sont pas significatives au regard des comptes pris dans leur ensemble.

DILIGENCES REQUISES PAR LA NORME ISA 450

Récapitulatif des anomalies relevées

1. {ISA 450 §5} L'auditeur doit récapituler les anomalies relevées au cours de l'audit, autres que celles qui sont clairement insignifiantes. (Voir par A2–A3)

Prise en compte des anomalies relevées au fur et à mesure de l'avancement de l'audit

2. {ISA 450 §6} L'auditeur doit déterminer si la stratégie générale d'audit et le programme de travail nécessitent d'être révisés lorsque :
 - a) la nature des anomalies relevées et les circonstances de leur survenance indiquent que d'autres anomalies peuvent exister qui, cumulées avec les anomalies récapitulées au cours de l'audit, pourraient être significatives ; (Voir par A4) ou
 - b) le cumul des anomalies relevées au cours de l'audit s'approche du seuil de signification, déterminé selon la Norme ISA 320. (Voir par A5)
3. {ISA 450 §7} Lorsque, à la demande de l'auditeur, la direction a examiné un flux d'opérations, un solde de compte ou une information fournie et a corrigé les anomalies qui avaient été relevées, l'auditeur doit mettre en œuvre des procédures d'audit complémentaires pour déterminer si des anomalies subsistent. (Voir par A6)

Communication et correction des anomalies

4. {ISA 450 §8} L'auditeur doit communiquer en temps voulu au niveau approprié de la direction, toutes les anomalies récapitulées au cours de l'audit, à moins que ceci ne lui soit interdit par la loi ou la réglementation⁴². L'auditeur doit demander à la direction de corriger ces anomalies. (Voir par A7–A9)
5. {ISA 450 §9} Lorsque la direction refuse de corriger tout ou partie des anomalies que l'auditeur lui a communiquées, celui-ci doit prendre connaissance des motifs de la direction pour ne pas les corriger et doit prendre en compte ces motifs lorsqu'il évalue si les états financiers, pris dans leur ensemble, ne comportent pas d'anomalies significatives. (Voir par A10)

Evaluation de l'incidence des anomalies non corrigées

6. {ISA 450 §10} Avant d'évaluer l'incidence des anomalies non corrigées, l'auditeur doit réapprécier le seuil de signification déterminé selon la Norme ISA 320 afin de confirmer s'il reste approprié au vu des résultats financiers réels de l'entité. (Voir par A11–A12)
7. {ISA 450 §11} L'auditeur doit déterminer si les anomalies non corrigées, prises individuellement ou en cumulées, sont significatives. Pour cela, il doit prendre en compte :

⁴² Norme ISA 260 (Révisée), « Communication avec les personnes constituant le gouvernement d'entreprise », paragraphe 7[de la norme ISA 260 (Révisée)].

- a) l'ampleur et la nature des anomalies, au regard tant des flux d'opérations, soldes de comptes ou informations fournies concernés, que des états financiers pris dans leur ensemble, ainsi que les circonstances particulières de leur survenance ; et (Voir par A13–A17, A19–A20)
- b) l'incidence des anomalies non corrigées relatives aux périodes précédentes sur les flux d'opérations, soldes de comptes ou informations fournies concernés, ainsi que sur les états financiers pris dans leur ensemble. (Voir par A18)

Communication avec les personnes constituant le gouvernement d'entreprise

8. {ISA 450 §12} L'auditeur doit communiquer aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise les anomalies non corrigées et l'incidence que ces anomalies peuvent avoir, prises individuellement ou en cumulé, sur l'opinion exprimée dans son rapport d'audit, à moins que ceci ne soit interdit par la loi ou la réglementation⁴³. Cette communication doit mentionner individuellement chacune des anomalies significatives. Il doit demander à ce que les anomalies non corrigées le soient. (Voir par A21–A23)
9. {ISA 450 §13} L'auditeur doit également communiquer aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise l'incidence des anomalies non corrigées des périodes précédentes sur les flux d'opérations, soldes de comptes ou informations fournies, ainsi que sur les états financiers pris dans leur ensemble.

Déclaration écrite

10. {ISA 450 §14} L'auditeur doit demander une déclaration écrite à la direction et, lorsque ceci est approprié, aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise, confirmant que, selon elles, les incidences des anomalies non corrigées, prises individuellement ou en cumulé, ne sont pas significatives au regard des états financiers pris dans leur ensemble. Un récapitulatif de ces anomalies doit être inclus dans la déclaration écrite ou joint à celle-ci. (Voir par A24)

Documentation

11. {ISA 450 §15} L'auditeur doit inclure dans la documentation d'audit⁴⁴: (Voir par A25)
 - a) le montant en deçà duquel les anomalies seront considérées comme manifestement insignifiantes ; (Voir par 5 [de la norme ISA 450])
 - b) toutes les anomalies relevées au cours de l'audit avec la mention de leur correction ou non correction; (Voir par 5, 8 et 12 [de la norme ISA 450]) et
 - c) sa conclusion relative au caractère significatif ou non des anomalies non corrigées, prises individuellement ou en cumulé, et le fondement de cette conclusion. (Voir par 11 [de la norme ISA 450])

COMMENTAIRES

- C.1. Les anomalies peuvent résulter, par exemple :
 - D'une exactitude dans la collecte ou le traitement des données ;
 - De l'omission d'un montant ou d'une information à fournir ;
 - D'une estimation comptable incorrecte ;
 - De jugements de la direction portant sur des estimations comptables que l'auditeur considère non réalistes, ou du suivi de méthodes comptables inappropriées.
- C.2. L'auditeur peut s'aider d'un questionnaire d'évaluation des anomalies.

⁴⁴ ISA 230, « Documentation d'audit », paragraphes 8–11, et paragraphe A6 [de la norme ISA 230].

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

Dans l'espace OHADA, en application de l'article 715 de l'Acte Uniforme OHADA, le commissaire aux comptes communique au conseil d'administration « les postes du bilan et des autres documents comptables auxquels des modifications lui paraissent devoir être apportées ».

Livre 4 : Sociétés anonymes – Article 715 de l'Acte Uniforme OHADA

« Le commissaire aux comptes dresse un rapport dans lequel il porte à la connaissance du conseil d'administration, de l'administrateur général ainsi que, le cas échéant du comité d'audit :

1°) les contrôles et vérifications auxquels il a procédé et les différents sondages auxquels il s'est livré ainsi que leurs résultats ;

2°) les postes du bilan et des autres documents comptables auxquels des modifications lui paraissent devoir être apportées, en faisant toutes les observations utiles sur les méthodes d'évaluation utilisées pour l'établissement de ces documents ;

3°) les irrégularités et les inexactitudes qu'il a découvertes ;

4°) les conclusions auxquelles conduisent les observations et rectifications ci-dessus sur les résultats de l'exercice comparés à ceux du dernier exercice.

Ce rapport est mis à la disposition du président du conseil d'administration ou de l'administrateur général avant la réunion du conseil d'administration ou de la décision de l'administrateur général qui arrête les comptes de l'exercice. »

EXEMPLES D'OUTILS

Questionnaire d'évaluation des anomalies



Questionnaire
d'évaluation des anor

ELEMENTS PROBANTS

16. Éléments probants (ISA 500)

L'auditeur collecte des éléments probants en mettant en œuvre des procédures d'audit

DILIGENCES REQUISES PAR LA NORME ISA 500

Éléments probants suffisants et appropriés

1. {ISA 500 §6} L'auditeur doit définir et réaliser des procédures d'audit appropriées en la circonstance en vue de recueillir des éléments probants suffisants et appropriés. (Voir par A1–A25)

Informations à utiliser comme éléments probants

2. {ISA 500 §7} Lorsque l'auditeur définit et met en œuvre des procédures d'audit, il doit apprécier la pertinence et la fiabilité des informations qui seront utilisées comme éléments probants. (Voir par A26–A33)
3. {ISA 500 §8} Si les informations qui seront utilisées comme éléments probants ont été produites à partir des travaux d'un expert désigné par la direction, l'auditeur doit, dans la mesure du possible et en tenant compte de l'importance des travaux de cet expert pour les besoins de l'audit : (Voir par A34–A36)
 - a) évaluer la compétence, les aptitudes et l'objectivité de cet expert ; (Voir par A37–A43)
 - b) acquérir la connaissance des travaux de cet expert ; (Voir par A44–A47)
 - c) apprécier le caractère approprié des travaux de cet expert en tant qu'éléments probants pour l'assertion concernée. (Voir par A48)
4. {ISA 500 §9} Lorsqu'il utilise des informations émanant de l'entité, l'auditeur doit évaluer si celles-ci sont suffisamment fiables pour les besoins de l'audit et, lorsque les circonstances l'exigent :
 - a) recueillir des éléments probants sur l'exactitude et l'exhaustivité de ces informations ; et (Voir par A49–A50)
 - b) apprécier si les informations sont suffisamment précises et détaillées pour les besoins de l'audit. (Voir par A51)

Sélection d'éléments à des fins de tests en vue de recueillir des éléments probants

5. {ISA 500 §10} Lorsque l'auditeur conçoit des tests de procédures et des vérifications de détail, il doit déterminer quels modes de sélection d'éléments à des fins de tests seront efficaces pour atteindre l'objectif visé par la procédure d'audit considérée. (Voir par A52–A56)

Incohérence entre les éléments probants ou doute sur leur fiabilité

6. {ISA 500 §11} Si :
- a) les éléments probants recueillis d'une source sont incohérents avec ceux recueillis d'une autre source;
ou
 - b) l'auditeur a des doutes sur la fiabilité des informations qui seront utilisées comme éléments probants ;

Il doit déterminer quelles sont les modifications à apporter aux procédures d'audit ou quelles sont les procédures d'audit supplémentaires à mettre en œuvre, nécessaires pour résoudre le problème et il doit s'interroger sur l'incidence éventuelle de ce problème sur les autres aspects de l'audit. (Voir par A57)

COMMENTAIRES

Éléments probants suffisants et appropriés

- C.1. Les éléments probants sont les informations utilisées par l'auditeur pour aboutir aux conclusions sur lesquelles il fonde son opinion d'audit.
- C.2. Les éléments probants peuvent être, par exemple :
- Recueillis au moyen des procédures d'audit réalisées au cours de l'audit
 - Des informations obtenues lors des audits précédents
 - Les documents comptables de l'entité
 - Les travaux d'un expert désigné par la direction

L'absence d'information – par exemple le refus de la direction de fournir une déclaration demandée – peut être utilisée par l'auditeur et, en conséquence constitue un élément probant.

- C.3. On distingue usuellement deux catégories parmi les éléments probants :
- Les tests de procédures visant à apprécier l'efficacité de la conception et du fonctionnement des systèmes comptables et de contrôle interne
 - Les contrôles substantifs portant sur le détail des opérations et des soldes, et les procédures analytiques
- C.4. Un élément probant est plus fiable lorsqu'il est recueilli d'une source externe indépendante de l'entité.
- C.5. Un élément probant recueilli directement par l'auditeur est plus fiable qu'un élément probant recueilli indirectement ou par déduction.
- C.6. Un élément probant est plus fiable lorsqu'il existe sous une forme matérielle, soit un support papier ou sous forme électronique ou autre.
- C.7. Les informations en provenance de sources indépendantes de l'entité que l'auditeur peut utiliser comme éléments probants peuvent comprendre des confirmations de tiers, des rapports d'analystes, et des données comparatives concernant la concurrence (données de référence).
- C.8. Les procédures d'audit utilisées comme procédures d'évaluation des risques, tests de procédures ou contrôle de substance, en fonction du contexte dans lequel elles sont utilisées par l'auditeur peuvent être, par exemple :
- L'Inspection : implique l'examen d'enregistrements et de documents, de source interne ou externe, sous forme papier ou électronique, ou sous d'autres forme, ou l'examen physique d'un actif. Par exemple l'inspection d'enregistrements montrant la trace de leur utilisation ;

- L'observation : consiste à examiner un processus ou la façon dont une procédure est exécutée par d'autres personnes. Par exemple l'observation de la prise d'inventaire physique des stocks ;
- La confirmation externe : cf ISA 505 ;
- Le contrôle arithmétique : consiste à contrôler l'exactitude arithmétique de calculs contenus dans des documents ou des enregistrements ;
- La réexécution : est l'exécution indépendante par l'auditeur lui-même des procédures ou de contrôles qui ont été effectués à l'origine dans le cadre du contrôle interne de l'entité ;
- Les procédures analytiques : sont l'appréciation de l'information financière par des données aussi bien financières que non financières ;
- La demande d'information : consiste à se procurer des informations aussi bien financières que non financières auprès de personnes informées, à l'intérieur comme à l'extérieur de l'entité.

Informations à utiliser comme éléments probants

C.9. Si l'auditeur veut avoir l'intention d'utiliser les mesures de performances de l'entité pour les besoins des procédures analytiques, le caractère approprié des éléments probants recueillis est affecté par le fait de savoir si les informations sont suffisamment précises ou détaillées pour les besoins de son audit.

Sélection d'éléments à des fins de tests en vue de recueillir des éléments probants

- C.10. Les moyens dont dispose l'auditeur pour sélectionner les éléments probants sont par exemple :
- La sélection de tous les éléments (examen à 100%) lorsque :
 - La population est constituée d'un petit nombre d'éléments mais de valeur importante
 - Il existe un risque important et les autres moyens ne fournissent pas des éléments probants suffisants et appropriés ; ou
 - La nature répétitive d'un calcul ou d'autres processus de traitement automatique par un système d'information rend un examen 100% plus efficient d'un point de vue coût.
 - La sélection d'éléments spécifiques pouvant comprendre, par exemple :
 - Des éléments de forte valeur ou éléments-clés
 - Tous les éléments dépassant un certain montant
 - Des éléments en vue d'obtenir des informations
 - Les sondages, conçus pour permettre de tirer des conclusions sur l'ensemble d'une population sur la base de tests d'un échantillon extrait de cette population. Cf ISA 530.

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

Dans l'espace OHADA, le commissaire aux comptes a accès à tous les éléments qu'il estime utiles à l'exercice de sa mission. L'entité ne peut lui refuser de procéder à certains contrôles

Livre 4 : Sociétés anonymes – Article 718 de l'Acte Uniforme OHADA

« À toute époque de l'année, le commissaire aux comptes opère toutes vérifications et tous contrôles qu'il juge opportuns et peut se faire communiquer, sur place, toutes pièces qu'il estime utiles à l'exercice de sa mission et notamment tous contrats, livres, documents comptables et registres de procès-verbaux.

Pour l'accomplissement de ces contrôles et vérifications, le commissaire aux comptes peut, sous sa responsabilité, se faire assister ou représenter par tels experts ou collaborateurs de son choix, qu'il fait connaître nommément à la société. Ceux-ci ont les mêmes droits d'investigation que ceux des commissaires aux comptes. Les investigations prévues au présent article peuvent être faites tant auprès de la société que des sociétés mères ou filiales au sens des articles 178 et 180. »

17. Eléments probants – considérations supplémentaires sur des aspects spécifiques (ISA 501)

L'auditeur met en œuvre des procédures d'audit spécifiques sur :

- Les stocks
- Les procès et litiges
- Les informations sectorielles

DILIGENCES REQUISES PAR LA NORME ISA 501

Stocks

1. {ISA 501 §4} Si les stocks sont significatifs au regard des états financiers, l'auditeur doit recueillir des éléments probants suffisants et appropriés sur leur existence et leur état :
 - a) en étant présent à la prise d'inventaire physique des stocks, à moins que ceci soit irréalisable, afin : (Voir par A1–A3)
 - d'évaluer les instructions et les procédures définies par la direction pour enregistrer et contrôler les résultats de la prise d'inventaire physique des stocks de l'entité ; (Voir par A4)
 - d'observer l'application des procédures de comptage établies par la direction ; (Voir par A5)
 - d'inspecter les stocks ; et (Voir par A6)
 - de tester des comptages ; et (Voir par A7–A8)
 - b) en mettant en œuvre des procédures d'audit sur les documents d'inventaire finaux pour déterminer s'ils reflètent avec exactitude les résultats du comptage des stocks.
2. {ISA 501 §5} Lorsque la prise d'inventaire physique des stocks se fait à une date autre que celle des états financiers, l'auditeur doit, en plus des procédures requises au paragraphe 4 [de la norme ISA 501], mettre en œuvre des procédures d'audit pour recueillir des éléments probants afin de déterminer si les mouvements de stocks entre la date de leur comptage et la date des états financiers sont correctement enregistrés. (Voir par A9–A11)
3. {ISA 501 §6} Si, en raison de circonstances imprévues, l'auditeur n'est pas en mesure d'assister à la prise d'inventaire physique des stocks, il doit réaliser ou observer quelques comptages physiques à une date autre et mettre en œuvre des procédures d'audit alternatives sur les mouvements intervenus entre les deux dates.
4. {ISA 501 §7} Si la présence à la prise d'inventaire physique des stocks est impraticable, l'auditeur doit mettre en œuvre des procédures d'audit alternatives afin de recueillir des éléments probants sur l'existence et l'état des stocks. Si ceci n'est pas réalisable, il doit modifier l'opinion dans son rapport d'audit, conformément à la Norme ISA 705 (Révisée)³⁹. (Voir par A12–A14)

³⁹ Norme ISA 705 (Révisée), « Modifications apportées à l'opinion formulée dans le rapport de l'auditeur indépendant ».

5. {ISA 501 §8} Si les stocks sous la garde et le contrôle d'un tiers sont significatifs au regard des états financiers, l'auditeur doit recueillir des éléments probants suffisants et appropriés sur l'existence et l'état de ces stocks en réalisant une ou les procédures suivantes :
- demander au tiers une confirmation des quantités de stocks détenus pour le compte de l'entité et de leur état ; (Voir par A15)
 - effectuer une inspection ou d'autres procédures d'audit appropriées en la circonstance. (Voir par A16)

Procès et litiges

6. {ISA 501 §9} L'auditeur doit définir et mettre en œuvre des procédures d'audit afin d'identifier les procès et les litiges impliquant l'entité et pouvant engendrer un risque d'anomalies significatives. Ces procédures comprennent : (Voir par A17–A19)
- des demandes d'informations auprès de la direction et, le cas échéant, d'autres personnes au sein de l'entité, y compris auprès du conseil juridique interne ;
 - a revue des procès-verbaux des réunions des personnes constituant le gouvernement d'entreprise, ainsi que de la correspondance échangée avec le conseil juridique externe de l'entité ;
 - l'examen des comptes d'honoraires juridiques. (Voir par A20)
7. {ISA 501 §10} Lorsque l'auditeur a estimé, à l'issue de son évaluation des risques, qu'il existait un risque d'anomalies significatives concernant des procès ou des litiges identifiés, ou lorsque les procédures d'audit réalisées indiquent que d'autres procès ou litiges importants existent, il doit, en plus des procédures requises par d'autres Normes ISA, s'efforcer de communiquer directement avec le conseil juridique externe de l'entité. L'auditeur doit y procéder au moyen d'une lettre de demande d'informations, préparée par la direction et envoyée par l'auditeur, par laquelle il est demandé au conseil juridique externe de l'entité de communiquer directement avec lui. Si la loi, la réglementation ou les règles d'ordre juridique d'un corps professionnel interdisent au conseil juridique externe de l'entité de communiquer directement avec l'auditeur, ce dernier doit mettre en œuvre des procédures d'audit alternatives. (Voir par A21–A25)
8. {ISA 501 §11} Si :
- la direction refuse d'autoriser l'auditeur à communiquer avec le conseil juridique externe de l'entité, ou refuse qu'il se réunisse avec celui-ci, ou que le conseil juridique externe de l'entité refuse de répondre de manière appropriée à la lettre de demande d'informations, ou qu'il lui est interdit d'y répondre ; et
 - l'auditeur n'est pas en mesure de recueillir des éléments probants et appropriés en réalisant des procédures d'audit alternatives, il doit modifier l'opinion dans son rapport d'audit conformément à la Norme ISA 705 (Révisée).

Déclarations écrites

9. {ISA 501 §12} L'auditeur doit demander à la direction et, le cas échéant, aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise de lui fournir des déclarations écrites confirmant que tous les procès et litiges connus ou potentiels dont les conséquences devraient être prises en compte pour l'établissement des états financiers lui ont été communiqués, sont enregistrés et mentionnés dans les états financiers conformément au référentiel comptable applicable.

Informations sectorielles

10. {ISA 501 §13} L'auditeur doit recueillir des éléments probants suffisants et appropriés concernant la présentation et la communication dans les états financiers des informations sectorielles, conformément au référentiel comptable applicable : (Voir par A26)
- en acquérant une connaissance des méthodes utilisées par la direction pour établir les informations sectorielles, et : (Voir par A27)
 - en appréciant si ces méthodes sont susceptibles de fournir des informations conformément au référentiel comptable applicable ; et
 - si besoin, en testant l'application de ces méthodes ; et
 - en mettant en œuvre des procédures analytiques ou d'autres procédures appropriées dans les circonstances.

COMMENTAIRES

Stocks

- C.1. La présence à l'inventaire physique des stocks peut conduire à :
- à inspecter les stocks pour s'assurer de leur existence et apprécier leur état physique, et à tester des comptages ;
 - à observer le respect des instructions de la direction et l'application de ses instructions en vue d'enregistrer et de contrôler les résultats du comptage physique des stocks ; et
 - à recueillir des éléments probants sur la fiabilité des procédures de comptage de la direction.
- C.2. Les aspects pertinents à prendre en compte lors de la planification de la présence à l'inventaire physique des stocks peuvent comprendre par exemple :
- Les risques d'anomalies significatives contenues dans les stocks ;
 - La nature du contrôle interne concernant les stocks ;
 - Le fait de savoir s'il est prévu de mettre en place des procédures adéquates et si des instructions correctes seront émises pour la prise d'inventaire physique des stocks ;
 - Le calendrier de la prise d'inventaire physique des stocks ;
 - Le fait de savoir si l'entité a un système d'inventaire permanent ;
 - Les sites dans lesquels les stocks sont entreposés, y compris leur importance relative et les risques d'anomalies significatives dans chacun des sites, afin de déterminer dans quels sites l'observation de l'inventaire est appropriée.
- C.3. Les aspects pertinents de l'évaluation des instructions et des procédures de la direction peuvent intégrer, par exemple :
- L'application de mesures de contrôle appropriées ;
 - L'identification correcte du stade d'avancement des travaux en cours, des stocks à rotation lente, des stocks obsolètes ou des articles endommagés, et des stocks détenus par un tiers, par exemple en consignation ;
 - Les procédures utilisées pour estimer les quantités physiques ;
 - Le contrôle des mouvements de stocks.
- C.4. Lorsque les informations obtenues sont douteuses, l'auditeur peut mettre en œuvre des procédures d'audit en lieu et place ou en complément tels que la présence d'un autre auditeur pour assister à la prise d'inventaire physique, l'obtention d'un rapport d'un autre auditeur, l'inspection de la documentation relative aux stocks détenus par des tiers ou la demande de confirmation auprès d'autres tiers lorsque les stocks ont été donnés en garantie.
- C.5. L'auditeur peut utiliser un questionnaire d'inventaire physique pour documenter ses travaux. Un exemple de questionnaire d'inventaire physique figure dans la section « Exemples d'outils ».

Procès et litige

- C.6. Pour communiquer avec le conseil juridique externe de l'entité, l'auditeur peut rédiger une lettre de demande générale d'informations afin de demander au conseil juridique externe de l'entité d'informer l'auditeur de tout procès ou litiges ainsi que de donner son évaluation de l'issue du procès ou du litige, et de lui donner une estimation des conséquences financières.
- C.7. En cas de non réponse à la lettre de demande générale d'informations, l'auditeur peut adresser au conseil juridique externe une lettre de demande spécifique d'informations pouvant inclure une liste des procès et

litiges, une évaluation de la direction de l'issue de chacun des procès et litiges identifiés et leurs conséquences financières, une demande de confirmation du caractère raisonnable de l'évaluation de la direction et de fournir à l'auditeur toutes informations complémentaires s'il considère que la liste des procès et litiges est incomplète ou incorrecte.

- C.8. L'auditeur peut estimer vouloir rencontrer le conseil juridique externe de l'entité, par exemple :
- Lorsque l'auditeur considère que la question engendre un risque important ;
 - Lorsque la question est complexe ;
 - Lorsqu'il existe un désaccord entre la direction de l'entité et le conseil juridique externe de l'entité.
- C.9. Un exemple de lettre de demande d'information à un avocat figure dans la section « Exemples d'Outils ».

EXEMPLES D'OUTILS

Exemple de questionnaire d'assistance à l'inventaire physique



Quest Inventaire
physique (ISA 501).x

Exemple de lettre de demande d'information à un avocat



OHADA - Exemple de
lettre de confirmation

18. Confirmations externes (ISA 505)

L'auditeur peut recourir aux procédures de confirmation externes (« circularisation »)

DILIGENCES REQUISES PAR LA NORME ISA 505

Procédures de confirmation externe

1. {ISA 505 §7} Lorsqu'il décide de recourir aux procédures de confirmation externe, l'auditeur doit conserver le contrôle sur les demandes de confirmations externes, ce qui implique, notamment :
 - a) de déterminer quelles informations il convient de faire confirmer ou de demander ; (Voir par A1)
 - b) de sélectionner les tiers appropriés à confirmer ; (Voir par A2)
 - c) de concevoir les demandes de confirmation, en prenant soin de vérifier que les demandes soient adressées au bon destinataire et précisent les informations nécessaires pour que les réponses lui soient retournées directement ; et (Voir par A3–A6)
 - d) de procéder à l'envoi des demandes aux tiers, et de leur suivi le cas échéant. (Voir par A7)

Refus de la direction de permettre à l'auditeur d'adresser une demande de confirmation

2. {ISA 505 §8} Si la direction refuse de permettre à l'auditeur d'adresser une demande de confirmation, celui-ci doit :
 - a) demander à la direction quelles sont les motifs de son refus et rechercher des éléments probants quant à la validité et au caractère raisonnable de ces motifs ; (Voir par A8)
 - b) évaluer les incidences du refus de la direction sur son évaluation des risques d'anomalies significatives concernés, y compris du risque de fraude, et sur la nature, le calendrier et l'étendue des autres procédures d'audit ; et (Voir par A9)
 - c) (mettre en œuvre des procédures d'audit alternatives destinées à recueillir des éléments probants pertinents et fiables. (Voir par A10)
3. {ISA 505 §9} Si l'auditeur conclut que le refus de la direction de lui permettre d'adresser une demande de confirmation ne présente pas un caractère raisonnable, ou si l'auditeur n'est pas en mesure de recueillir des éléments probants pertinents et fiables à partir de procédures d'audit alternatives, il doit en informer les personnes constituant le gouvernement d'entreprise conformément à la Norme ISA 260 (Révisée)⁴⁰. Il doit également en examiner les incidences sur l'audit et sur son opinion d'audit, conformément à la norme ISA 705 (Révisée)⁴¹.

Résultats des procédures de confirmation externe

Fiabilité des réponses aux demandes de confirmation

⁴⁰ Norme ISA 260 (Révisée), « Communication avec les personnes constituant le gouvernement d'entreprise », paragraphe 16 [de la norme ISA 260].

⁴¹ Norme ISA 705 (Révisée), « Modifications apportées à l'opinion formulée dans le rapport de l'auditeur indépendant ».

4. {ISA 505 §10} Lorsque l'auditeur identifie des facteurs qui font naître des doutes sur la fiabilité de la réponse à une demande de confirmation, il doit recueillir des éléments probants complémentaires pour dissiper ces doutes. (Voir par A11–A16)
5. {ISA 505 §11} Si l'auditeur détermine qu'une réponse à une demande de confirmation n'est pas fiable, il doit en évaluer les incidences sur son évaluation des risques d'anomalies significatives concernés, y compris le risque de fraude, ainsi que sur la nature, le calendrier et l'étendue des autres procédures d'audit. (Voir par A17)

Absence de réponse

6. {ISA 505 §12} Pour chaque absence de réponse, l'auditeur doit mettre en œuvre des procédures d'audit alternatives pour recueillir des éléments probants pertinents et fiables. (Voir par A18–A19)

Cas où une réponse à une demande de confirmation positive est nécessaire pour recueillir des éléments probants suffisants et appropriés

7. {ISA 505 §13} Lorsque l'auditeur considère qu'une réponse à une demande de confirmation positive est nécessaire pour recueillir des éléments probants suffisants et appropriés, les procédures d'audit alternatives ne fourniront pas les éléments probants que l'auditeur requiert. Si l'auditeur n'obtient pas de réponse à une telle demande, il doit en déterminer les incidences sur l'audit et sur son opinion conformément à la Norme ISA 705. (Voir par A20)

Divergences

8. {ISA 505 §14} L'auditeur doit procéder à une investigation des divergences afin de déterminer si elles sont, ou non, l'indication d'anomalies. (Voir par A21–A22)

Confirmations négatives

9. {ISA 505 §15} Les confirmations négatives fournissent des éléments probants moins convaincants que les confirmations positives. En conséquence, l'auditeur ne doit avoir recours à des demandes de confirmations négatives comme seul contrôle de substance destiné à répondre à un risque évalué d'anomalies significatives au niveau des assertions que si tous les facteurs suivants sont réunis : (Voir par A23)
 - a) l'auditeur a évalué le risque d'anomalies significatives à un niveau faible et a recueilli des éléments probants suffisants et appropriés concernant l'efficacité du fonctionnement des contrôles se rapportant à l'assertion concernée ;
 - b) la population des éléments soumis à des procédures de confirmation négative comprend un grand nombre de soldes de comptes ou transactions homogènes et de faible valeur ;
 - c) un taux très bas de divergences est attendu ; et
 - d) l'auditeur n'a pas connaissance de circonstances ou de conditions qui conduiraient les destinataires des demandes de confirmation négative à ignorer celles-ci.

Evaluation des éléments obtenus

10. {ISA 505 §16} L'auditeur doit apprécier si les résultats des procédures de confirmation externe fournissent des éléments probants pertinents et fiables, ou si des éléments probants complémentaires sont nécessaires (Voir par A24-A25).

COMMENTAIRES

Confirmation de procédure externe

- C.1. Les procédures de confirmation externes peuvent être utilisées, par exemple, pour :
 - Confirmer ou demander des informations concernant des soldes de comptes et les éléments les composant.
 - Confirmer les termes d'accords, de contrats ou de transactions entre l'entité et d'autres tiers
 - Confirmer l'absence de certaines conditions, tel qu'un accord parallèle.

- C.2. Les demandes de confirmations peuvent être adressées, par exemple :
- Aux clients et aux fournisseurs de la société ;
 - Au cadastre, au greffier et à l'entité de crédit-bail ;
 - Aux banques et aux assurances ;
 - Aux impôts et aux caisses de consignation ;
 - Aux gestionnaires de stocks.
- C.3. Les demandes peuvent être ouvertes (seule la nature des informations est indiquée au tiers) ou fermée (la nature et le montant de la confirmation sont communiqués au tiers). Les lettres sont établies sur le papier entête de l'entreprise, signées par un responsable habilité de l'entité et sont expédiées par l'auditeur, une enveloppe timbrée destinée à la réponse à l'auditeur étant incluse à l'envoi.
- C.4. L'auditeur peut envoyer une nouvelle demande de confirmation lorsque la réponse à la précédente n'a pas été reçue dans un laps de temps raisonnable.

Refus de la direction de permettre à l'auditeur d'adresser une demande de confirmation

- C.5. L'auditeur peut être tenu de s'enquérir des motifs du refus de la direction. Il peut rechercher des éléments probants quant à la validité et au caractère raisonnable des motifs avancés.

Résultat des procédures de confirmation externe

- C.6. L'auditeur peut s'aider d'un fichier de traitement des confirmations externes.
- C.7. Les facteurs qui peuvent faire naître des doutes sur la fiabilité d'une réponse peuvent être le fait que cette réponse ait été obtenue indirectement par l'auditeur.
- C.8. Les réponses reçues par voie électronique, par exemple par télécopie ou courrier électronique, s'accompagnent de risques quant à leur fiabilité en raison du fait que la preuve de leur origine et de l'autorité de la personne qui répond peut être difficile à établir, et que des altérations peuvent être difficile à détecter. Un processus de confirmation électronique peut incorporer par exemple l'utilisation d'un cryptage, d'une signature électronique et de procédures pour vérifier l'authenticité du site web.
- C.9. En elle-même, une réponse verbale à une demande de confirmation ne remplit pas les conditions d'une confirmation externe.
- C.10. En cas d'absence de réponse des procédures alternatives peuvent être mise en œuvre par l'auditeur :
- Pour les soldes des comptes de créances – l'examen d'encaissements subséquents spécifiques, de documents d'expédition et de vente proches de la date de clôture de la période ;
 - Pour les soldes des comptes de dettes – l'examen de règlement subséquents ou de la correspondance avec les tiers, ainsi que d'autres documents comptables tels que des bons de réception de marchandises
- C.11. Certaines divergences ne reflètent pas des anomalies. Par exemple, l'auditeur peut conclure que des différences dans les réponses aux demandes de confirmation sont dues au calendrier, à l'évaluation ou à des erreurs matérielles dans les procédures de confirmation externe.

EXEMPLES D'OUTILS

Exemples de lettres de confirmation externe à des tiers



OHADA -

Confirmation banque.



OHADA -

Confirmation comptes



OHADA -

Confirmation fermée i



OHADA -

Confirmation fermée i



OHADA -

Confirmation ouverte



OHADA -

Confirmation ouverte



OHADA -

Confirmation stocks a



OHADA -

Confirmation stocks e

19. Missions d'audit initiales – soldes d'ouverture (ISA 510)

Lorsqu'il s'agit d'un premier audit, l'auditeur met en œuvre des procédures pour vérifier que les soldes d'ouverture ne comprennent pas d'anomalies pouvant avoir une incidence significative sur la période en cours.

DILIGENCES REQUISES PAR LA NORME ISA 510

Procédures d'audit

Soldes d'ouverture

1. {ISA 510 §5} L'auditeur doit lire les états financiers les plus récents, s'ils existent, ainsi que le rapport de l'auditeur précédent portant sur ces états, s'il existe, afin d'obtenir des informations pertinentes par rapport aux soldes d'ouverture, y compris les informations fournies y afférentes.
2. {ISA 510 §6} L'auditeur doit recueillir des éléments probants suffisants et appropriés montrant que les soldes d'ouverture ne comportent pas d'anomalies ayant une incidence significative sur les états financiers de la période en cours : (Voir par A1–A2)
 - a) en s'assurant que les soldes de clôture de la période précédente ont été correctement repris dans la période en cours ou, si nécessaire, ont été retraités ;
 - b) en déterminant si les soldes d'ouverture reflètent l'application de méthodes comptables appropriées ;
 - c) en procédant à une ou plusieurs des démarches suivantes : (Voir par A3–A7)
 - i. revue des dossiers de travail de son prédécesseur lorsque les états financiers de l'exercice précédent ont été audités, afin de recueillir des éléments probants sur les soldes d'ouverture ;
 - ii. évaluation des procédures d'audit réalisées dans la période en cours pour déterminer si elles permettent de recueillir des éléments probants pertinents sur les soldes d'ouverture ; ou
 - iii. mise en œuvre de procédures d'audit spécifiques pour recueillir des éléments probants concernant les soldes d'ouverture.
3. {ISA 510 §7} Lorsque l'auditeur recueille des éléments probants montrant que les soldes d'ouverture comportent des anomalies qui pourraient avoir une incidence significative sur les états financiers de la période en cours, il doit mettre en œuvre des procédures d'audit supplémentaires jugées nécessaires en la circonstance afin de déterminer l'incidence sur ceux-ci. Si l'auditeur conclut à l'existence de telles anomalies dans les états financiers de la période en cours, il doit les communiquer à un niveau hiérarchique approprié de la direction et aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise, conformément à la Norme ISA 450⁴⁸

Permanence dans l'application des méthodes comptables

4. {ISA 510 §8} L'auditeur doit recueillir des éléments probants suffisants et appropriés afin de déterminer si les méthodes comptables reflétées dans les soldes d'ouverture ont été appliquées de façon permanente dans les états financiers de la période en cours, et si les changements de méthodes comptables ont été comptabilisés de façon appropriée et font l'objet d'une présentation et d'une information adéquates dans les états financiers, conformément au référentiel comptable applicable.

Information pertinente donnée dans le rapport d'audit de l'auditeur précédent

5. {ISA 510 §9} Si les états financiers de la période précédente ont été audités par un auditeur précédent et que l'opinion a fait l'objet d'une modification, l'auditeur doit évaluer l'incidence du point à l'origine de la

⁴⁸ Norme ISA 450, « Evaluation des anomalies relevées au cours de l'audit », paragraphes 8 et 12 [de la norme ISA 450].

modification dans le cadre de son évaluation des risques d'anomalies significatives au niveau des états financiers de la période en cours, conformément à la Norme ISA 315⁴⁹.

Conclusions et rapport d'audit

Soldes d'ouverture

6. {ISA 510 §10} Lorsque l'auditeur n'est pas en mesure de recueillir des éléments probants suffisants et appropriés sur les soldes d'ouverture, il doit exprimer une opinion avec réserve ou formuler une impossibilité d'exprimer une opinion sur les états financiers, selon le cas, conformément à la Norme ISA 705 (Révisée)⁵⁰. (Voir par A8)
7. {ISA 510 §11} Lorsque l'auditeur arrive à la conclusion que les soldes d'ouverture comportent une anomalie qui a une incidence significative sur les états financiers de la période en cours, et que l'incidence de cette anomalie n'a pas été comptabilisée de façon appropriée et n'a pas fait l'objet d'une présentation et d'une information adéquates dans les états financiers, il doit exprimer une opinion avec réserve ou une opinion défavorable, selon le cas, conformément à la Norme ISA 705 (Révisée).

Permanence de l'application des méthodes comptables

8. {ISA 510 §12} Lorsque l'auditeur arrive à la conclusion :
 - a) que les méthodes comptables de la période en cours n'ont pas été appliquées de façon permanente par rapport à celles appliquées aux soldes d'ouverture, conformément au référentiel comptable applicable ; ou
 - b) qu'un changement apporté aux méthodes comptables n'a pas été comptabilisé de façon appropriée ou n'a pas fait l'objet d'une présentation ou d'une information adéquate dans les états financiers, conformément au référentiel comptable applicable ;

il doit exprimer une opinion avec réserve ou une opinion défavorable, selon le cas, conformément à la Norme ISA 705 (Révisée).

Modification apportée à l'opinion dans le rapport d'audit de l'auditeur précédent

9. {ISA 510 §13} Si une modification apportée à l'opinion dans le rapport de l'auditeur précédent portant sur les états financiers de la période précédente demeure pertinente et significative sur les états financiers de la période en cours, l'auditeur doit modifier son opinion sur ces états financiers, conformément aux Normes ISA 705 (Révisée) et ISA 710. (Voir par A9)

COMMENTAIRES

- C.1. L'auditeur peut s'aider d'un questionnaire de contrôle des soldes d'ouverture. Un exemple de questionnaire figure dans la section « Exemples d'outils ».

EXEMPLES D'OUTILS

Exemple de questionnaire des soldes d'ouverture



Questionnaire solde
d'ouverture (ISA 510)

⁴⁹ Norme ISA 315 (Révisée), « Identification et évaluation des risques d'anomalies significatives par la connaissance de l'entité et de son environnement ».

⁵⁰ Norme ISA 705 (Révisée), « Modifications apportées à l'opinion formulée dans le rapport de l'auditeur indépendant ».

20. Procédures analytiques (ISA 520)

Parmi les procédures d'audit, l'auditeur met en œuvre des procédures analytiques, en particulier à une date proche de la fin de ses travaux, pour l'aider à fonder son opinion.

DILIGENCES REQUISES PAR LA NORME ISA 520

Procédures analytiques de substance

1. {ISA 520 §5} Lors de la définition et de la mise en œuvre de procédures analytiques de substance, en tant que procédures analytiques conformément à la Norme ISA 330⁵¹, réalisées isolément ou combinées avec des vérifications de détail, l'auditeur doit : (Voir par A4–A5)
 - a) établir la pertinence du recours à des procédures analytiques de substance spécifiques pour des assertions déterminées, en tenant compte des risques évalués d'anomalies significatives ainsi que, le cas échéant, des vérifications de détail se rapportant à ces mêmes assertions ; (Voir par A6–A11)
 - b) évaluer la fiabilité des données sur lesquelles sont fondées ses attentes par rapport à des montants enregistrés ou à des ratios, en tenant compte de leur source, de leur degré de comparabilité, de la nature et de la pertinence des informations disponibles ainsi que des contrôles ayant encadré leur préparation ; (Voir par A12–A14)
 - c) déterminer des montants ou des ratios attendus et apprécier si ceux-ci ont un niveau de précision suffisant pour permettre d'identifier une anomalie qui, prise individuellement ou en cumulé avec d'autres anomalies, peut conduire à ce que les états financiers comportent des anomalies significatives ; et (Voir par A15)
 - d) fixer le montant considéré comme acceptable de tout écart entre les montants enregistrés et les valeurs attendues, au-delà duquel il lui faudra entreprendre les investigations complémentaires requises par le paragraphe 7. (Voir par A16)

Procédures analytiques comme moyen de fonder une conclusion générale

2. {ISA 520 §6} L'auditeur doit concevoir et mettre en œuvre des procédures analytiques à une date proche de la fin des travaux d'audit pour l'aider à fonder une conclusion générale sur le fait que les états financiers sont cohérents avec sa connaissance de l'entité. (Voir par A17–A19)

Analyse des résultats des procédures analytiques

3. {ISA 520 §7} Si les procédures analytiques réalisées conformément à la présente Norme ISA font apparaître des variations ou des corrélations qui sont incohérentes avec d'autres informations pertinentes ou qui s'écartent de manière significative des valeurs attendues, l'auditeur doit procéder à des investigations sur la cause de ces écarts :
 - a) en demandant des informations à la direction et en recueillant des éléments probants appropriés pour corroborer les réponses obtenues ; et
 - b) en mettant en œuvre d'autres procédures d'audit jugées nécessaires au regard des circonstances. (Voir par A20–A21)

⁵¹ Norme ISA 330, paragraphe 18 [de la norme ISA 330].

COMMENTAIRES

Définition des procédures analytiques de substance

- C.1. Les procédures analytiques sont des informations financières qui consistent à étudier les relations plausibles entre des données financières ou non financières. Elles englobent également l'investigation des fluctuations et des relations relevées qui sont incompatibles avec d'autres informations pertinentes ou qui s'écartent de façon importante des valeurs attendues.
- C.2. Les procédures analytiques comportent l'examen de la comparaison des informations financières de l'entité avec, par exemple :
- Les informations comparables des périodes antérieures ;
 - Les résultats anticipés de l'entité, tels que les budgets ou les prévisions, ou les attentes de l'auditeur, telles qu'une estimation de la dépréciation ;
 - Des données similaires du secteur d'activité par la prise en considération de ratios commerciaux par exemple.
- C.3. Les procédures analytiques comprennent aussi l'examen des corrélations existant comme, par exemple l'examen des pourcentages de marge brute ou de données financières et non financières pertinentes.

Procédures analytiques de substance

- C.4. Les contrôles de substances peuvent être des vérifications de détail, des procédures analytiques de substance ou une combinaison des deux.
- C.5. L'examen peut être conduit par exemple de la manière suivante :
- Mise en parallèle de 2 ou 3 exercices de données financières
 - Identification des valeurs significatives des données de l'exercice
 - Identification des variations significatives de données
 - Identification des données atypiques et/ou exceptionnelles
 - Détermination des ratios significatifs (comparés aux années précédentes)
 - Entretien avec les personnes compétentes de l'entité auditée

Aspects particuliers concernant les entités du secteur public

- C.6. Les corrélations entre des éléments individuels des états financiers traditionnellement pris en compte dans l'audit d'entités commerciales peuvent ne pas être toujours pertinentes dans l'audit d'entités gouvernementales ou d'autres entités à but non lucratif du secteur public ; par exemple, dans nombre d'entités du secteur public, il peut n'exister qu'une faible corrélation directe entre les revenus et les dépenses. En outre, dans la mesure où des dépenses d'investissement se rapportant à des actifs peuvent ne pas être activées, il peut n'exister aucun lien entre les dépenses d'investissement relatives, par exemple, aux stocks et aux actifs immobilisés et le montant de ces éléments enregistrés à l'actif des états financiers.

Analyse des résultats des procédures analytiques

- C.7. Il peut s'avérer nécessaire de réaliser d'autres procédures d'audit lorsque, par exemple, la direction n'est pas en mesure de fournir une explication, ou que l'explication fournie et les éléments probants recueillis corroborant ses réponses, ne sont pas considérés comme adéquats.

21. Sondages en audit (ISA 530)

L'auditeur définit des échantillons sur lesquels il va mettre en œuvre ses procédures d'audit.

Il analyse la cause des déviations et anomalies significatives sur les éléments testés et extrapole les anomalies relevées lors des tests de détail à l'ensemble de la population.

DILIGENCES REQUISES PAR LA NORME ISA 530

Définition et taille de l'échantillon et sélection des éléments à tester

1. {ISA 530 §6} Lors de la définition de l'échantillon, l'auditeur doit tenir compte des objectifs de la procédure d'audit et des attributs de la population dont sera extrait l'échantillon. (Voir par A4–A9)
2. {ISA 530 §7} L'auditeur doit définir un échantillon de taille suffisante pour réduire le risque d'échantillonnage à un niveau suffisamment faible pour être acceptable. (Voir par A10–A11)
3. {ISA 530 §8} L'auditeur doit sélectionner les éléments pour le sondage de manière telle que tous les éléments d'une population aient une chance d'être sélectionnés. (Voir par A12–A13)

Mise en œuvre des procédures d'audit

4. {ISA 530 §9} L'auditeur doit soumettre chaque élément sélectionné à des procédures d'audit adaptées à l'objectif recherché.
5. {ISA 530 §10} Lorsqu'un élément sélectionné ne permet pas l'application de la procédure d'audit, l'auditeur doit réaliser celle-ci sur un élément de remplacement. (Voir par A14)
6. {ISA 530 §11} Lorsque l'auditeur n'est pas en mesure de réaliser les procédures d'audit prévues sur un élément sélectionné, ou des procédures alternatives adaptées, il doit traiter l'élément en question en tant que déviation par rapport au contrôle prescrit dans le cas de tests de procédures, ou en tant qu'anomalie dans le cas de vérifications de détail. (Voir par A15–A16)

Nature et cause des déviations et des anomalies

7. {ISA 530 §12} L'auditeur doit procéder à une investigation de la nature et de la cause des déviations et des anomalies relevées, et évaluer leur incidence possible sur l'objectif recherché par la procédure d'audit et sur les autres domaines de l'audit. (Voir par A17)
8. {ISA 530 §13} Dans des situations extrêmement rares où l'auditeur considère qu'une anomalie ou une déviation relevée par un sondage constitue une erreur ponctuelle, il doit obtenir un niveau élevé de certitude que cette anomalie ou cette déviation n'est pas représentative de la population. Il doit acquérir ce niveau de certitude en mettant en œuvre des procédures d'audit supplémentaires de manière à recueillir des éléments probants suffisants et appropriés démontrant que l'anomalie ou la déviation n'affecte pas le reste de la population.

Extrapolation des anomalies

9. {ISA 530 §14} Dans le cas des vérifications de détail, l'auditeur doit extrapoler les anomalies relevées dans l'échantillon à l'ensemble de la population. (Voir par A18–A20)

Évaluation des résultats des sondages

10. {ISA 530 §15} L'auditeur doit évaluer :
 - a) les résultats du sondage ; et (Voir par A21–A22)
 - b) si l'utilisation des sondages a fourni une base raisonnable pour fonder des conclusions sur l'ensemble de la population ayant fait l'objet du test. (Voir par A23)

Commentaires

Définition et taille de l'échantillon et sélection des éléments à tester

- C.1. Le niveau du risque de l'échantillonnage que l'auditeur est disposé à accepter affecte la taille requise de l'échantillon à sélectionner. Plus le risque que l'auditeur est disposé à accepter est faible, plus la taille de l'échantillon à sélectionner sera large.
- C.2. La taille d'un échantillon peut être déterminée en utilisant une formule s'appuyant sur des critères statistiques ou sur la base du jugement professionnel de l'auditeur. Il n'est donc pas obligatoire d'avoir recours à des techniques d'échantillonnage statistiques.
- C.3. Les méthodes de sélection d'échantillons peuvent être :
- Sélection au hasard à l'aide de générateurs de nombres aléatoires ;
 - Sélection systématique, sur la base d'un intervalle de sélection ;
 - L'échantillonnage basé sur des unités monétaires dans laquelle la taille de l'échantillon, la sélection et l'évaluation des résultats conduisent à une conclusion portant sur des montants exprimés en valeur monétaire ;
 - Sélection par bloc, implique la sélection d'un ou de plusieurs blocs d'éléments contigus dans la population.

Mise en œuvre des procédures d'audit

- C.4. Si, par exemple, un élément a été perdu, une procédure alternative pourrait être l'examen des encaissements subséquents et des éléments prouvant leur provenance, ainsi que des créances qu'ils sont supposés régler.

Extrapolation des anomalies

- C.5. Lorsqu'il est établi qu'une anomalie est une erreur ponctuelle, cette anomalie peut être exclue des anomalies à extrapoler sur l'ensemble de la population.

Evaluation des résultats des sondages

- C.6. Lorsque l'auditeur conclut que le sondage n'a pas fourni une base raisonnable pour fonder des conclusions sur la population testée, il peut :
- Demander à la direction de procéder à des investigations sur les anomalies qui ont été décelées et sur la possibilité d'anomalies complémentaires et de procéder aux ajustements nécessaires ; ou
 - Adapter la nature, le calendrier et l'étendue des procédures d'audit complémentaires qui sont à mettre en œuvre pour atteindre l'assurance recherchée.

22. Audit des estimations comptables, y compris des estimations comptables en juste valeur et des informations fournies les concernant (ISA 540)

L'auditeur porte une attention particulière aux estimations comptables lors de son évaluation du risque d'anomalies significatives et de sa réponse aux risques évalués d'anomalies significatives.

Il conclut sur le caractère raisonnable ou non des estimations comptables qui engendrent des risques importants et des informations fournies les concernant et le cas échéant, les indices de biais possibles introduits par la direction.

DILIGENCES REQUISES PAR LA NORME ISA 540

Procédures d'évaluation des risques et procédures liées

1. {ISA 540 §8} Lors de la réalisation des procédures d'évaluation des risques et des procédures liées dans le but de prendre connaissance de l'entité et de son environnement, y compris de son contrôle interne, en application de la Norme ISA 315 (Révisée)⁵², l'auditeur doit prendre une connaissance des points suivants afin de disposer d'une base pour l'identification et l'évaluation des risques d'anomalies significatives dans les estimations comptables : (Voir par A12)
 - a) les dispositions du référentiel comptable applicable relatives aux estimations comptables, y compris les informations à fournir les concernant ; (Voir par A13–A15)
 - b) la façon dont la direction identifie les transactions, événements et circonstances qui peuvent nécessiter de réaliser une estimation comptable pour être enregistrés dans les états financiers ou être mentionnés dans leurs notes annexes. En acquérant cette connaissance, l'auditeur doit s'enquérir auprès de la direction des changements intervenus dans les de circonstances qui peuvent donner lieu à de nouvelles estimations comptables ou à réviser les estimations comptables existantes ; (Voir par A16–A21)
 - c) la façon dont la direction procède aux estimations comptables et une connaissance des données sur la base desquelles elles sont établies, notamment : (Voir par A22–A23)
 - i. la méthode et, le cas échéant, le modèle utilisés pour procéder à l'estimation comptable ; (Voir par A24–A26)
 - ii. les contrôles pertinents ; (Voir par A27–A28)
 - iii. le recours éventuel de la direction à un expert ; (Voir par A29–A30)
 - iv. les hypothèses sous-tendant les estimations comptables ; (Voir par A31–A36)
 - v. s'il y a eu, ou s'il devrait y avoir eu, un changement par rapport à la période précédente dans les méthodes suivies pour procéder aux estimations comptables et, dans l'affirmative, quelles en sont les raisons; et (Voir par A37)
 - vi. si la direction a évalué les effets d'une incertitude attachée à l'évaluation d'une estimation et, dans l'affirmative, comment elle a procédé à cette évaluation. (Voir par A38)
2. {ISA 540 §9} L'auditeur doit revoir le montant réalisé des estimations comptables comprises dans les états financiers de la période précédente, ou, le cas échéant, leur révision subséquente pour les besoins de la période en cours. La nature et l'étendue de cette revue tiennent compte de la nature des estimations comptables et de la pertinence des informations que cette revue est susceptible de fournir pour identifier et évaluer les risques d'anomalies significatives dans les estimations comptables faites dans les états financiers de la période en cours. Cependant, cette revue n'a pas pour but de remettre en cause les jugements portés au cours des périodes précédentes et qui étaient fondés sur les informations disponibles à cette époque. (Voir par A39–A44)

⁵² Norme ISA 315 (Révisée), paragraphes 5–6 et 11–12 [de la norme ISA 315 (Révisée)].

Identification et évaluation des risques d'anomalies significatives

3. {ISA 540 §10} Lors de l'identification et de l'évaluation des risques d'anomalies significatives, effectuées en application de la Norme ISA 315 (Révisée)⁵³, l'auditeur doit évaluer le degré d'incertitude attaché à l'évaluation des estimations comptables. (Voir par A45–A46)
4. {ISA 540 §11} L'auditeur doit déterminer si, selon son jugement professionnel, l'une quelconque des estimations comptables qui a été identifiée comme comportant un degré élevé d'incertitude attachée à son évaluation donne lieu à des risques importants. (Voir par A47–A51)

Réponses aux risques évalués d'anomalies significatives

5. {ISA 540 §12} Sur la base des risques évalués d'anomalies significatives, l'auditeur doit déterminer : (Voir par A52)
 - a) si la direction a correctement appliqué les dispositions du référentiel comptable applicable relatives aux estimations comptables ; et (Voir par A53–A56)
 - b) si les méthodes suivies pour procéder aux estimations comptables sont appropriées et ont été appliquées de manière cohérente par rapport à la période précédente, et si les modifications éventuelles dans les estimations comptables ou dans la méthode suivie pour y effectuer ces estimations sont appropriées eu égard aux circonstances. (Voir par A57–A58)
6. {ISA 540 §13} En réponse aux risques évalués d'anomalies significatives, l'auditeur doit mettre en œuvre, comme l'exige la Norme ISA 330⁵⁴, une ou plusieurs des procédures suivantes, en prenant en compte la nature de l'estimation comptable : (Voir par A59–A61)
 - a) déterminer si les événements survenus jusqu'à la date du rapport d'audit fournissent des éléments probants concernant l'estimation comptable ; (Voir par A62–A67)
 - b) vérifier la façon dont la direction a procédé aux estimations comptables et les données sur lesquelles elles sont basées. Ce faisant, l'auditeur doit apprécier : (Voir par A68–A70)
 - i. si la méthode d'évaluation utilisée est appropriée en la circonstance ; et (Voir par A71–A76)
 - ii. si les hypothèses retenues par la direction sont raisonnables au regard des objectifs d'évaluation du référentiel comptable applicable. (Voir par A77–A83)
 - c) tester l'efficacité du fonctionnement des contrôles sur la manière dont la direction a procédé aux estimations comptables, conjointement avec des contrôles de substance appropriés ; (Voir par A84–A86)
 - d) établir une estimation ponctuelle ou une fourchette d'estimations pour apprécier l'estimation ponctuelle de la direction. A cette fin : (Voir par A87–A91)
 - i. lorsque l'auditeur utilise des hypothèses ou des méthodes qui diffèrent de celles de la direction, il doit acquérir une connaissance suffisante des hypothèses et méthodes de la direction pour établir que son estimation ponctuelle ou sa fourchette d'estimations prend en compte les variables concernées et pour évaluer toute différence importante avec l'estimation ponctuelle de la direction ; (Voir par A92)
 - ii. lorsque l'auditeur conclut qu'il est approprié d'utiliser une fourchette d'estimations, il doit réduire celle-ci, sur la base des éléments probants dont il dispose, aux seuls dénouements considérés comme raisonnables. (Voir par A93–A95)
7. {ISA 540 §14} Lorsqu'il détermine les points visés au paragraphe 12 [de la norme ISA 540] ou qu'il répond aux risques évalués d'anomalies significatives en application du paragraphe 13 [de la norme ISA 540], l'auditeur doit s'interroger pour savoir si des compétences ou des connaissances spécialisées concernant un ou plusieurs aspects des estimations comptables sont requises afin de recueillir des éléments probants suffisants et appropriés. (Voir par A96–A101)

Contrôles de substance complémentaires en réponse aux risques importants

Incertitude attachée à l'évaluation

⁵³ Norme ISA 315 (Révisée), paragraphe 25 [de la norme ISA 315 (Révisée)].

⁵⁴ Norme ISA 330, paragraphe 5 [de la norme ISA 330].

8. {ISA 540 §15} Pour les estimations comptables qui engendrent des risques importants, en plus des autres contrôles de substance réalisés pour satisfaire aux obligations de la Norme ISA 330⁵⁵, l'auditeur doit évaluer les aspects suivants : (Voir par A102)
- a) la façon dont la direction a pris en considération différentes hypothèses alternatives ou réalisations, ainsi que les raisons pour lesquelles elle ne les a pas retenues, ou la façon dont la direction a pris en compte d'une autre manière l'incertitude attachée à l'évaluation lors de l'établissement de l'estimation comptable ; (Voir par A103–A106)
 - b) si les hypothèses importantes retenues par la direction sont raisonnables ; (Voir par A107–A109)
 - c) l'intention de la direction de mener des actions spécifiques et sa capacité à mener ces actions, dès lors que cette intention ou cette capacité ont une incidence sur le caractère raisonnable d'hypothèses importantes retenues par la direction ou sur le caractère approprié de l'application du référentiel comptable applicable. (Voir par A110)
9. {ISA 540 §16} Si l'auditeur juge que la direction ne s'est pas intéressée de manière adéquate aux effets de l'incertitude attachée à l'évaluation portant sur les estimations comptables qui engendrent des risques importants, il doit, s'il le considère nécessaire, établir une fourchette à l'intérieur de laquelle il évalue le caractère raisonnable de l'estimation comptable. (Voir par A111–A112)

Critères d'enregistrement et d'évaluation

10. {ISA 540 §17} Pour les estimations comptables qui engendrent des risques importants, l'auditeur doit recueillir des éléments probants suffisants et appropriés concernant le fait de savoir :
- a) si la décision de la direction de refléter, ou de ne pas refléter, les estimations comptables dans les états financiers ; et (Voir par A113–A114)
 - b) si les éléments d'évaluation choisis pour les estimations comptables, (Voir par A115) sont conformes aux dispositions du référentiel comptable applicable.

Appréciation du caractère raisonnable des estimations comptables et recherche d'anomalies

11. {ISA 540 §18} L'auditeur doit apprécier, sur la base des éléments probants, si les estimations comptables contenues dans les états financiers sont, soit raisonnables dans le contexte du référentiel comptable applicable, soit erronées. (Voir par A116–A119)

Informations fournies concernant les estimations comptables

12. {ISA 540 §19} L'auditeur doit recueillir des éléments probants suffisants et appropriés pour déterminer si les informations fournies dans les états financiers concernant les estimations comptables sont conformes aux dispositions du référentiel comptable applicable. (Voir par A120–A121)
13. {ISA 540 §20} Pour les estimations comptables qui engendrent des risques importants, l'auditeur doit également apprécier, dans le contexte du référentiel comptable applicable, la pertinence des informations fournies dans les états financiers sur l'incertitude attachée à leur évaluation. (Voir par A122–A123)

Indices de biais possibles introduits par la direction

14. {ISA 540 §21} L'auditeur doit revoir les jugements et les décisions de la direction pris lors de l'établissement des estimations comptables afin d'identifier s'il existe des indices de biais possibles introduits par celle-ci. Des indices de biais possibles introduits par la direction ne constituent pas en soi des anomalies dont l'auditeur peut tirer des conclusions quant au caractère raisonnable d'estimations comptables individuelles. (Voir par A124–A125)

Déclarations écrites

15. {ISA 540 §22} L'auditeur doit obtenir des déclarations écrites de la direction confirmant que celle-ci considère que les hypothèses importantes qu'elle a retenues en procédant aux estimations comptables sont raisonnables. (Voir par A126–A127)

Documentation

16. {ISA 540 §23} L'auditeur doit inclure dans la documentation d'audit⁵⁶:

⁵⁵ Norme ISA 330, paragraphe 18 [de la norme ISA 330].

⁵⁶ Norme ISA 230, « Documentation d'audit », paragraphes 8–11, et A6 [de la norme ISA 230].

- a) le fondement de ses conclusions sur le caractère raisonnable ou non des estimations comptables qui engendrent des risques importants et des informations fournies les concernant ; et
- b) le cas échéant, les indices de biais possibles introduits par la direction. (Voir par A128)

COMMENTAIRES

- C.1. Dans le cas d'audit d'instruments financiers, l'auditeur peut se référer à la note de pratique internationale relative à l'audit IAPN 1000 : « Audit d'instruments financiers – considérations particulières ».

23. Parties liées (ISA 550)

L'auditeur prend en compte les transactions avec les parties liées et met en œuvre des procédures d'audit pour identifier

DILIGENCES REQUISES PAR LA NORME ISA 550

Procédures d'évaluation des risques et autres procédures liées

1. {ISA 550 §11} Dans le cadre des procédures d'évaluation des risques et des autres procédures liées que les Normes ISA 315 (Révisée) et ISA 240 requièrent de l'auditeur pendant l'exécution de son audit⁵⁷, il est prévu que les procédures d'audit et les autres procédures liées mentionnées aux paragraphes 12 à 17 doivent être réalisées par l'auditeur pour réunir des informations pertinentes pour identifier les risques d'anomalies significatives associés aux relations et aux transactions avec les parties liées. (Voir par A8)

Compréhension des relations et des transactions de l'entité avec les parties liées

2. {ISA 550 §12} Les entretiens entre les membres de l'équipe affectée à la mission requis⁵⁸ par les Normes ISA 315 (Révisée) et ISA 240 doivent porter notamment sur la possibilité que les états financiers comportent des anomalies significatives provenant de fraudes ou résultant d'erreurs qui pourraient découler de relations ou de transactions avec les parties liées. (Voir par A9–A10)
3. {ISA 550 §13} L'auditeur doit s'enquérir auprès de la direction :
 - a) de l'identité des parties liées à l'entité, y compris des changements par rapport à la période précédente ; (Voir par A11–A14)
 - b) de la nature des relations entre l'entité et ces parties liées ; et
 - c) de toute transaction conclue par l'entité avec les parties liées au cours de la période et, si tel est le cas, du type de transaction et de son objet.
4. {ISA 550 §14} L'auditeur doit s'enquérir auprès de la direction et d'autres personnes au sein de l'entité et mettre en œuvre d'autres procédures d'évaluation des risques jugées appropriées, pour acquérir une connaissance des contrôles, s'ils existent, que la direction a mis en place pour : (Voir par A15–A20)
 - a) identifier, comptabiliser et communiquer les relations et les transactions avec les parties liées conformément au référentiel comptable applicable ;
 - b) autoriser et approuver les transactions et les accords importants intervenus avec les parties liées ; et (Voir par A21)
 - c) autoriser et approuver les transactions et les accords importants intervenus qui sortent du cadre normal des activités.

Nécessité de rester attentif aux informations sur les parties liées lors de la revue de la comptabilité et des documents

5. {ISA 550 §15} Au cours de l'audit, lors de son examen de la comptabilité et des documents, l'auditeur doit rester attentif aux accords intervenus et aux autres informations qui peuvent indiquer l'existence de relations ou de transactions avec des parties liées que la direction n'aurait pas identifiées ou ne lui aurait pas révélées antérieurement. (Voir par A22–A23)

⁵⁷ Norme ISA 315 (Révisée), paragraphe 5 [de la norme ISA 315 (Révisée)] ; Norme ISA 240, paragraphe 16 [de la norme ISA 240].

⁵⁸ Norme ISA 315 (Révisée), paragraphe 10 [de la norme ISA 315 (Révisée)] ; Norme ISA 240, paragraphe 15 [de la norme ISA 240].

En particulier, l'auditeur doit inspecter les documents suivants à la recherche d'indices indiquant l'existence de relations ou de transactions avec des parties liées que la direction n'aurait pas identifiées ou ne lui aurait pas révélées antérieurement :

- a) confirmations des banques ou des conseils juridiques obtenues dans le cadre des procédures d'audit mises en œuvre ;
 - b) procès-verbaux d'assemblées d'actionnaires et des réunions des personnes constituant le gouvernement d'entreprise ; et
 - c) tout autre élément comptable ou document qu'il considère nécessaire en la circonstance.
6. {ISA 550 §16} Si l'auditeur identifie, lors de la mise en œuvre des procédures d'audit requises par le paragraphe 15 [de la norme ISA 550] ou d'autres procédures d'audit, des transactions importantes n'entrant pas dans le cadre normal des activités de l'entité, il doit s'enquérir auprès de la direction : (Voir par A24–A25)
- a) de la nature de ces opérations ; et (Voir par A26)
 - b) si des parties liées pourraient être concernées. (Voir par A27)

Partage de l'information sur les parties liées avec l'équipe affectée à la mission

7. {ISA 550 §17} L'auditeur doit partager l'information obtenue concernant les parties liées à l'entité avec les autres membres de l'équipe affectée à la mission. (Voir par A28)

Identification et évaluation des risques d'anomalies significatives associés aux relations et aux transactions avec les parties liées

8. {ISA 550 §18} Pour satisfaire à la diligence de la Norme ISA 315 (Révisée) requérant de l'auditeur d'identifier et d'évaluer les risques d'anomalies significatives⁵⁹, celui-ci doit identifier et évaluer les risques d'anomalies significatives associés aux relations et aux transactions avec les parties liées et déterminer si l'un de ces risques est important. En y procédant, l'auditeur doit considérer les transactions importantes identifiées avec les parties liées conclues en dehors du cadre normal des activités de l'entité comme générant des risques importants.
9. {ISA 550 §19} Si l'auditeur identifie des facteurs de risque de fraude (y compris des circonstances associées à l'existence d'une partie ayant une influence dominante) lors de la réalisation des procédures d'évaluation des risques et des autres procédures liées concernant les parties liées, il doit tenir compte de ces informations lorsqu'il identifie et évalue les risques d'anomalies significatives provenant de fraudes conformément à la Norme ISA 240. (Voir par A6 et A29–A30)

Réponses aux risques d'anomalies significatives associés aux relations et aux transactions avec les parties liées

10. {ISA 550 §20} Dans le cadre de la Norme ISA 330 qui exige de l'auditeur de répondre aux risques évalués⁶⁰, celui-ci définit et met en œuvre des procédures d'audit complémentaires pour recueillir des éléments probants suffisants et appropriés concernant les risques évalués d'anomalies significatives associés aux relations et aux transactions avec les parties liées. Ces procédures d'audit doivent inclure celles requises par les paragraphes 21 à 24 [de la norme ISA 550]. (Voir par A31–A34)

Identification de parties liées ou de transactions importantes avec des parties liées non identifiées ou non communiquées antérieurement

11. {ISA 550 §21} Si l'auditeur identifie des accords ou des informations qui laissent supposer l'existence de relations ou de transactions avec des parties liées que la direction n'aurait pas antérieurement identifiées ou ne lui aurait pas communiquées, il doit déterminer si les circonstances sous-jacentes confirment l'existence de ces relations ou de ces transactions.
12. {ISA 550 §22} Lorsque l'auditeur identifie des parties liées ou des transactions importantes avec celles-ci que la direction n'a pas identifiées ou ne lui a pas communiquées antérieurement, il doit :
- a) communiquer rapidement l'information concernée aux autres membres de l'équipe affectée à la mission; (Voir par A35)
 - b) lorsque le référentiel comptable applicable établit des règles concernant les parties liées :

⁵⁹ Norme ISA 315 (Révisée), paragraphe 25 [de la norme ISA 315 (Révisée)].

⁶⁰ Norme ISA 330, paragraphes 5–6 [de la norme ISA 330].

- i. demander à la direction d'identifier toutes les transactions avec les parties liées nouvellement identifiées afin qu'il puisse les examiner de manière plus approfondie ; et
 - ii. s'enquérir de la raison pour laquelle les contrôles de l'entité sur les relations et les transactions avec les parties liées n'ont pas permis de les identifier ou de les communiquer ;
- c) mettre en œuvre des contrôles de substance sur ces parties liées nouvellement identifiées ou sur les transactions importantes avec celles-ci ; (Voir par A36)
 - d) reconsidérer le risque que d'autres parties liées ou que d'autres transactions importantes avec des parties liées que la direction n'avait pas antérieurement identifiées ou ne lui avait pas communiquées puissent exister, et mettre en œuvre les procédures d'audit supplémentaires jugées nécessaires ; et
 - e) si la non-communication par la direction s'avère intentionnelle (et en conséquence est l'indication d'un risque d'anomalie significative provenant de fraude), en apprécier les implications sur l'audit. (Voir par A37)

Transactions importantes identifiées avec des parties liées en dehors du cadre normal des activités de l'entité

13. {ISA 550 §23} Pour les transactions importantes conclues avec des parties liées en dehors du cadre normal des activités de l'entité, l'auditeur doit :

- b) examiner les contrats ou les accords sous-jacents, s'il en existe, et apprécier si :
 - i. la logique (ou l'absence de logique) économique de la transaction suggère qu'elle puisse avoir été conclue dans le but d'élaborer une information financière mensongère ou de dissimuler un détournement d'actifs⁶¹; (Voir par A38–A39)
 - ii. les termes des transactions sont cohérents avec les explications de la direction ; et
 - iii. les transactions ont été correctement enregistrées et les informations les concernant fournies conformément au référentiel comptable applicable ; et
- c) recueillir des éléments probants sur le fait que les transactions ont bien été autorisées et approuvées. (Voir par A40–A41)

Assertions indiquant que les transactions avec les parties liées ont été conclues selon des modalités équivalentes à celles qui prévalent dans le cas de transactions soumises à des conditions de concurrence normale

1. {ISA 550 §24} Si les états financiers contiennent une assertion de la direction indiquant que des transactions avec des parties liées ont été conclues à des modalités équivalentes à celles qui prévalent dans le cas de transactions soumises à des conditions de concurrence normale, l'auditeur doit recueillir des éléments probants suffisants et appropriés sur cette assertion. (Voir par A42–A45)

Appréciation du mode de comptabilisation et des informations fournies concernant les relations et les transactions avec les parties liées

2. {ISA 550 §25} Pour se forger une opinion sur les états financiers, conformément à la Norme ISA 700 (Révisée)⁶², l'auditeur doit apprécier si :
- a) les relations et les transactions avec les parties liées ont été correctement comptabilisées et les informations fournies les concernant sont pertinentes, conformément au référentiel comptable applicable ; et (Voir par A47)
 - b) les conséquences des relations et des transactions avec les parties liées peuvent aboutir à ce que :
 - i. les états financiers ne donnent pas une présentation sincère (lorsque le référentiel comptable repose sur le principe de la présentation sincère) ;
 - ii. les états financiers soient trompeurs (lorsque le référentiel comptable repose sur le concept de conformité).

Déclarations écrites

⁶¹ Norme ISA 240, paragraphe 32(c) [de la norme ISA 240].

⁶² Norme ISA 700 (Révisée), « Fondement de l'opinion et rapport d'audit sur des états financiers », paragraphes 10–15 [de la norme ISA 700 (Révisée)].

3. {ISA 550 §26} Lorsque le référentiel comptable applicable établit des règles concernant les parties liées, l'auditeur doit obtenir des déclarations écrites de la direction et, le cas échéant, des personnes constituant le gouvernement d'entreprise, confirmant : (Voir par A48–A49)
- a) que la direction ou ces personnes lui ont communiqué l'identité des parties liées et toutes les relations et transactions avec celles-ci dont elles ont connaissance ; et
 - b) que les transactions avec les parties liées ont été correctement comptabilisées et que les informations les concernant ont bien été fournies conformément au référentiel comptable.

Communication avec les personnes constituant le gouvernement d'entreprise

4. {ISA 550 §27} A moins que toutes les personnes constituant le gouvernement d'entreprise ne soient impliquées dans la direction de l'entité⁶³, l'auditeur doit communiquer à ces personnes toutes les questions importantes relevées au cours de l'audit en rapport avec les parties liées à l'entité. (Voir par A50)

Documentation

5. {ISA 550 §28} L'auditeur doit inclure dans la documentation d'audit le nom des parties liées identifiées et la nature des relations avec celles-ci⁶⁴.

COMMENTAIRES

C.1. Une partie est considérée comme liée à une autre si elle répond à l'une ou l'autre des conditions suivantes :

- (i) une partie liée telle que définie par le référentiel comptable applicable ; ou
- (ii) lorsque le référentiel comptable applicable définit des règles minimales ou ne contient aucune règle concernant les parties liées :

- a. une personne, ou une autre entité, qui détient le contrôle ou exerce une influence notable, directement ou indirectement, par l'entremise d'un ou de plusieurs intermédiaires, sur l'entité qui présente ses états financiers ;
- b. une autre entité, sur laquelle l'entité qui présente ses états financiers a le contrôle ou exerce une influence notable, directement ou indirectement, par l'entremise d'un ou de plusieurs intermédiaires ; ou
- c. une autre entité qui se trouve, avec l'entité qui présente ses états financiers, sous un contrôle commun du fait :
 - i. d'actionnaires communs les contrôlant ;
 - ii. de la détention du capital par les membres d'une même famille ; ou
 - iii. d'une direction générale commune.

Toutefois, les entités qui sont sous le contrôle commun d'un Etat (par exemple d'un gouvernement national, régional ou local) ne sont pas considérées comme des parties liées à moins qu'elles ne concluent des transactions importantes ou partagent entre elles des ressources à grande échelle.

C.2. Le commissaire aux comptes peut documenter ses travaux sur l'identification des parties liées dans le mémo de documentation de la stratégie d'audit (voir section Exemples d'outils de la norme ISA 330).

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

Dans l'espace OHADA, le commissaire aux comptes présente un rapport sur les conventions réglementées dans les SARL, les SA et les SAS. Le champ d'application des conventions réglementé diffère de celui de la norme ISA 550. Toutefois, les travaux réalisés par le commissaire aux comptes dans le cadre de la préparation de son rapport spécial et les communications qu'il reçoit à ce titre contribuent à la réalisation de ses procédures sur les transactions avec les parties liées.

⁶³ Norme ISA 260 (Révisée), « Communication avec les personnes constituant le gouvernement d'entreprise », paragraphe 13 [de la norme ISA 260 (Révisée)].

⁶⁴ Norme ISA 230, « Documentation d'audit », paragraphes 8–11, et paragraphe A6 [de la norme ISA 230].

Livre 3 : Sociétés à responsabilité limitée – Article 350 de l'Acte Uniforme OHADA

« L'assemblée générale ordinaire se prononce sur les conventions intervenues directement ou par personne interposée entre la société et l'un de ses gérants ou associés. À cet effet, le ou les gérants ou s'il en existe un, le commissaire aux comptes, présentent à l'assemblée générale ordinaire annuelle ou joignent aux documents communiqués aux associés, un rapport sur les conventions intervenues directement ou par personne interposée entre la société et l'un de ses gérants ou associés.

Il en est de même pour les conventions intervenues avec :

- une entreprise individuelle dont le propriétaire est simultanément gérant ou associé de la société à responsabilité limitée ;
- une société dont un associé indéfiniment responsable, gérant, administrateur, directeur général, administrateur général ou autre dirigeant social est simultanément gérant ou associé de la société à responsabilité limitée.

Lorsque la société ne comprend qu'un seul associé et que cette convention est conclue avec lui, il en est seulement fait mention sur le registre des délibérations. »

Livre 3 : Sociétés à responsabilité limitée – Article 353 de l'Acte Uniforme OHADA

« Le rapport du gérant ou, s'il en existe un, du commissaire aux comptes contient :

- 1°) l'énumération des conventions soumises à l'approbation de l'assemblée ;
- 2°) l'identification des parties à la convention et le nom des gérants ou associés intéressés ;
- 3°) la nature et l'objet des conventions ;
- 4°) les modalités essentielles de ces conventions, notamment l'indication des prix ou tarifs pratiqués, des ristournes et commissions consenties, des délais de paiement accordés, des intérêts stipulés, des sûretés conférées et toutes autres indications permettant aux associés d'apprécier l'intérêt qui s'attachait à la conclusion des conventions analysées ;
- 5°) l'importance des fournitures livrées ou des prestations de services fournies ainsi que le montant des sommes versées ou reçues au cours de l'exercice en exécution des conventions conclues au cours d'exercices antérieurs et dont l'exécution s'est poursuivie au cours du dernier exercice.

Les délibérations relatives aux conventions visées à l'article 350 ci-dessus sont nulles lorsqu'elles ont été prises en l'absence du rapport du gérant, ou, s'il en existe un, du commissaire aux comptes. Elles peuvent être annulées dans le cas où le rapport ne contient pas les informations prévues au présent article. »

Livre 4 : Sociétés anonymes – Article 438 de l'Acte Uniforme OHADA

« Doivent être soumises à l'autorisation préalable du conseil d'administration :

- toute convention entre une société anonyme et l'un de ses administrateurs, directeurs généraux ou directeurs généraux adjoints ;
- toute convention entre une société et un actionnaire détenant une participation supérieure ou égale à dix pour cent (10%) du capital de la société ;
- toute convention à laquelle un administrateur, un directeur général, un directeur général adjoint ou un actionnaire détenant une participation supérieure ou égale à dix pour cent (10%) du capital de la société est indirectement intéressé ou dans laquelle il traite avec la société par personne interposée ;
- toute convention intervenant entre une société et une entreprise ou une personne morale, si l'un des administrateurs, le directeur général, le directeur général adjoint ou un actionnaire détenant une participation supérieure ou égale à dix pour cent (10%) du capital de la société est propriétaire de l'entreprise ou associé indéfiniment responsable, gérant, administrateur, administrateur général, administrateur général adjoint, directeur général, directeur général adjoint ou autre dirigeant social de la personne morale contractante. »

Livre 4 : Sociétés anonymes – Article 440 de l'Acte Uniforme OHADA

« L'administrateur, le directeur général, le directeur général adjoint ou l'actionnaire intéressé est tenu d'informer le conseil d'administration des qu'il a connaissance d'une convention soumise à autorisation. Il indique, en particulier, sa situation et son intérêt personnel au regard de ladite convention, en précisant ses participations, son rôle et ses liens personnels avec les autres parties à la convention et la mesure dans laquelle il pourrait en tirer un avantage personnel. Il ne peut pas prendre part au vote sur l'autorisation sollicitée lorsqu'il est administrateur et sa voix n'est pas prise en compte pour le calcul du quorum et de la majorité pour les besoins de cette délibération. À défaut, l'autorisation est nulle.

Le président du conseil d'administration ou le président-directeur général avise le commissaire aux comptes, dans le délai d'un (1) mois à compter de leur conclusion, de toute convention autorisée par le conseil d'administration et la soumet à l'approbation de l'assemblée générale ordinaire statuant sur les comptes de l'exercice écoulé.

Le commissaire aux comptes présente, sur ces conventions, un rapport spécial à l'assemblée générale ordinaire qui statue sur ce rapport et approuve ou désapprouve les conventions autorisées.

Le rapport indique les conventions soumises à l'approbation de l'assemblée générale ordinaire, le nom des administrateurs, directeurs généraux, directeurs généraux adjoints ou actionnaires intéressés, la nature et l'objet des conventions, leurs modalités essentielles notamment l'indication du prix ou des tarifs pratiqués, des ristournes ou des commissions consenties, des sûretés conférées et toutes autres indications permettant aux actionnaires d'apprécier l'intérêt qui s'attache à la conclusion des conventions analysées. Le rapport fait aussi état de l'importance des fournitures livrées et des prestations de service fournies ainsi que du montant des sommes versées ou reçues au cours de l'exercice, en exécution des conventions visées au troisième alinéa du présent article.

L'intéressé ne peut prendre part au vote et ses actions ne sont pas prises en compte pour le calcul du quorum et de la majorité. Est nulle toute délibération prise en violation du présent alinéa.

Lorsque l'exécution de conventions conclues et autorisées au cours d'exercices antérieurs a été poursuivie au cours du dernier exercice, le commissaire aux comptes est informé de cette situation dans le délai d'un (1) mois à compter la clôture de l'exercice.

Les délibérations portant approbation des conventions visées à l'article 438 ci-dessus sont nulles lorsqu'elles sont prises à défaut du rapport spécial du commissaire aux comptes. Elles peuvent être annulées dans le cas où le rapport spécial du commissaire aux comptes ne contient pas les informations prévues au présent article. »

Livre 4 : Sociétés anonymes – Article 441 de l'Acte Uniforme OHADA

« Le commissaire aux comptes veille, sous sa responsabilité, à l'observation des dispositions des articles 438 à 448 du présent Acte uniforme et en dénonce toute violation dans son rapport à l'assemblée générale. »

Livre 4 : Sociétés anonymes – Article 442 de l'Acte Uniforme OHADA

« Le commissaire aux comptes doit établir et déposer au siège social le rapport spécial prévu par les dispositions des articles 438 et 448 du présent Acte uniforme quinze (15) jours au moins avant la réunion de l'assemblée générale ordinaire. »

Livre 4 : Sociétés anonymes – Article 447 de l'Acte Uniforme OHADA

« La nullité peut être couverte par un vote spécial de l'assemblée générale ordinaire intervenant sur rapport spécial du commissaire aux comptes exposant les circonstances en raison desquelles la procédure d'autorisation n'a pas été suivie.

L'administrateur, le directeur général, le directeur général adjoint ou l'actionnaire intéressé ne prend pas part au vote et ses actions ne sont pas prises en compte pour le calcul du quorum et de la majorité. »

Livre 4 : Sociétés anonymes – Article 503 de l'Acte Uniforme OHADA

« L'administrateur général avise le commissaire aux comptes dans le délai d'un (1) mois à compter de la conclusion de la convention et, en tout état de cause, quinze (15) jours au moins avant la tenue de l'assemblée générale ordinaire annuelle.

Le commissaire aux comptes présente à l'assemblée générale ordinaire un rapport sur ces conventions. Ce rapport énumère les conventions soumises à l'approbation de l'assemblée, en précise la nature, mentionne les produits ou les services faisant l'objet de ces conventions, leurs modalités essentielles notamment l'indication des prix ou des tarifs pratiqués, des ristournes ou commissions consenties, des sûretés conférées et toutes autres indications permettant aux actionnaires d'apprécier l'intérêt qui s'attache à la conclusion de ces conventions. Les délibérations portant approbation des conventions visées à l'article 438 ci-dessus sont nulles lorsqu'elles sont prises à défaut du rapport spécial du commissaire aux comptes. Elles peuvent être annulées dans le cas où le rapport spécial du commissaire aux comptes ne contient pas les informations prévues au présent article. »

Livre 4 : Sociétés anonymes – Article 718 de l'Acte Uniforme OHADA

« À toute époque de l'année, le commissaire aux comptes opère toutes vérifications et tous contrôles qu'il juge opportuns et peut se faire communiquer, sur place, toutes pièces qu'il estime utiles à l'exercice de sa mission et notamment tous contrats, livres, documents comptables et registres de procès-verbaux.

Pour l'accomplissement de ces contrôles et vérifications, le commissaire aux comptes peut, sous sa responsabilité, se faire assister ou représenter par tels experts ou collaborateurs de son choix, qu'il fait connaître nommément à la société. Ceux-ci ont les mêmes droits d'investigation que ceux des commissaires aux comptes. Les investigations prévues au présent article peuvent être faites tant auprès de la société que des sociétés mères ou filiales au sens des articles 178 et 180. »

Livre 4-2 : Société par actions simplifiées (SAS) – Article 853.14 de l'Acte Uniforme OHADA

« Le commissaire aux comptes ou, s'il n'en a pas été désigné, le président de la société présente aux associés un rapport sur les conventions intervenues directement entre la société et son président, l'un de ses dirigeants, l'un de ses associés disposant d'une fraction des droits de vote supérieure à dix pour cent (10%) ou, s'il s'agit d'une société associée, la société la contrôlant au sens de l'article 174 ci-dessus.

Il en est de même des conventions auxquelles une des personnes visées à l'alinéa premier est indirectement intéressée ou dans lesquelles elle traite avec la société par personne interposée. Les associés statuent sur ce rapport. Les personnes intéressées, directement ou indirectement, ne prennent pas part au vote et leurs actions ne sont pas prises en compte pour le calcul du quorum et de la majorité. Les délibérations prises en violation du présent article sont nulles.

Les conventions non approuvées produisent néanmoins leurs effets, à charge pour la personne intéressée et éventuellement pour le président et les autres dirigeants d'en supporter les conséquences dommageables pour la société.

Toute délibération prise à défaut de rapport du commissaire aux comptes ou du président s'il n'en a pas été désigné est nulle.

Par dérogation aux dispositions du premier alinéa, lorsque la société ne comprend qu'un seul associé, il est seulement fait mention au registre spécial des décisions des conventions intervenues directement ou par personne interposée entre la société et son dirigeant ou l'un de ses dirigeants.

Lorsque la convention est passée avec l'associé unique aucune mention n'a à figurer sur le registre et le commissaire aux comptes n'a pas à établir de rapport. »

24. Événements postérieurs à la clôture (ISA 560)

L'auditeur met en œuvre des procédures d'audit sur les événements intervenus entre la date des états financiers et la date de son rapport d'audit, afin de déterminer s'ils nécessitent un ajustement des états financiers ou une information en annexe. Il demande des affirmations de la direction à ce sujet.

DILIGENCES REQUISES PAR LA NORME ISA 560

Événements survenus entre la date des états financiers et la date du rapport de l'auditeur

1. {ISA 560 §6} L'auditeur doit mettre en œuvre des procédures d'audit en vue de recueillir des éléments probants suffisants et appropriés visant à déterminer si tous les événements survenus entre la date des états financiers et la date du rapport d'audit qui requièrent un ajustement des états financiers ou une information à fournir dans ceux-ci, ont été identifiés. L'auditeur n'est cependant pas tenu de réaliser des procédures d'audit supplémentaires sur des éléments qui ont déjà été soumis à des procédures ayant donné des résultats satisfaisants. (Voir par A6)
2. {ISA 560 §7} L'auditeur doit mettre en œuvre les procédures requises par le paragraphe 6 [de la norme ISA 560] couvrant la période écoulée entre la date des états financiers et la date du rapport d'audit, ou à une date aussi proche que possible de celle-ci. Il doit prendre en compte son évaluation des risques pour déterminer la nature et l'étendue de telles procédures d'audit qui doivent comprendre : (Voir par A7–A8)
 - a) la prise de connaissance de toutes procédures mises en place par la direction pour s'assurer que les événements postérieurs à la clôture ont été identifiés ;
 - b) des demandes d'informations auprès de la direction et, si cela s'avère nécessaire, auprès des personnes constituant le gouvernement d'entreprise, afin de savoir si des événements postérieurs à la clôture susceptibles d'avoir un effet sur les états financiers sont survenus ; (Voir par A9)
 - c) la lecture des procès-verbaux, lorsqu'ils existent, des réunions d'associés, de la direction et des personnes constituant le gouvernement d'entreprise, qui se sont tenues après la date des états financiers, et des demandes d'informations concernant les questions abordées lors de ces réunions pour lesquelles les procès-verbaux ne sont pas encore disponibles ; (Voir par A10)
 - d) la prise de connaissance des derniers états financiers intermédiaires postérieurs à la clôture, le cas échéant.
3. {ISA 560 §8} Si, à la suite de la réalisation des procédures requises par les paragraphes 6 et 7 [de la norme ISA 560], l'auditeur identifie des événements nécessitant un ajustement des états financiers, ou une information à fournir dans ceux-ci, il doit déterminer si chacun de ces événements est correctement reflété dans les états financiers conformément au référentiel comptable applicable.

Déclarations écrites

4. {ISA 560 §9} L'auditeur doit demander à la direction et, selon les cas, aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise, de lui fournir une lettre d'affirmation, en application de la Norme ISA 580⁶⁵, confirmant que tous les événements postérieurs à la date des états financiers pour lesquels le référentiel comptable applicable requiert un ajustement ou une information à fournir, ont fait l'objet du traitement requis.

Faits portés à la connaissance de l'auditeur après la date de son rapport d'audit mais avant la date de publication des états financiers

5. {ISA 560 §10} L'auditeur n'a pas, après la date de son rapport, d'obligation de réaliser de procédures d'audit sur les états financiers. Toutefois, si après la date de son rapport mais avant la date de publication des états

⁶⁵ Norme ISA 580, « Déclarations écrites ».

financiers, il a connaissance d'un fait qui, s'il l'avait connu à la date de son rapport, aurait pu le conduire à amender ce dernier, l'auditeur doit : (Voir par A11)

- a) s'entretenir de ce point avec la direction et, si cela s'avère nécessaire, avec les personnes constituant le gouvernement d'entreprise ;
- b) déterminer s'il convient de modifier les états financiers et, dans l'affirmative ;
- c) s'enquérir auprès de la direction de la façon dont elle entend traiter ce point dans les états financiers.

6. {ISA 560 §11} Si la direction modifie les états financiers, l'auditeur doit :

- a) réaliser les procédures d'audit nécessaires en la circonstance sur la modification apportée ;
- b) à moins que les circonstances décrites au paragraphe 12 [de la norme ISA 560] ne trouvent à s'appliquer :
 - i. étendre les procédures d'audit décrites aux paragraphes 6 et 7 [de la norme ISA 560] jusqu'à la date du nouveau rapport d'audit ; et
 - ii. émettre un nouveau rapport d'audit sur les états financiers modifiés. La date du nouveau rapport d'audit ne doit pas être antérieure à celle de l'approbation des états financiers modifiés.

7. {ISA 560 §12} Lorsque la loi, la réglementation ou le référentiel comptable n'interdisent pas à la direction de limiter la modification des états financiers aux seules incidences du ou des événement(s) postérieur(s), à l'origine de cette modification, et que les personnes responsables d'approuver les états financiers n'ont pas l'interdiction de limiter leur approbation à cette seule modification, l'auditeur est autorisé à limiter les procédures d'audit, requises par le paragraphe 11(b)(i) [de la norme ISA 560], sur les événements postérieurs à la clôture, à cette seule modification. Dans ces cas, il doit :

- a) soit amender son rapport d'audit en y incluant une date supplémentaire visant uniquement la modification, ce qui par là-même indique que les procédures d'audit sur les événements postérieurs à la clôture ont porté uniquement sur la modification apportée aux états financiers et décrite dans une note à ceux-ci s'y rapportant ; (Voir par A12)
- b) soit émettre un nouveau rapport d'audit ou un rapport amendé comportant une mention dans un paragraphe d'observation⁶⁶ ou un paragraphe relatif à d'autres points qui indique que les procédures de l'auditeur sur les événements postérieurs à la clôture n'ont porté que sur ceux à l'origine de la modification des états financiers décrite dans la note correspondante.

8. {ISA 560 §13} Dans certains pays, la direction peut ne pas avoir l'obligation, en vertu de la loi, de la réglementation ou du référentiel comptable, de publier des états financiers modifiés et, par conséquent, l'auditeur n'a pas à émettre un rapport d'audit amendé ou un nouveau rapport. Cependant, lorsque la direction ne modifie pas les états financiers dans des situations où l'auditeur considère qu'il est nécessaire de le faire, alors : (Voir par A13–A14)

- a) si le rapport d'audit n'a pas encore été communiqué à l'entité, il doit modifier son opinion, conformément à la Norme ISA 705 (Révisée)⁶⁷ et ensuite transmettre son rapport ; ou
- b) si le rapport d'audit a déjà été communiqué à l'entité, l'auditeur doit aviser la direction et les personnes constituant le gouvernement d'entreprise, à moins que ces personnes ne soient toutes impliquées dans la direction de l'entité, de ne pas communiquer les états financiers à des tiers avant que les modifications nécessaires ne soient apportées. Si les états financiers sont néanmoins communiqués sans les modifications nécessaires, l'auditeur doit prendre les mesures appropriées pour tenter d'éviter que des tiers n'utilisent son rapport. (Voir par A15–A16)

Faits portés à la connaissance de l'auditeur après la publication des états financiers

9. {ISA 560 §14} Après la publication des états financiers, l'auditeur n'a pas d'obligation de réaliser des procédures d'audit sur ces derniers. Toutefois, si, après la publication des états financiers, il a connaissance d'un fait qui, s'il l'avait connu à la date de son rapport, aurait pu le conduire à amender ce dernier, l'auditeur doit:

- a) s'entretenir de ce point avec la direction et, si cela s'avère nécessaire, avec les personnes constituant le gouvernement d'entreprise ;
- b) déterminer s'il convient de modifier les états financiers et, dans l'affirmative ;
- c) s'enquérir auprès de la direction de la façon dont elle entend traiter ce point dans les états financiers.

⁶⁶ Norme ISA 706 (Révisée), « Paragraphes d'observation et paragraphes relatifs à d'autres points dans le rapport de l'auditeur indépendant ».

⁶⁷ Norme ISA 705 (Révisée), « Modifications apportées à l'opinion formulée dans le rapport de l'auditeur indépendant ».

10. {ISA 560 §15} Si la direction modifie les états financiers, l'auditeur doit : (Voir par A17)
- a) réaliser les procédures d'audit nécessaires en la circonstance sur la modification apportée ;
 - b) revoir les mesures prises par la direction visant à s'assurer que toute personne en possession des états financiers précédemment publiés, accompagnés du rapport d'audit, est informée de la situation ;
 - c) à moins que les circonstances décrites au paragraphe 12 [de la norme ISA 560] ne trouvent à s'appliquer :
 - i. étendre les procédures d'audit visées aux paragraphes 6 et 7 [de la norme ISA 560] jusqu'à la date du nouveau rapport d'audit, et dater ce nouveau rapport à une date qui ne soit pas antérieure à la date d'approbation des états financiers modifiés ; et
 - ii. émettre un nouveau rapport d'audit sur les états financiers modifiés ;
 - d) lorsque les circonstances décrites au paragraphe 12 [de la norme ISA 560] trouvent à s'appliquer, modifier son rapport d'audit ou émettre un nouveau rapport d'audit tel que requis par le paragraphe 12 [de la norme ISA 560].
11. {ISA 560 §16} L'auditeur doit inclure dans son nouveau rapport d'audit ou son rapport modifié un paragraphe d'observation ou un paragraphe relatif à d'autres points renvoyant à une note aux états financiers s'y rapportant décrivant de façon plus détaillée les raisons de la modification apportée aux états financiers précédemment publiés et au rapport de l'auditeur émis antérieurement.
12. {ISA 560 §17} Si la direction ne prend pas les mesures nécessaires pour s'assurer que toute personne en possession des états financiers précédemment publiés est informée de la situation, et ne modifie pas les états financiers alors que l'auditeur considère qu'il est nécessaire de le faire, ce dernier doit aviser la direction et les personnes constituant le gouvernement d'entreprise⁶⁸, à moins que celles-ci ne soient toutes impliquées dans la direction de l'entité, qu'il prendra les mesures nécessaires pour tenter d'éviter que des tiers n'utilisent son rapport. Si, malgré cette notification, la direction ou les personnes constituant le gouvernement d'entreprise ne prennent pas les actions nécessaires, l'auditeur doit prendre les mesures appropriées pour tenter d'éviter que des tiers n'utilisent son rapport. (Voir par A18)

COMMENTAIRES

- C.1. En complément des procédures d'audit requises au paragraphe 2, l'auditeur peut aussi, par exemple :
- S'informer des derniers budgets de l'entité disponibles et des prévisions de flux de trésorerie ;
 - S'informer auprès du conseil juridique de l'entité ;
 - S'enquérir des nouveaux engagements, emprunts ou garanties ;
 - S'informer si des cessions ou acquisitions d'actifs ont été réalisées ou sont envisagées ;
 - S'informer si des augmentations de capital ou d'instruments financiers ont été réalisées ;
 - S'informer s'il y a eu des développements nouveaux concernant les passifs éventuels ;
 - S'informer si des événements sont survenus concernant le caractère recouvrable des actifs.
- C.2. L'auditeur peut utiliser un questionnaire pour documenter sa revue des événements postérieurs à la clôture. Un exemple de questionnaire est fourni dans la section « Exemples d'outils ».

EXEMPLES D'OUTILS

Exemple de questionnaire d'événements postérieurs à la clôture

⁶⁸ Norme ISA 260 (Révisée), « Communication avec les personnes constituant le gouvernement d'entreprise », paragraphe 13 [de la norme ISA 260 (Révisée)].



Questionnaire
événement post clôture

25. Continuité de l'exploitation (ISA 570 (Révisée))

L'auditeur détermine s'il existe des événements ou conditions susceptibles de jeter un doute sur la continuité d'exploitation et apprécie l'évaluation faite par la direction portant sur une période d'au moins douze mois à compter de la date des états financiers.

L'auditeur conclut si le principe comptable de continuité d'exploitation est appropriée et s'il existe ou non une incertitude significative liée à des événements ou à des conditions qui, isolément ou dans leur ensemble, sont susceptibles de jeter un doute important sur la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation.

DILIGENCES REQUISES PAR LA NORME ISA 570

Procédures d'évaluation des risques et autres procédures liées

1. {ISA 570 §10} Lors de la réalisation des procédures d'évaluation des risques requises par la Norme ISA 315 (Révisée)⁶⁹, l'auditeur doit déterminer s'il existe des événements ou des conditions susceptibles de jeter un doute important sur la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation. A ce titre, il doit déterminer si la direction a déjà procédé à une évaluation préliminaire de la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation, et : (Voir par A2–A6)
 - a) dans l'affirmative, discuter de cette évaluation avec la direction et déterminer si cette dernière a identifié des événements ou des conditions qui, pris isolément ou dans leur ensemble, sont susceptibles de jeter un doute important sur la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation et, dans ce cas, de ses plans d'actions pour y faire face ; ou
 - b) dans le cas où une évaluation n'a pas encore été faite, l'auditeur doit s'entretenir avec la direction des raisons pour lesquelles elle entend appliquer le principe comptable de continuité de l'exploitation, et s'enquérir auprès d'elle de l'existence d'événements ou de conditions qui, pris isolément ou dans leur ensemble, sont susceptibles de jeter un doute important sur la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation.
2. {ISA 570 §11} Tout au long de l'audit, l'auditeur doit rester attentif aux éléments probants indiquant des événements ou des conditions qui sont susceptibles de jeter un doute important sur la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation. (Voir par A7)

Appréciation de l'évaluation faite par la direction

3. {ISA 570 §12} L'auditeur doit apprécier l'évaluation faite par la direction de la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation. (Voir par A8–A10 ; A12–A13)
4. {ISA 570 §13} Lors de son appréciation de l'évaluation faite par la direction de la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation, l'auditeur doit prendre en compte, pour sa propre évaluation, la même période que celle retenue par la direction et qui correspond aux exigences du référentiel comptable applicable, ou de la loi ou de la réglementation si celle-ci prescrit une période plus longue. Si la période considérée par la direction pour son évaluation de la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation couvre une période inférieure à douze mois à compter de la date des états financiers, telle que cette date est définie par la Norme ISA 560⁷⁰, l'auditeur doit demander à la direction d'étendre son évaluation sur une période d'au moins douze mois à compter de cette date. (Voir par A11–A13)
5. {ISA 570 §14} Lorsqu'il apprécie l'évaluation de la direction, l'auditeur doit déterminer si la direction a pris en considération toutes les informations pertinentes dont lui-même a eu connaissance au cours de son audit.

⁶⁹ Norme ISA 315 (Révisée), « Identification et évaluation des risques d'anomalies significatives par la connaissance de l'entité et de son environnement », paragraphe 5 [de la norme ISA 315 (Révisée)].

⁷⁰ Norme ISA 560, « Événements postérieurs à la clôture », paragraphe 5(a) [de la norme ISA 560].

Période postérieure à celle retenue par la direction dans son évaluation

6. {ISA 570 §15} L'auditeur doit s'enquérir auprès de la direction d'événements ou de conditions dont elle aurait connaissance, qui pourraient survenir après la période couverte par son évaluation et qui seraient susceptibles de jeter un doute important sur la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation. (Voir par A14–A15)

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

7. {ISA 570 §16} Si des événements ou des conditions susceptibles de jeter un doute important sur la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation ont été relevés, l'auditeur doit recueillir des éléments probants suffisants et appropriés pour déterminer s'il existe ou non une incertitude significative, en mettant en œuvre des procédures d'audit supplémentaires, et en prenant en compte des facteurs pouvant réduire cette incertitude. Ces procédures doivent inclure : (Voir par A16)
- a) de demander à la direction de procéder à une évaluation de la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation lorsqu'elle ne l'a pas encore fait ;
 - b) d'apprécier les plans d'actions futures de la direction pour faire face aux problèmes relevés lors de son évaluation et de déterminer si la mise en œuvre de ceux-ci sera susceptible d'améliorer la situation et si ces plans sont réalisables dans les circonstances ; (Voir par A17)
 - c) dans le cas où l'entité a établi des prévisions de flux de trésorerie, et que l'analyse de celles-ci est un facteur important pour déterminer l'issue future d'événements ou de conditions retenus dans l'évaluation des plans d'action futures de la direction : (Voir par A18–A19)
 - i. d'évaluer la fiabilité des données sous-jacentes utilisées pour établir la prévision ; et
 - ii. de déterminer s'il existe une justification adéquate pour appuyer les hypothèses servant de base aux prévisions ;
 - d) de déterminer si des faits ou éléments nouveaux sont apparus depuis la date à laquelle la direction a procédé à son évaluation ;
 - e) de demander des déclarations écrites de la direction et, le cas échéant, des personnes constituant le gouvernement d'entreprise, concernant leurs plans d'action futures et le caractère réalisable de tels plans. (Voir par A20)

Conclusions et rapport d'audit

8. {ISA 570 §17} L'auditeur doit conclure sur le fait qu'il a recueilli suffisamment d'éléments probants sur le caractère approprié du principe comptable de continuité d'exploitation et conclure sur ce point.
9. {ISA 570 §18} A partir des éléments probants recueillis, l'auditeur doit conclure, sur la base de son jugement, s'il existe ou non une incertitude significative liée à des événements ou à des conditions qui, pris isolément ou dans leur ensemble, sont susceptibles de jeter un doute important sur la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation. Une incertitude est significative lorsque l'ampleur de son incidence potentielle et la vraisemblance de sa survenance sont telles que, selon le jugement de l'auditeur, une information appropriée dans les états financiers sur la nature des implications de cette incertitude est nécessaire pour : (Voir par A21-A22)
- a) assurer la sincérité des états financiers, dans le cas d'un référentiel comptable reposant sur le principe de présentation sincère ; ou
 - b) assurer que les états financiers ne soient pas trompeurs, dans le cas d'un référentiel comptable reposant sur le concept de conformité.

Application appropriée du principe comptable de continuité de l'exploitation malgré l'existence d'une incertitude significative

10. {ISA 570 §19} Si l'auditeur conclut que l'application du principe comptable de continuité de l'exploitation est appropriée dans les circonstances malgré l'existence d'une incertitude significative, il doit déterminer si les états financiers (Voir par A22-A23) :
- a) décrivent de manière appropriée les principaux événements ou conditions susceptibles de jeter un doute sur la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation ainsi que les plans d'actions de la direction pour y faire face ; et
 - b) indiquent clairement qu'il existe une incertitude significative liée à des événements ou à des conditions susceptibles de jeter un doute sur la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation et, qu'en conséquence, l'entité pourrait être dans l'incapacité de recouvrer ses actifs et de payer ses dettes dans le cours normal de ses activités.

Adéquation des informations fournies quand des événements et conditions ont été identifiés mais il n'existe pas d'incertitude significative

11. {ISA 570 §20} Si des événements ou conditions susceptibles de jeter un doute important sur la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation mais, sur la base des informations recueillies, l'auditeur conclut qu'il n'existe pas d'incertitude significative, l'auditeur doit évaluer si, au regard des exigences du référentiel comptable applicable, les états financiers contiennent des informations fournies appropriées sur ces événements ou conditions (Voir par A24-A25)

Implications pour le rapport d'audit

L'utilisation du principe comptable de continuité d'exploitation est inappropriée

12. {ISA 570 §21} Si les états financiers ont été préparés en retenant le principe comptable de continuité d'exploitation mais que, selon le jugement de l'auditeur, l'utilisation du principe comptable de continuité d'exploitation pour la préparation des états financiers est inappropriée, l'auditeur doit formuler une opinion défavorable. (Voir par A26-A27)

L'utilisation du principe comptable de continuité d'exploitation est appropriée mais il existe une incertitude significative

Information fournie appropriée relative à l'incertitude significative fournie dans les états financiers

13. {ISA 570 §22} Si une information pertinente est fournie dans les états financiers, l'auditeur doit exprimer une opinion non modifiée et inclure un paragraphe dans la section « Incertitude significative relative à la continuité d'exploitation » dans son rapport d'audit pour : (Voir par A28-A31, A34)
- a) à attirer l'attention sur la note aux états financiers décrivant les points énumérés au paragraphe 19 [de la norme ISA 570].
 - b) mentionner que ces événements ou conditions indiquent qu'une incertitude significative existe qui pourrait jeter un doute important sur la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation et que l'opinion d'audit n'est pas modifiée par cette situation

Information fournie appropriée relative à l'incertitude significative non fournie dans les états financiers

14. {ISA 570 §23} Si une information pertinente n'est pas fournie dans les états financiers, l'auditeur doit : 'Voir par A32-A34)
- a) exprimer une opinion avec réserve ou une opinion défavorable, selon le cas, conformément à la Norme ISA 705 (Révisée)⁷¹.
 - b) Il doit indiquer dans la section sur le Fondement de l'opinion avec réserve ou de l'opinion défavorable qu'il existe une incertitude significative susceptible de jeter un doute important sur la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation et que les états financiers ne mentionnent pas ce point de façon appropriée.

Refus de la direction de procéder à une évaluation ou de la compléter

15. {ISA 570 §24} Si la direction ne souhaite pas procéder à une évaluation ou compléter celle déjà faite lorsque l'auditeur le lui demande, ce dernier doit s'interroger sur les incidences de cette situation sur son rapport d'audit. (Voir par A35)

Communication avec les personnes constituant le gouvernement d'entreprise

16. {ISA 570 §25} A moins que toutes les personnes constituant le gouvernement d'entreprise ne soient impliquées dans la direction de l'entité⁷², l'auditeur doit leur communiquer les événements et les conditions relevés susceptibles de jeter un doute important sur la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation. Une telle communication doit porter sur les points suivants :
- a) le fait que les événements ou les conditions constituent ou non une incertitude significative ;
 - b) le caractère approprié ou non de l'application du principe comptable de continuité de l'exploitation pour l'établissement et la présentation des états financiers ;

⁷¹ Norme ISA 705 (Révisée), « Modifications apportées à l'opinion formulée dans le rapport de l'auditeur indépendant ».

⁷² Norme ISA 260 (Révisée), « Communication avec les personnes constituant le gouvernement d'entreprise », paragraphe 13 [de la Norme ISA 260 (Révisée)].

- c) la pertinence des informations y relatives fournies dans les états financiers
- d) Le cas échéant, les implications pour le rapport d'audit.

Retard important dans l'approbation des états financiers

17. {ISA 570 §26} En cas de délai important entre la date des états financiers et celle de l'approbation de ces états par la direction ou par les personnes constituant le gouvernement d'entreprise, l'auditeur doit s'enquérir des raisons de ce retard. S'il estime que ce retard pourrait être imputable à des événements ou à des conditions liés au principe comptable de continuité de l'exploitation, il doit mettre en œuvre les procédures d'audit supplémentaires jugées nécessaires, selon les indications du paragraphe 16 [de la norme ISA 570], de même qu'il doit s'interroger sur l'incidence sur ses conclusions de l'existence d'une incertitude significative, ainsi qu'il est précisé au paragraphe [de la norme ISA 570].

COMMENTAIRES

Procédures d'évaluation des risques et autres procédures liées

- C.1. Les indicateurs pouvant jeter un doute sur le principe comptable de continuité d'exploitation sont, par exemple :
- Capitaux propres ou fonds de roulement négatif ;
 - Indications du retrait du soutien financier par les créanciers ;
 - Echéance des emprunts approchant à leur terme sans possibilité réaliste d'extension ou de remboursement ;
 - Flux de trésorerie d'exploitation négatifs ;
 - Ratios-clés financiers défavorables ;
 - Arriérés ou cessation de distribution de dividendes ;
 - Changement dans l'attitude des fournisseurs refusant un crédit au profit de livraison contre remboursement ;
 - Départ de cadres dirigeants supérieurs sans remplacement ;
 - Troubles sociaux ;
 - Emergence d'un concurrent avec un succès très marqué ;

Processus d'audit supplémentaires lorsque des événements ou des conditions sont relevés

- C.2. Elles peuvent être, par exemple :
- l'analyse et la discussion avec la direction des flux de trésorerie, des projections de résultats et autres projections pertinentes ;
 - la lecture des termes des emprunts obligataires et des conventions de prêts afin de déterminer si l'un quelconque des termes n'a pas été respecté ;
 - la lecture des procès-verbaux des réunions d'actionnaires, des réunions des personnes constituant le gouvernement d'entreprise, et des réunions pertinentes d'autres comités pour y rechercher la mention de difficultés financières ;
 - des demandes d'informations auprès du conseil juridique de l'entité ;
 - l'évaluation des mesures envisagées par l'entité pour faire face aux commandes de clients non honorées ;
 - la confirmation de l'existence, des termes et de l'adéquation des facilités de crédit ;
 - l'obtention et la revue des rapports résultant d'actions réglementaires ;
 - l'examen de la justification adéquate de toute cession d'actifs planifiée.
- C.3. L'auditeur peut utiliser un questionnaire de continuité d'exploitation. Un exemple de questionnaire de continuité d'exploitation figure dans la section « Exemple d'outils ».

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

Dans l'espace OHADA, **quand le commissaire aux comptes identifie tout fait de nature à compromettre la continuité d'exploitation, il lance une procédure d'alerte**. Les articles relatifs à la procédure d'alerte dans les différentes entités sont reproduits ci-après. Lors de l'émission du rapport sur les comptes, le commissaire aux comptes doit tenir compte de l'existence éventuelle d'une procédure d'alerte en cours. Ce sujet figure dans l'exemple de questionnaire de continuité d'exploitation proposé dans la section « Exemples d'outils ».

Par ailleurs, dans l'espace OHADA, quand les **capitaux propres d'une société anonyme deviennent inférieurs à la moitié du capital social**, une assemblée générale extraordinaire doit être convoquée à l'effet de décider si la dissolution anticipée de la société a lieu et les capitaux propres doivent être reconstitués dans un délai de 2 ans. Le non-respect de ces dispositions est signalé par le commissaire aux comptes dans le cadre de sa communication du non-respect des textes législatifs et réglementaires (voir ISA 250 et les exemples de courriers de signalement des irrégularités à l'assemblée générale et au conseil d'administration).

Livre 2 : Fonctionnement de la société commerciale – Article 150 de l'Acte Uniforme OHADA

« Le commissaire aux comptes, dans les sociétés autres que les sociétés anonymes, demande par lettre au porteur contre récépissé ou par lettre recommandée avec demande d'avis de réception des explications au gérant qui est tenu de répondre, dans les conditions et délais fixés aux articles suivants, sur tout fait de nature à compromettre la continuité de l'exploitation qu'il a relevé lors de l'examen des documents qui lui sont communiqués ou dont il a connaissance à l'occasion de l'exercice de sa mission. »

Livre 2 : Fonctionnement de la société commerciale – Article 151 de l'Acte Uniforme OHADA

« Le gérant répond par lettre au porteur contre récépissé ou par lettre recommandée avec demande d'avis de réception dans les quinze (15) jours qui suivent la réception de la demande d'explication. Dans sa réponse, il donne une analyse de la situation et précise, le cas échéant, les mesures envisagées.

Dès réception de la réponse ou à défaut de réponse sous quinze (15) jours, le commissaire aux comptes informe la juridiction compétente de ses démarches. »

Livre 2 : Fonctionnement de la société commerciale – Article 152 de l'Acte Uniforme OHADA

« En cas d'inobservation des dispositions prévues à l'article précédent ou si, en dépit des décisions prises, le commissaire aux comptes constate que la continuité de l'exploitation demeure compromise, il établit un rapport spécial dont une copie est communiquée à la juridiction compétente. Il peut demander au gérant, par lettre au porteur contre récépissé ou par lettre recommandée avec demande d'avis de réception, que ce rapport spécial soit communiqué aux associés ou qu'il soit présenté à la prochaine assemblée générale. En cas d'urgence, le commissaire aux comptes peut convoquer lui-même une assemblée générale pour présenter les conclusions de son rapport.

Dans le cas où le commissaire aux comptes lui en fait la demande, le gérant procède à la communication du rapport spécial aux associés dans les huit (8) jours qui suivent la réception de la demande. Si à l'issue de l'assemblée, le commissaire aux comptes constate que les décisions prises ne permettent pas d'assurer la continuité de l'exploitation, il informe de ses démarches la juridiction compétente et lui en communique les résultats. »

Livre 2 : Fonctionnement de la société commerciale – Article 153 de l'Acte Uniforme OHADA

« Le commissaire aux comptes, dans une société anonyme et dans une société par actions simplifiée, peut engager une procédure d'alerte en demandant par lettre au porteur contre récépissé ou par lettre recommandée avec demande d'avis de réception des explications au président du conseil d'administration, au président-directeur général ou à l'administrateur général, selon le cas, sur tout fait de nature à compromettre la continuité de l'exploitation qu'il a relevé lors de l'examen des documents qui lui sont communiqués ou dont il a connaissance à l'occasion de l'exercice de sa mission. »

Livre 2 : Fonctionnement de la société commerciale – Article 155 de l'Acte Uniforme OHADA

"À défaut de réponse ou si celle-ci n'est pas satisfaisante, le commissaire aux comptes invite, selon le cas, le président du conseil d'administration ou le président-directeur général à faire délibérer le conseil d'administration, l'administrateur général ou le président à se prononcer sur les faits relevés.

L'invitation prévue à l'alinéa précédent est formée par lettre au porteur contre récépissé ou par lettre recommandée avec demande d'avis de réception dans les quinze (15) jours qui suivent la réception de la réponse du président du conseil d'administration, du président-directeur général, de l'administrateur général ou du président, selon le cas, ou la constatation de l'absence de réponse dans les délais prévus à l'article précédent.

Dans les quinze (15) jours qui suivent la réception de la lettre du commissaire aux comptes, le président du conseil d'administration ou le président-directeur général, selon le cas, convoque le conseil d'administration, en vue de le faire délibérer sur les faits relevés, dans le mois qui suit la réception de cette lettre. Le commissaire aux comptes est convoqué à la séance du conseil.

Lorsque l'administration et la direction générale de la société sont assurées par un administrateur général ou un président, celui-ci, dans les mêmes délais, convoque le commissaire aux comptes à la séance au cours de laquelle il se prononce sur les faits relevés. Un extrait du procès-verbal de la délibération du conseil d'administration ou de la décision de l'administrateur général ou du président, selon le cas, est adressé au commissaire aux comptes et à la juridiction compétente dans le mois qui suit la délibération ou la décision. »

Livre 2 : Fonctionnement de la société commerciale – Article 156 de l'Acte Uniforme OHADA

« En cas d'inobservation des dispositions prévues aux articles précédents ou si, en dépit des décisions prises, le commissaire aux comptes constate que la continuité de l'exploitation demeure compromise, il établit un rapport spécial qui est présenté à la prochaine assemblée générale ou, en cas d'urgence, à une assemblée générale des actionnaires qu'il convoque lui-même pour soumettre ses conclusions, après avoir vainement requis sa convocation du conseil d'administration, de l'administrateur général ou du président, selon le cas, par lettre au porteur contre récépissé ou par lettre recommandée avec demande d'avis de réception.

Lorsque le commissaire aux comptes procède à cette convocation, il fixe l'ordre du jour et peut, pour des motifs impérieux, choisir un lieu de réunion autre que celui éventuellement prévu par les statuts. Il expose les motifs de la convocation dans un rapport lu à l'assemblée.

Si, à l'issue de l'assemblée, le commissaire aux comptes constate que les décisions prises ne permettent pas d'assurer la continuité de l'exploitation, il informe de ses démarches la juridiction compétente et lui en communique les résultats. Dans un délai de six (6) mois à compter du déclenchement de la procédure d'alerte, le commissaire aux comptes peut en reprendre le cours au point où il avait estimé pouvoir y mettre un terme lorsque, en dépit des éléments ayant motivé son appréciation, la continuité de l'exploitation demeure compromise et que l'urgence commande l'adoption de mesures immédiates. »

Livre 3 : Sociétés à responsabilité limitée – Article 371 de l'Acte Uniforme OHADA

« Si, du fait des pertes constatées dans les états financiers de synthèse, les capitaux propres de la société deviennent inférieurs à la moitié du capital social, le gérant ou, le cas échéant, le commissaire aux comptes, doit dans les quatre (4) mois qui suivent l'approbation des comptes ayant fait apparaître cette perte, consulter les associés sur l'opportunité de prononcer la dissolution anticipée de la société. »

Livre 3 : Sociétés à responsabilité limitée – Article 372 de l'Acte Uniforme OHADA

« Si la dissolution est écartée, la société est tenue, dans les deux ans qui suivent la date de clôture de l'exercice déficitaire, de reconstituer ses capitaux propres jusqu'à ce que ceux-ci soient à la hauteur de la moitié au moins du capital social.

A défaut, elle doit réduire son capital d'un montant au moins égal à celui des pertes qui n'ont pu être imputées sur les réserves, à la condition que cette réduction de capital n'ait pas pour effet de réduire le capital à un montant inférieur à celui du capital légal. »

Livre 3 : Sociétés à responsabilité limitée – Article 373 de l'Acte Uniforme OHADA

« A défaut par les gérants ou le commissaire aux comptes de provoquer une décision, ou si les associés n'ont pu délibérer valablement, tout intéressé peut demander à la juridiction compétente de prononcer la dissolution de la société.

Il en est de même si la reconstitution des capitaux propres n'est pas intervenue dans les délais prescrits.

L'action est éteinte lorsque cette cause de dissolution a cessé d'exister au jour où la juridiction compétente statue sur le fond. »

Livre 4 : Sociétés anonymes – Article 664 de l'Acte Uniforme OHADA

« Si, du fait de pertes constatées dans les états financiers de synthèse les capitaux propres de la société deviennent inférieurs à la moitié du capital social, le conseil d'administration ou l'administrateur général, selon le cas, est tenu, dans les quatre(4) mois qui suivent l'approbation des comptes ayant fait apparaître cette perte, de convoquer l'assemblée générale extraordinaire à l'effet de décider si la dissolution anticipée de la société a lieu. »

Livre 4 : Sociétés anonymes – Article 665 de l'Acte Uniforme OHADA

« Si la dissolution n'est pas prononcée, la société est tenue, au plus tard à la clôture du deuxième exercice suivant celui au cours duquel la constatation des pertes est intervenue, de réduire son capital, d'un montant au moins égal à celui des pertes qui n'ont pu être imputées sur les réserves si, dans ce délai, les capitaux propres n'ont pas été reconstitués à concurrence d'une valeur au moins égale à la moitié du capital social. »

Livre 4 : Sociétés anonymes – Article 666 de l'Acte Uniforme OHADA

« La décision de l'assemblée générale extraordinaire est déposée au greffe du tribunal chargé des affaires commerciales du lieu du siège social et inscrite au registre du commerce et du crédit mobilier.

Elle est publiée dans un journal d'annonces légales du lieu du siège social. »

Livre 4 : Sociétés anonymes – Article 667 de l'Acte Uniforme OHADA

« A défaut de réunion de l'assemblée générale, comme dans le cas où cette assemblée n'a pas pu délibérer valablement sur dernière convocation, tout intéressé peut demander en justice la dissolution de la société.

Il en est de même si les dispositions de l'article 665 du présent Acte uniforme n'ont pas été appliquées. »

Livre 4 : Sociétés anonymes – Article 668 de l'Acte Uniforme OHADA

« La juridiction compétente saisie d'une demande de dissolution peut accorder à la société un délai maximal de six mois pour régulariser la situation.

Elle ne peut prononcer la dissolution si, au jour où elle statue sur le fond, cette régularisation a eu lieu. »

Livre 4 : Sociétés anonymes – Article 669 de l'Acte Uniforme OHADA

« Les dispositions des articles 664 à 668 du présent Acte uniforme ne sont pas applicables aux sociétés en redressement judiciaire ou en liquidation de biens. »

Exemple de questionnaire de continuité d'exploitation



Quest continuité
exploitation (ISA 570)

26. Déclarations écrites (ISA 580)

L'auditeur demande à la direction des déclarations écrites sur certains éléments. Ces déclarations sont consignées dans une lettre d'affirmation obtenue à la date la plus proche possible du rapport d'audit, mais pas postérieure à celui-ci.

DILIGENCES REQUISES PAR LA NORME 580

Dirigeants auxquels des déclarations écrites sont demandées

1. {ISA 580 §9} L'auditeur doit demander des déclarations écrites aux dirigeants ayant des responsabilités appropriées relatives à l'établissement des états financiers et la connaissance des questions concernées. (Voir par A2–A6)

Déclarations écrites relatives aux responsabilités de la direction

Etablissement des états financiers

2. {ISA 580 §10} L'auditeur doit demander à la direction de lui fournir une déclaration écrite confirmant qu'elle a satisfait à ses responsabilités relatives à l'établissement des états financiers conformément au référentiel comptable applicable, y compris, le cas échéant, à leur présentation sincère, comme prévu aux termes de la mission d'audit⁷³. (Voir par A7–A9, A14, A22)

Informations fournies à l'auditeur et exhaustivité des transactions

3. {ISA 580 §11} L'auditeur doit demander à la direction de lui fournir une déclaration écrite confirmant :
 - a) qu'elle lui a communiqué toutes les informations pertinentes et qu'elle lui a laissé un libre accès à toutes les informations et personnes au sein de l'entité, selon les termes de la mission d'audit⁷⁴; et
 - b) que toutes les transactions ont été enregistrées et reflètent dans les états financiers. (Voir par A7–A9, A14, A22)

Description des responsabilités de la direction dans les déclarations écrites

4. {ISA 580 §12} Les responsabilités de la direction sont décrites dans les déclarations écrites requises par les paragraphes 10 et 11 [de la norme ISA 580] dans des termes identiques à ceux de la mission d'audit.

Autres déclarations écrites

5. {ISA 580 §13} D'autres Normes ISA requièrent de l'auditeur qu'il demande des déclarations écrites. Si, outre ces déclarations requises, l'auditeur estime nécessaire d'obtenir une ou plusieurs autres déclarations écrites pour appuyer d'autres éléments probants relatifs aux états financiers ou à une ou plusieurs assertions spécifiques contenues dans ceux-ci, il doit demander d'autres déclarations écrites sur ces points. (Voir par A10–A13, A14, A22)

Date des déclarations écrites et période(s) couvertes par celles-ci

6. {ISA 580 §14} La date des déclarations écrites doit être aussi proche que possible de la date du rapport de l'auditeur sur les états financiers mais pas postérieure à celle-ci. Les déclarations écrites doivent concerner tous les états financiers et toutes les périodes couvertes dans le rapport de l'auditeur. (Voir par A15–A18)

Forme des déclarations écrites

7. {ISA 580 §15} Les déclarations écrites doivent prendre la forme d'une lettre d'affirmation adressée à l'auditeur. Lorsque la législation ou la réglementation en vigueur requiert de la direction de faire par écrit des déclarations publiques sur ses responsabilités, et que l'auditeur considère ces déclarations publiques

⁷³ Norme ISA 210, « Accord sur les termes des missions d'audit », paragraphe 6(b)(i).

⁷⁴ Norme ISA 210, paragraphe 6(b)(iii).

couvrent tout ou partie des déclarations requises par les paragraphes 10 ou 11, il n'est pas nécessaire d'inclure les points couverts par ces déclarations publiques dans la lettre d'affirmation. (Voir par A19–A21)

Doute quant à la fiabilité des déclarations écrites et déclarations écrites demandées non obtenues

Doute quant à la fiabilité des déclarations écrites

8. {ISA 580 §16} Lorsque l'auditeur a des doutes concernant la compétence, l'intégrité, l'éthiques ou la diligence de la direction, ou encore l'engagement de la direction sur ces aspects ou leur mise en œuvre, il doit déterminer l'incidence que cela peut avoir sur la fiabilité des déclarations (verbales ou écrites) et les éléments probants en général. (Voir par A24–A25)
9. {ISA 580 §17} En particulier, si les déclarations écrites sont incohérentes avec les autres éléments probants, l'auditeur doit mettre en œuvre des procédures d'audit pour tenter de lever ces incohérences. Si problème irrésolu, il doit reconsidérer son appréciation de la compétence, de l'intégrité, de l'éthique ou de la diligence de la direction, ou encore de l'engagement de la direction sur ces aspects ou leur mise en œuvre, et déterminer l'incidence que cela peut avoir sur la fiabilité des déclarations (verbales ou écrites) et les éléments probants en général. (Voir par A23)
10. {ISA 580 §18} Lorsque l'auditeur conclut que les déclarations écrites ne sont pas fiables, il doit prendre des mesures appropriées, et notamment déterminer l'incidence possible d'une telle situation sur l'opinion exprimée dans le rapport d'audit en application de la Norme ISA 705 (Révisée)⁷⁵, compte tenu de la diligence requise par le paragraphe 20 [de la norme ISA 580].

Déclarations écrites demandées non obtenues

11. {ISA 580 §19} Lorsque la direction ne fournit pas une ou plusieurs des déclarations écrites demandées, l'auditeur doit :
 - a) s'entretenir de cette question avec la direction ;
 - b) réévaluer l'intégrité de la direction et évaluer l'incidence que peut avoir une telle situation sur la fiabilité des déclarations (verbales ou écrites) et les éléments probants en général ; et
 - c) prendre des mesures appropriées, et notamment déterminer l'incidence possible d'une telle situation sur l'opinion exprimée dans le rapport d'audit en application de la Norme ISA 705 (Révisée), compte tenu de la diligence requise par le paragraphe 20 [de la norme ISA 580].

Déclarations écrites portant sur les responsabilités de la direction

12. {ISA 580 §20} L'auditeur doit formuler une impossibilité d'exprimer une opinion sur les états financiers en application de la Norme ISA 705 si :
 - a) il conclut qu'il existe de tels doutes concernant l'intégrité de la direction que les déclarations écrites requises par les paragraphes 10 et 11 [de la norme ISA 580] ne sont pas fiables ; ou
 - b) la direction ne fournit pas les déclarations écrites requises par les paragraphes 10 et 11 [de la norme ISA 580]. (Voir par A26–A27)

COMMENTAIRES

C.1. Lors de l'émission du rapport du commissaire aux comptes au conseil d'administration en application des dispositions de l'article 715 de l'Acte uniforme de l'OHADA, il peut être appropriée pour le commissaire aux comptes d'obtenir une lettre d'affirmation portant sur le projet d'états financiers qui fera l'objet d'examen par le conseil d'administration.

Cette lettre d'affirmation, si le commissaire aux comptes le demande, devra être signée au moins par le Directeur Général et le Directeur en charge de la comptabilité. Elle porte sur les informations et autres déclarations disponibles à la date du conseil d'administration.

C.2. Si une telle lettre est demandée et obtenue par le commissaire aux comptes, il devra également demander une autre lettre d'affirmation complémentaire sur les informations et autres déclarations postérieures à la

⁷⁵ Norme ISA 705 (Révisée), « Modifications apportées à l'opinion formulée dans le rapport de l'auditeur indépendant ».

date du conseil d'administration ayant arrêté les états financiers annuels. Cette lettre, qui fait référence à la précédente lettre d'affirmation, devra être signée au moins par le Président du Conseil d'Administration ou l'Administrateur Général selon le cas et le Directeur Général.

C.3. Des exemples de lettre d'affirmation sont proposés dans la section « Exemples d'outils ».

EXEMPLES D'OUTILS

Exemples de lettre d'affirmation : Dans cette hypothèse, le commissaire aux comptes émet successivement :

- Un rapport d'audit au 31 décembre 201X sur la liasse de consolidation établie pour les besoins du Groupe en ayant travaillé sur la balance générale de travail conforme au référentiel comptable applicable de l'entité ;
- Un rapport du commissaire aux comptes au conseil d'administration établi en application des dispositions de l'article 715 de l'Acte uniforme de l'OHADA sur le projet d'états financiers ;
- Un rapport du commissaire aux comptes sur les états financiers annuels arrêtés au 31 décembre 201X.



OHADA_Exemple de OHADA_Exemple de OHADA_Exemple de
Lettre d'affirmation_1Lettre d'affirmation CLettre d'affirmation C

UTILISATION DES TRAVAUX D'AUTRES PROFESSIONNELS

27. Aspects particuliers – audits d'états financiers d'un groupe (y compris l'utilisation des travaux des auditeurs des composants) (ISA 600)

L'auditeur des états financiers du groupe communique avec les auditeurs des composants sur l'étendue et le calendrier de leurs travaux sur l'information financière relative aux composants et sur leurs conclusions recueille des éléments probants suffisants et appropriés relatifs à l'information financière des composants et au processus de consolidation afin d'exprimer une opinion sur les états financiers du groupe.

DILIGENCES REQUISES PAR LA NORME ISA 600

Responsabilités

1. {ISA 600 §11} L'associé responsable de l'audit du groupe est responsable de la direction, de la supervision et de la réalisation de l'audit du groupe selon les normes professionnelles et les obligations légales et réglementaires applicables ; il s'assure également que le rapport d'audit émis est approprié en la circonstance⁷⁶. En conséquence, le rapport d'audit sur les états financiers du groupe ne doit pas faire référence à un auditeur d'un composant, à moins que la loi ou la réglementation ne requière une telle mention. Si une telle référence est requise par la loi ou la réglementation, le rapport de l'auditeur doit indiquer que cette référence ne réduit pas la responsabilité de l'associé responsable de l'audit du groupe ou celle de l'associé signataire au nom du cabinet portant sur l'opinion d'audit exprimée sur le groupe. (Voir par A8–A9)

Acceptation et maintien de la mission

2. {ISA 600 §12} En appliquant la Norme ISA 220, l'associé responsable de l'audit du groupe doit déterminer si l'on peut anticiper que des éléments probants suffisants et appropriés en rapport avec le processus de consolidation et l'information financière des composants sur lesquels fonder l'opinion d'audit sur le groupe puissent être raisonnablement recueillis. A cette fin, l'équipe affectée à l'audit du groupe doit acquérir une connaissance suffisante du groupe, de ses composants et de leur environnement afin d'identifier les composants qui sont susceptibles d'être importants. Lorsqu'il est prévu que les auditeurs des composants effectuent les travaux sur l'information financière de ces composants, l'associé responsable de l'audit du groupe doit évaluer si l'équipe affectée à l'audit du groupe sera en mesure d'être impliquée dans leurs travaux dans une proportion jugée nécessaire pour recueillir des éléments probants suffisants et appropriés. (Voir par A10–A12)

⁷⁶ Norme ISA 220, paragraphe 15 [de la norme ISA 220].

3. {ISA 600 §13} Si l'associé responsable de l'audit du groupe conclut :
- a) qu'il ne sera pas possible pour l'équipe affectée à l'audit du groupe de recueillir des éléments probants suffisants et appropriés en raison des restrictions imposées par la direction du groupe ; et
 - b) que l'incidence possible de cette restriction résultera dans une impossibilité d'exprimer une opinion sur les états financiers du groupe⁷⁷,

l'associé responsable du groupe doit :

- a) soit, dans le cas d'une nouvelle mission, ne pas l'accepter ou, dans le cas d'une mission récurrente, se démettre de celle-ci lorsque ceci est possible aux termes de la loi ou de la réglementation applicable ;
- b) soit, lorsque la loi ou la réglementation interdit à un auditeur de refuser une mission ou de s'en démettre après avoir effectué l'audit des états financiers du groupe autant qu'il était possible de le faire, formuler une impossibilité d'exprimer une opinion sur les états financiers du groupe. (Voir par A13–A19)

Termes de la mission

4. {ISA 600 §14} L'associé responsable de l'audit du groupe doit, en application de la Norme ISA 210⁷⁸, convenir des termes de la mission d'audit du groupe. (Voir par A20–A21)

Stratégie générale d'audit et programme de travail

5. {ISA 600 §15} L'équipe affectée à l'audit du groupe doit établir une stratégie générale d'audit du groupe, ainsi qu'un programme de travail conformément à la Norme ISA 300⁷⁹.
6. {ISA 600 §16} L'associé responsable de l'audit du groupe doit revoir la stratégie générale d'audit du groupe et le programme de travail. (Voir par A22)

Connaissance du groupe, de ses composants et de leur environnement

7. {ISA 600 §17} L'auditeur est tenu d'identifier et d'évaluer les risques d'anomalies significatives en acquérant une connaissance de l'entité et de son environnement⁸⁰. L'équipe affectée à l'audit du groupe doit :
- a) approfondir sa connaissance du groupe, de ses composants et de leur environnement, y compris des contrôles généraux au niveau du groupe, acquise au moment de la phase d'acceptation de la mission ou de la revue effectuée pour son maintien ; et
 - b) acquérir une connaissance du processus de consolidation, y compris des instructions adressées par la direction du groupe aux composants. (Voir par A23–A29)
8. {ISA 600 §18} L'équipe affectée à l'audit du groupe doit acquérir une connaissance suffisante pour :
- a) confirmer ou réviser son identification initiale des composants qui sont susceptibles d'être importants ; et
 - b) évaluer les risques d'anomalies significatives dans les états financiers du groupe, provenant de fraudes ou résultant d'erreurs⁸¹. (Voir par A30–A31)

Connaissance des auditeurs des composants

9. {ISA 600 §19} Si l'équipe affectée à l'audit du groupe envisage de demander à l'auditeur d'un composant d'effectuer les travaux sur l'information financière du composant, celle-ci doit prendre connaissance des points suivants : (Voir par A32–A35)
- a) la compréhension par l'auditeur du composant et sa capacité à se conformer aux règles d'éthique qui sont pertinentes pour l'audit du groupe et, en particulier, celles relatives à l'indépendance ; (Voir par A37)

⁷⁷ Norme ISA 705 (Révisée), « Modifications apportées à l'opinion formulée dans le rapport de l'auditeur indépendant ».

⁷⁸ Norme ISA 210, « Accord sur les termes des missions d'audit ».

⁷⁹ Norme ISA 300, « Planification d'un audit d'états financiers », paragraphes 7–12 [de la norme ISA 300].

⁸⁰ Norme ISA 315 (Révisée), « Identification et évaluation des risques d'anomalies significatives par la connaissance de l'entité et de son environnement »

⁸¹ Norme ISA 315 (Révisée).

- b) les compétences professionnelles de l'auditeur du composant ; (Voir par A38)
- c) la possibilité d'être impliquée dans les travaux de l'auditeur du composant dans les limites nécessaires pour recueillir des éléments probants suffisants et appropriés ; et
- d) si l'auditeur du composant exerce dans un environnement réglementé dans lequel les auditeurs sont activement contrôlés. (Voir par A36)

10. {ISA 600 §20} Si l'auditeur d'un composant ne se conforme pas aux règles d'indépendance qui sont pertinentes pour l'audit du groupe, ou que l'équipe affectée à l'audit du groupe a de sérieux doutes quant aux autres questions énumérées au paragraphe 19(a)–(c), cette dernière doit recueillir des éléments probants suffisants et appropriés concernant l'information financière du composant sans demander à l'auditeur de ce dernier d'effectuer les travaux sur l'information financière de ce composant. (Voir par A39–A41)

Caractère significatif

11. {ISA 600 §21} L'équipe affectée à l'audit du groupe doit déterminer : (Voir par A42)

- a) le seuil de signification pour les états financiers du groupe pris dans leur ensemble au moment de la définition de la stratégie générale d'audit du groupe ;
- b) si, dans les circonstances spécifiques du groupe, il existe des flux particuliers d'opérations, des soldes de comptes ou des informations fournies dans les états financiers du groupe pour lesquels on pourrait raisonnablement s'attendre à ce que des anomalies de montants inférieurs au seuil de signification fixé pour les états financiers du groupe pris dans leur ensemble influencent les décisions économiques des utilisateurs prises sur la base des états financiers du groupe, le(s) seuil(s) de signification à appliquer à ces flux particuliers d'opérations, soldes de comptes ou informations fournies ;
- c) le seuil de signification retenu au niveau des composants pour lesquels les auditeurs de ces composants effectueront un audit ou un examen limité pour les besoins de l'audit du groupe. Afin de réduire à un niveau suffisamment faible la probabilité que les anomalies cumulées non corrigées et non détectées dans les états financiers du groupe soient supérieures au seuil de signification fixé pour les états financiers du groupe pris dans leur ensemble, le seuil de signification au niveau d'un composant doit être inférieur à celui fixé pour les états financiers du groupe pris dans leur ensemble ; (Voir par A43–A44)
- d) le seuil au-dessus duquel les anomalies ne peuvent pas être considérées comme clairement insignifiantes au niveau des états financiers du groupe. (Voir par A45)

12. {ISA 600 §22} Lorsque les auditeurs des composants effectuent un audit pour les besoins de celui du groupe, l'équipe affectée à l'audit du groupe doit évaluer le caractère approprié du seuil de planification fixé pour la réalisation des travaux au niveau du composant. (Voir par A46)

13. {ISA 600 §23} Si un composant est soumis à un audit par la loi, la réglementation ou une autre raison, et que l'équipe affectée à l'audit du groupe décide d'utiliser cet audit pour fournir des éléments probants pour l'audit du groupe, cette dernière doit déterminer si :

- a) le seuil de signification fixé pour les états financiers du composant pris dans leur ensemble ; et
- b) le seuil de planification fixé pour la réalisation des travaux au niveau du composant satisfont aux diligences requises par la présente Norme ISA.

Réponses aux risques évalués

14. {ISA 600 §24} L'auditeur est tenu de concevoir et de mettre en place des mesures appropriées pour répondre aux risques évalués d'anomalies significatives dans les états financiers. L'équipe affectée à l'audit du groupe doit déterminer le type de travaux qu'elle entend mettre en œuvre par elle-même ou par l'intermédiaire des auditeurs des composants sur l'information financière des composants (voir paragraphes 26–29 [de la norme ISA 600]). Cette dernière doit également déterminer la nature, le calendrier et l'étendue de son implication dans les travaux des auditeurs des composants (Voir par 30–31 [de la norme ISA 600]).

15. {ISA 600 §25} Si la nature, le calendrier et l'étendue des travaux à réaliser sur le processus de consolidation ou sur l'information financière des composants reposent sur l'hypothèse selon laquelle les contrôles généraux au niveau du groupe fonctionnent efficacement, ou si les contrôles de substance seuls ne peuvent fournir des éléments probants suffisants et appropriés au niveau des assertions, l'équipe affectée à l'audit du groupe doit tester, ou demander à l'auditeur du composant de tester, l'efficacité du fonctionnement de ces contrôles.

Définition du type de travaux à réaliser sur l'information financière des composants (Voir par A47)

Composants importants

16. {ISA 600 §26} Pour un composant qui est important en raison de sa contribution individuelle aux états financiers du groupe, l'équipe affectée à l'audit du groupe, ou l'auditeur du composant pour le compte de ladite équipe, doit effectuer un audit de l'information financière du composant en appliquant le seuil de signification fixé pour le composant.
17. {ISA 600 §27} Pour un composant qui est important du fait qu'il est susceptible de comporter des risques importants d'anomalies significatives pour les états financiers du groupe en raison de sa nature ou de circonstances spécifiques, l'équipe affectée à l'audit du groupe, ou l'auditeur d'un composant pour le compte de ladite équipe, doit mettre en œuvre un ou plusieurs des travaux suivants :
 - a) l'audit de l'information financière du composant en appliquant le seuil de signification fixé pour le composant ;
 - b) l'audit d'un ou plusieurs soldes de comptes, flux d'opérations ou informations fournies, au regard de la possibilité de risques importants d'anomalies significatives dans les états financiers du groupe ; (Voir par A48)
 - c) des procédures d'audit spécifiques en relation avec la possibilité de risques importants d'anomalies significatives dans les états financiers du groupe. (Voir par A49)

Composants non importants

18. {ISA 600 §28} Pour les composants non importants, l'équipe affectée à l'audit du groupe doit mettre en œuvre des procédures analytiques au niveau du groupe. (Voir par A50)
19. {ISA 600 §29} Lorsque l'équipe affectée à l'audit du groupe considère que des éléments probants suffisants et appropriés sur lesquels fonder l'opinion d'audit du groupe ne seront pas recueillis à partir :
 - a) des travaux effectués sur l'information financière des composants importants ;
 - b) des travaux effectués sur les contrôles généraux au niveau du groupe et sur le processus de consolidation ; et
 - c) des procédures analytiques réalisées au niveau du groupe ;

L'équipe doit sélectionner des composants qui ne sont pas importants et réaliser ou demander à l'auditeur du composant de réaliser, sur l'information financière de chacun de ces composants, un ou plusieurs des travaux suivants : (Voir par A51–A53)

- un audit de l'information financière du composant en appliquant le seuil de signification du composant ;
- un audit d'un ou de plusieurs soldes de comptes, flux d'opérations ou informations fournies ;
- un examen limité de l'information financière du composant en appliquant le seuil de signification du composant ;
- des procédures spécifiques.

L'équipe affectée à l'audit du groupe doit modifier périodiquement la sélection des composants.

Implication dans les travaux effectués par les auditeurs des composants (Voir par A54–A55)

Composants importants – Evaluation des risques

20. {ISA 600 §30} Si l'auditeur d'un composant effectue l'audit de l'information financière d'un composant important, l'équipe affectée à l'audit du groupe doit être impliquée dans l'évaluation des risques faite par l'auditeur du composant afin d'identifier les risques importants d'anomalies significatives au niveau des états financiers du groupe. La nature, le calendrier et l'étendue de cette implication varient en fonction de la connaissance qu'a l'équipe affectée à l'audit du groupe de l'auditeur du composant, mais doit comporter au minimum :
 - a) un entretien avec l'auditeur du composant ou avec la direction de celui-ci sur les secteurs d'activités du composant qui sont importants au niveau du groupe ;
 - b) un entretien avec l'auditeur du composant quant à la possibilité d'anomalies significatives dans l'information financière de ce composant provenant de fraudes ou résultant d'erreurs ; et
 - c) une revue de la documentation de l'auditeur du composant portant sur les risques importants identifiés d'anomalies significatives au niveau des états financiers du groupe. Une telle documentation peut prendre la forme d'un mémorandum donnant la conclusion de l'auditeur du composant au regard des risques importants identifiés.

Risques importants identifiés d'anomalies significatives dans les états financiers du groupe – Procédures d'audit complémentaires

21. {ISA 600 §31} Si des risques importants d'anomalies significatives dans les états financiers du groupe ont été identifiés dans un composant pour lequel l'auditeur de ce composant réalise les travaux, l'équipe affectée à l'audit du groupe doit évaluer la nécessité d'effectuer des procédures d'audit complémentaires pour répondre aux risques importants identifiés d'anomalies significatives dans les états financiers du groupe. Sur la base de sa connaissance de l'auditeur du composant, l'équipe affectée à l'audit du groupe doit déterminer s'il est nécessaire d'être impliquée dans la réalisation des procédures d'audit complémentaires.

Processus de consolidation

22. {ISA 600 §32} En application du paragraphe 17 [de la norme ISA 600], l'équipe affectée à l'audit du groupe acquiert la connaissance des contrôles généraux au niveau du groupe et du processus de consolidation, y compris des instructions émises par la direction du groupe à l'attention des composants. En application du paragraphe 25 [de la norme ISA 600], l'équipe affectée à l'audit du groupe, ou l'auditeur du composant à la demande de cette dernière, vérifie l'efficacité du fonctionnement des contrôles généraux au niveau du groupe si la nature, le calendrier et l'étendue des travaux à effectuer sur le processus de consolidation sont fondés sur l'attente que les contrôles généraux au niveau du groupe fonctionnent efficacement, ou si des contrôles de substance seuls ne peuvent fournir des éléments probants suffisants et appropriés au niveau des assertions.
23. {ISA 600 §33} L'équipe affectée à l'audit du groupe doit concevoir et mettre en œuvre des procédures d'audit complémentaires sur le processus de consolidation pour répondre aux risques évalués d'anomalies significatives dans les états financiers du groupe résultant du processus de consolidation. Cette démarche doit comporter le fait de déterminer si tous les composants ont été inclus dans les états financiers du groupe.
24. {ISA 600 §34} L'équipe affectée à l'audit du groupe doit évaluer le caractère approprié, l'exhaustivité et l'exactitude des ajustements et des reclassements de consolidation, et doit évaluer s'il existe un facteur de risque quelconque de fraudes ou des indices de biais possibles introduits par la direction. (Voir par A56)
25. {ISA 600 §35} Si l'information financière d'un composant n'a pas été établie en appliquant les mêmes méthodes comptables que celles suivies pour établir les états financiers du groupe, l'équipe affectée à l'audit du groupe doit évaluer si l'information financière de ce composant a été correctement ajustée aux fins de l'établissement et de la présentation des états financiers du groupe.
26. {ISA 600 §36} L'équipe affectée à l'audit du groupe doit déterminer si l'information financière identifiée dans la communication faite par l'auditeur du composant (voir paragraphe 41(c) [de la norme ISA 600]) est celle qui est incluse dans les états financiers du groupe.
27. {ISA 600 §37} Lorsque les états financiers du groupe incluent des états financiers d'un composant dont la date de clôture de la période est différente de celle du groupe, l'équipe affectée à l'audit du groupe doit évaluer si des ajustements appropriés ont été enregistrés dans les états financiers de ce composant conformément au référentiel comptable applicable.

Événements postérieurs à la clôture

28. {ISA 600 §38} Lorsque l'équipe affectée à l'audit du groupe ou les auditeurs des composants effectuent l'audit de l'information financière de composants, l'équipe affectée à l'audit du groupe ou les auditeurs des composants doivent mettre en œuvre des procédures destinées à identifier les événements qui ont pu survenir dans ces composants entre les dates auxquelles l'information financière de ces derniers a été arrêtée et la date du rapport d'audit portant sur les états financiers du groupe, et qui peuvent nécessiter des ajustements dans les états financiers de ce dernier ou des informations à fournir dans ceux-ci.
29. {ISA 600 §39} Lorsque les auditeurs des composants effectuent des travaux autres que l'audit de l'information financière des composants, l'équipe affectée à l'audit du groupe doit demander à ces auditeurs de lui indiquer s'ils ont eu connaissance d'événements qui peuvent nécessiter un ajustement des états financiers du groupe ou une information à fournir dans ceux-ci.

Communication avec l'auditeur du composant

30. {ISA 600 §40} L'équipe affectée à l'audit du groupe doit communiquer ses instructions à l'auditeur du composant en temps voulu. Cette communication doit décrire les travaux à réaliser, l'utilisation que l'équipe entend faire de ces travaux, ainsi que la forme et le contenu de la communication qu'elle attend de cet auditeur. Cette communication doit également inclure : (Voir par A57, A58, A60)

- a) une demande aux termes de laquelle l'auditeur du composant, connaissant le contexte dans lequel l'équipe affectée à l'audit du groupe utilisera ses travaux, confirme qu'il coopérera avec celle-ci ; (Voir par A59)
- b) les règles d'éthique pertinentes pour l'audit du groupe et, en particulier, les règles d'indépendance ;
- c) dans le cas d'un audit ou d'un examen limité de l'information financière du composant, le seuil de signification fixé pour ce composant (ainsi que, le cas échéant, le (ou les) seuils(s) pour des flux d'opérations ou de soldes de comptes particuliers, ou d'informations spécifiques à fournir) et le seuil au-dessus duquel les anomalies ne peuvent pas être considérées comme clairement insignifiantes au niveau des états financiers du groupe ;
- d) les risques importants identifiés d'anomalies significatives au niveau des états financiers du groupe provenant de fraudes ou résultant d'erreurs, qui peuvent concerner les travaux de l'auditeur du composant. L'équipe affectée à l'audit du groupe doit demander à l'auditeur du composant de lui communiquer en temps voulu les autres risques importants identifiés d'anomalies significatives au niveau du composant provenant de fraudes ou résultant d'erreurs et affectant les états financiers du groupe et la manière dont il a répondu à ces risques ;
- e) une liste des parties liées préparée par la direction du groupe, et de toute autre partie liée dont l'équipe affectée à l'audit du groupe a connaissance. L'équipe doit demander à l'auditeur du composant de lui communiquer en temps voulu les parties liées qui n'auraient pas été précédemment identifiées par la direction du groupe ou par elle-même. L'équipe affectée à l'audit du groupe doit déterminer s'il convient de mentionner ces dernières aux autres auditeurs des composants.

31. {ISA 600 §41} L'équipe affectée à l'audit du groupe doit demander à l'auditeur du composant de lui communiquer les points pertinents pour ses conclusions sur l'audit du groupe. Cette communication doit comprendre : (Voir par A60)

- a) la confirmation par l'auditeur du composant qu'il s'est conformé aux règles d'éthique pertinentes pour l'audit du groupe, y compris les règles d'indépendance et de compétence professionnelle ;
- b) la confirmation par l'auditeur du composant qu'il s'est conformé aux instructions de l'équipe affectée à l'audit du groupe ;
- c) l'identification de l'information financière du composant sur laquelle portent les conclusions de l'auditeur du composant ;
- d) les informations portant sur les cas de non-respect des textes législatifs ou réglementaires qui pourrait entraîner une anomalie significative au niveau des états financiers du groupe ;
- e) une liste des anomalies non corrigées dans l'information financière du composant (la liste n'a pas à inclure les anomalies qui sont en-dessous du seuil des anomalies clairement insignifiantes communiqué par l'équipe affectée à l'audit du groupe ; (Voir par 40(c) [de la norme ISA 600])
- f) des indices de biais possibles introduits par la direction ;
- g) toute faiblesse significative du contrôle interne identifiée au niveau du composant ;
- h) les autres points importants que l'auditeur du composant a communiqués, ou envisage de communiquer, aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise, y compris ceux concernant une fraude ou une fraude suspectée impliquant la direction du composant, des membres du personnel qui ont un rôle important dans le contrôle interne du composant ou d'autres personnes lorsque la fraude a conduit à une anomalie significative dans l'information financière du composant ;
- i) tout autre point qui peut être d'intérêt pour l'audit du groupe, ou sur lequel l'auditeur du composant souhaite attirer l'attention de l'équipe affectée à l'audit du groupe, y compris les exceptions relevées dans les déclarations de la direction du composant que l'auditeur de ce dernier avaient demandées à celle-ci ; et
- j) la synthèse des points relevés, les conclusions ou l'opinion de l'auditeur du composant.

Evaluation du caractère suffisant et approprié des éléments probants recueillis

Evaluation de la communication de l'auditeur d'un composant et du caractère adéquat de ses travaux

32. {ISA 600 §42} L'équipe affectée à l'audit du groupe doit évaluer les éléments communiqués par les auditeurs des composants (Voir par 41 [de la norme ISA 600]). Pour ce faire, l'équipe doit :

- a) s'entretenir des points importants résultant de l'évaluation des éléments communiqués avec l'auditeur ou la direction du composant, et avec la direction du groupe, selon les cas ; et
- b) déterminer s'il convient de revoir d'autres parties pertinentes de la documentation d'audit de l'auditeur du composant. (Voir par A61)

33. {ISA 600 §43} Lorsque l'équipe affectée à l'audit du groupe conclut que les travaux de l'auditeur du composant sont insuffisants, l'équipe doit déterminer quelles sont les procédures supplémentaires à mettre en œuvre, et si ces procédures sont à réaliser par l'auditeur du composant ou par elle-même.

Caractère suffisant et approprié des éléments probants

34. {ISA 600 §44} L'auditeur est tenu de recueillir des éléments probants suffisants et appropriés afin de réduire le risque d'audit à un niveau suffisamment faible pour être acceptable et de lui donner de cette façon la possibilité de tirer des conclusions raisonnables sur lesquelles fonder son opinion d'audit⁸². L'équipe affectée à l'audit du groupe doit évaluer si des éléments probants suffisants et appropriés ont été recueillis à partir des procédures d'audit réalisées sur le processus de consolidation et des travaux effectués par les membres de l'équipe et les auditeurs des composants sur l'information financière des composants, sur lesquels fonder l'opinion d'audit sur le groupe. (Voir par A62)
35. {ISA 600 §45} L'associé responsable de l'audit du groupe doit évaluer l'incidence sur l'opinion d'audit du groupe de toutes anomalies non corrigées (qu'elles aient été identifiées par l'équipe affectée à l'audit du groupe ou communiquées par les auditeurs des composants) et de toutes les situations où il n'a pas été possible de recueillir des éléments probants suffisants et appropriés. (Voir par A63)

Communication avec la direction du groupe et avec les personnes constituant le gouvernement d'entreprise au niveau du groupe

Communication avec la direction du groupe

36. {ISA 600 §46} L'équipe affectée à l'audit du groupe doit déterminer quelles ont été les faiblesses identifiées au sein du contrôle interne afin de les signaler aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise et à la direction du groupe, conformément à la Norme ISA 265⁸³. Pour ce faire, l'équipe affectée à l'audit du groupe doit prendre en compte :
- a) a) les faiblesses des contrôles internes généraux au niveau du groupe que l'équipe affectée à l'audit du groupe a identifiées ;
 - b) les faiblesses du contrôle interne que l'équipe affectée à l'audit du groupe a identifiées dans les contrôles internes des composants ; et
 - c) les faiblesses du contrôle interne que les auditeurs de composants ont portées à l'attention de l'équipe affectée à l'audit du groupe.
37. {ISA 600 §47} Lorsqu'une fraude a été décelée par l'équipe affectée à l'audit du groupe ou portée à son attention par l'auditeur d'un composant (voir paragraphe 41(h) [de la norme ISA 600]), ou qu'une information indique qu'une fraude peut exister, l'équipe affectée à l'audit du groupe doit communiquer ce fait en temps voulu au niveau hiérarchique approprié de la direction du groupe afin d'informer les personnes ayant la responsabilité première de la prévention et de la détection des fraudes d'une question qui relève de leur responsabilité. (Voir par A64)
38. {ISA 600 §48} Il peut être exigé de l'auditeur d'un composant par la loi, la réglementation ou toute autre raison, d'exprimer une opinion sur les états financiers d'un composant. Dans ce cas, l'équipe affectée à l'audit du groupe doit demander à la direction du groupe d'informer la direction du composant de tout point dont l'équipe affectée à l'audit du groupe viendrait à avoir connaissance et qui pourrait être important au niveau des états financiers du composant, mais dont la direction de ce dernier pourrait ne pas avoir connaissance. Si la direction du groupe refuse de communiquer le point à la direction du composant, l'équipe affectée à l'audit du groupe doit s'entretenir de cette situation avec les personnes constituant le gouvernement d'entreprise au niveau du groupe. Si le point reste non résolu, l'équipe affectée à l'audit du groupe, sous réserve des aspects légaux et règles professionnelles relatifs à la confidentialité, doit apprécier s'il convient de recommander à l'auditeur du composant de ne pas émettre son rapport sur les états financiers du composant jusqu'à ce que ce point soit résolu. (Voir par A65)

Communication avec les personnes constituant le gouvernement d'entreprise au niveau du groupe

39. {ISA 600 §49} L'équipe affectée à l'audit du groupe doit communiquer les questions suivantes aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise au niveau du groupe, en plus de celles requises par la Norme ISA 260 (Révisée)⁸⁴ et d'autres Normes ISA : (Voir par A66)
- a) une présentation d'ensemble du type de travaux à réaliser sur l'information financière des composants ;
 - b) une présentation d'ensemble de la nature de l'implication prévue de l'équipe affectée à l'audit du groupe dans les travaux à réaliser par les auditeurs des composants sur l'information financière de ceux qui sont importants ;

⁸² Norme ISA 200, paragraphe 17 [de la norme ISA 200].

⁸³ Norme ISA 265, « Communication des faiblesses du contrôle interne aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise et à la direction ».

⁸⁴ Norme ISA 260 (Révisée), « Communication avec les personnes constituant le gouvernement d'entreprise ».

- c) les cas où l'évaluation faite par l'équipe affectée à l'audit du groupe des travaux de l'auditeur d'un composant donne lieu à interrogation quant à la qualité de ses travaux ;
- d) toutes limitations à l'étendue de l'audit du groupe, par exemple lorsque l'accès à l'information peut avoir été restreint ;
- e) les fraudes ou fraudes suspectées impliquant la direction du groupe, la direction d'un composant, des membres du personnel ayant un rôle important dans les contrôles généraux au niveau du groupe ou d'autres personnes, lorsque la fraude a conduit à une anomalie significative dans les états financiers du groupe.

Documentation

40. {ISA 600 §50} L'équipe affectée à l'audit du groupe doit inclure dans la documentation d'audit les aspects suivants⁸⁵:

- a) une liste des composants, indiquant ceux qui sont importants et le type de travaux réalisés sur l'information financière de ceux-ci ;
- b) la nature, le calendrier et l'étendue de l'implication de l'équipe affectée à l'audit du groupe dans les travaux réalisés par les auditeurs des composants importants y compris, le cas échéant, la revue éventuelle de toute ou partie de la documentation d'audit des auditeurs des composants, et les conclusions s'y rapportant ;
- c) les communications écrites entre l'équipe affectée à l'audit du groupe et les auditeurs des composants concernant les instructions qui leur ont été données par celle-ci.

COMMENTAIRES

C.1. L'auditeur peut s'aider :

- d'instructions d'audit de groupe
- de questionnaire relatif à l'acceptation de la prise de connaissance du groupe
- de plan de mission d'un audit des comptes consolidés
- de support d'entretien pour l'évaluation du risque de fraude
- de feuille de travail relative à l'identification des entités importantes
- de questionnaire de connaissance de l'auditeur de l'entité
- de confirmation de l'auditeur de l'entité
- d'états des anomalies non corrigées et corrigées
- de confirmation finale de l'auditeur de l'entité
- de mémorandum sur les événements postérieurs à la clôture de l'exercice
- de rapport d'audit – Opinion sans réserve
- de rapport d'examen limité – conclusion sans réserve
- de questionnaire de revue des travaux d'un auditeur d'entité par le commissaire aux comptes"

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

Dans l'espace OHADA, comme précisé à l'article 718 de l'Acte Uniforme OHADA, les investigations du commissaire aux comptes peuvent être réalisées tant auprès de la société que des sociétés mères ou filiales au sens des articles 178 et 180.

⁸⁵ Norme ISA 230, « Documentation d'audit », paragraphes 8–11, et A6 [de la norme ISA 230].

« À toute époque de l'année, le commissaire aux comptes opère toutes vérifications et tous contrôles qu'il juge opportuns et peut se faire communiquer, sur place, toutes pièces qu'il estime utiles à l'exercice de sa mission et notamment tous contrats, livres, documents comptables et registres de procès-verbaux.

« Pour l'accomplissement de ces contrôles et vérifications, le commissaire aux comptes peut, sous sa responsabilité, se faire assister ou représenter par tels experts ou collaborateurs de son choix, qu'il fait connaître nommément à la société. Ceux-ci ont les mêmes droits d'investigation que ceux des commissaires aux comptes. Les investigations prévues au présent article peuvent être faites tant auprès de la société que des sociétés mères ou filiales au sens des articles 178 et 180. »

EXEMPLES D'OUTILS

Les outils suivants sont accessibles via le fichier ci-dessous.

- Exemple d'instructions d'audit de groupe
- Exemple de questionnaire relatif à l'acceptation (prise de connaissance du groupe)
- Exemple de plan de mission d'un audit des comptes consolidés
- Exemple de support d'entretien pour l'évaluation du risque de fraude
- Exemple de questionnaire de connaissance de l'auditeur de l'entité
- Exemple de confirmation de l'auditeur de l'entité
- Exemple d'états des anomalies non corrigées et corrigées
- Exemple de confirmation finale de l'auditeur de l'entité
- Exemple de mémorandum sur les événements postérieurs à la clôture de l'exercice
- Exemple de questionnaire de revue des travaux d'un auditeur d'entité par le commissaire aux comptes



OHADA - ISA 600 - Exemple d'instruction



OHADA - ISA 600 - Exemple de question



OHADA - ISA 600 - Exemple de plan de r



OHADA - ISA 600 - Exemple de support c



OHADA - ISA 600 - Exemple de question



OHADA - ISA 600 - Exemple de confirmat



OHADA - ISA 600 - Exemple d'état des a



OHADA - ISA 600 - Exemple de confirmat



OHADA - ISA 600 - Exemple de mémoran



OHADA - ISA 600 - Exemple de question

28. Utilisation des travaux des auditeurs internes (ISA 610 (Révisée))

L'auditeur externe peut utiliser les travaux des auditeurs internes.

S'il souhaite le faire, il vérifie que ces travaux sont adéquats.

DILIGENCES REQUISES PAR LA NORME ISA 610 (Révisée)

Détermination de la pertinence de l'utilisation des travaux de la fonction d'audit interne, des domaines de l'audit concernés et de l'étendue de leur utilisation

1. {ISA 610 (Révisée) §15} L'auditeur externe doit déterminer la pertinence de l'utilisation des travaux de la fonction d'audit interne pour les besoins de l'audit en évaluant :
 - a) dans quelle mesure le statut de la fonction d'audit interne dans l'organisation ainsi que les politiques et procédures pertinentes favorisent l'objectivité des auditeurs internes ; (Voir par A5-A9)
 - b) le niveau de compétence de la fonction d'audit interne ; et (Voir par A5-A9)
 - c) si la fonction d'audit interne applique une approche systématique et rigoureuse assortie d'un contrôle qualité.
2. {ISA 610 (Révisée) §16} L'auditeur externe ne doit pas utiliser les travaux de la fonction d'audit interne s'il détermine que
 - a) le statut de la fonction dans l'organisation ainsi que les politiques et procédures pertinentes ne favorisent pas adéquatement l'objectivité des auditeurs internes ;
 - b) la fonction ne présente pas une compétence suffisante
 - c) la fonction n'adopte pas une approche systématique et rigoureuse assortie d'un contrôle de qualité. (Voir par A12-A14)

Détermination de la nature et de l'étendue des travaux de la fonction d'audit interne pouvant être utilisés

3. {ISA 610 (Révisée) §17} Pour déterminer les domaines de l'audit sur lesquels les travaux de la fonction d'audit interne peuvent être utilisés et l'étendue de l'utilisation de ces travaux, l'auditeur externe doit prendre en compte, la nature et l'étendue des travaux spécifiques réalisés, ou à réaliser, par la fonction d'audit interne et leur pertinence par rapport à la stratégie générale d'audit et au plan de mission (Voir par A15-A17).
4. {ISA 610 (Révisée) §18} L'auditeur externe doit porter tous les jugements qui sont importants dans le cadre de la mission et, afin d'éviter une utilisation indue des travaux de la fonction d'audit interne, il doit prévoir une utilisation moins importante des travaux de la fonction d'audit interne et effectuer lui-même une part plus importante des travaux, et ce (Voir par A15-A17)
 - a) plus il y a de jugement lors
 - (i) de la planification et de la mise en œuvre des procédures d'audit
 - (ii) de l'évaluation des éléments probants recueillis ; (Voir par A18-A19)
 - b) plus le risque d'anomalies significatives au niveau des assertions est élevé, en particulier compte tenu des risques identifiés comme étant importants ; (Voir par A20-A22)
 - c) moins le statut de la fonction d'audit interne dans l'organisation ainsi que les politiques et procédures pertinentes favorisent adéquatement l'objectivité des auditeurs internes ; et
 - d) plus le niveau de compétence de la fonction d'audit interne est faible.
5. {ISA 610 (Révisée) §19} L'auditeur externe doit également évaluer si, dans l'ensemble, l'utilisation des travaux de la fonction d'audit interne dans la mesure prévue lui permettrait de conserver une implication suffisante dans l'audit, compte tenu du fait qu'il reste seul responsable de l'opinion d'audit qu'il exprime. (Voir par A15-A22).

6. {ISA 610 (Révisée) §20} Lors de la communication avec les personnes constituant le gouvernement d'entreprise sur l'étendue et le calendrier prévus de l'audit, l'auditeur externe doit communiquer sur la façon dont il envisage d'utiliser les travaux de la fonction d'audit interne. (Voir par A23)

Utilisation de travaux de la fonction d'audit interne

7. {ISA 610 (Révisée) §21} Si l'auditeur externe a l'intention d'utiliser les travaux de la fonction d'audit interne, il doit s'entretenir avec celle-ci de l'utilisation prévue de ces travaux afin de permettre la coordination de leurs activités respectives (Voir par A24-A26)
8. {ISA 610 (Révisée) §22} L'auditeur externe doit lire les rapports émis par la fonction d'audit interne relatif aux travaux de celle-ci qu'il a l'intention d'utiliser pour acquérir une connaissance de la nature et de l'étendue des procédures d'audit qu'elle a mise en œuvre et des constats qui en résultent.
9. {ISA 610 (Révisée) §23} Pour déterminer le caractère adéquat pour les besoins de l'audit des travaux de la fonction d'audit interne qu'il a l'intention d'utiliser, l'auditeur externe doit mettre en œuvre des procédures d'audit suffisantes sur l'ensemble de ces travaux, notamment évaluer si :
- a) les travaux de la fonction ont été correctement planifiés, réalisés, supervisés, revus et documentés ;
 - b) des éléments probants adéquats ont été recueillis par la fonction lui permettant de tirer des conclusions raisonnables ;
 - c) les conclusions tirées sont appropriées en la circonstance et les rapports établis par la fonction sont cohérents avec les résultats des travaux effectués. (Voir par A27-A30)
10. {ISA 610 (Révisée) §24} La nature et l'étendue des procédures d'audit mises en œuvre par l'auditeur externe doivent être en fonction de son évaluation des éléments suivants :
- a) L'étendue du jugement nécessaire
 - b) Le risque d'anomalies significatives
 - c) La mesure dans laquelle le statut de la fonction d'audit interne dans l'organisation ainsi que les politiques et procédures pertinentes favorisent l'objectivité des auditeurs internes ;
 - d) Le niveau de compétence de la fonction⁸⁶ ; (Voir par A27-A29)
- et doivent comprendre la ré-exécution de certains travaux
11. {ISA 610 (Révisée) §25} L'auditeur externe doit également évaluer si les conclusions qu'il a tirées concernant la fonction d'audit interne en application du paragraphe 15 de la présente norme ISA et si la détermination de la nature et de l'étendue de l'utilisation des travaux de la fonction pour les besoins de l'audit en application des paragraphes 18 et 19 de la présente norme ISA demeurent appropriées.

Documentation

12. {ISA 610 (Révisée) §36} Si l'auditeur externe utilise les travaux spécifiques de la fonction d'audit interne, il doit inclure dans la documentation d'audit
- a) l'évaluation
 - i) du fait que le statut de la fonction d'audit interne dans l'organisation ainsi que les politiques et procédures pertinentes favorisent l'objectivité des auditeurs internes,
 - ii) du niveau de compétence de la fonction,
 - iii) du fait que la fonction adopte ou non une approche systématique et rigoureuse assortie d'un contrôle qualité ;
 - b) la nature et l'étendue des travaux utilisés et leur fondement
 - c) les procédures d'audit mises en œuvre par l'auditeur externe pour évaluer le caractère adéquat des travaux utilisés.

COMMENTAIRES

C.1. La norme ISA 610 (Révisée) prévoit également la possibilité pour un auditeur d'avoir recours à de « l'assistance directe » (intégrer un ou plusieurs membres de l'équipe d'audit interne de l'entité dans l'équipe de l'auditeur externe sous sa supervision). Ces développements n'ont pas été repris dans le présent Guide.

⁸⁶ Voir paragraphe 18 [de la norme ISA 610 (Révisée)]

29. Utilisation des travaux d'un expert désigné par l'auditeur (ISA 620)

L'auditeur peut recourir aux services d'un expert dans un domaine autre que la comptabilité et l'audit. L'auditeur évalue la compétence et l'objectivité de l'expert. Il convient des travaux à réaliser avec l'expert et en apprécie le caractère adéquat.

DILIGENCES REQUISES PAR LA NORME ISA 620

Détermination de la nécessité de faire appel aux services d'un expert

1. {ISA 620 §7} Lorsqu'une expertise dans un domaine autre que la comptabilité ou l'audit est nécessaire pour recueillir des éléments probants suffisants et appropriés, l'auditeur doit déterminer s'il convient de recourir aux services d'un expert qu'il désigne. (Voir par A4-A9)

Nature, calendrier et étendue des procédures d'audit

2. {ISA 620 §8} La nature, le calendrier et l'étendue des procédures de l'auditeur au regard des diligences requises visées aux paragraphes 9 à 13 [de la norme ISA 620] varieront en fonction des circonstances. Pour déterminer la nature, le calendrier et l'étendue de ces procédures, l'auditeur doit prendre en considération les points suivants : (Voir par A10)
 - a) la nature du sujet sur lequel portent les travaux de l'expert ;
 - b) les risques d'anomalies significatives relatifs au sujet sur lequel portent les travaux de l'expert ;
 - c) l'importance des travaux de l'expert dans le cadre de l'audit ;
 - d) la connaissance et l'expérience de l'auditeur des travaux antérieurement réalisés par l'expert ; et
 - e) si l'expert est soumis ou non aux politiques et procédures de contrôle du cabinet de l'auditeur. (Voir par A11-A13)

Compétence, aptitudes et objectivité de l'expert désigné par l'auditeur

3. {ISA 620 §9} L'auditeur doit évaluer si l'expert qu'il a désigné possède la compétence, les aptitudes et l'objectivité nécessaires au regard des besoins de l'audit. Dans le cas d'un expert externe qu'il a désigné, l'évaluation de son objectivité doit comprendre des investigations concernant les intérêts financiers et les relations de cet expert qui seraient de nature à porter atteinte à son objectivité. (Voir par A14-A20)

Acquisition d'une connaissance du domaine d'expertise de l'expert désigné par l'auditeur

4. {ISA 620 §10} L'auditeur doit acquérir une connaissance suffisante du domaine d'expertise de l'expert qu'il désigne pour lui permettre : (Voir par A21-A22)
 - a) de déterminer la nature, l'étendue et les objectifs des travaux de l'expert au regard des besoins de l'audit ; et
 - b) d'évaluer le caractère adéquat de ces travaux au regard des besoins de l'audit.

Accord convenu avec l'expert désigné par l'auditeur

5. {ISA 620 §11} L'auditeur doit se mettre d'accord avec l'expert qu'il désigne, par écrit s'il y a lieu, sur les points suivants : (Voir par A23-A26)
 - a) la nature, l'étendue et les objectifs des travaux de cet expert ; (Voir par A27) ;
 - b) les rôles et responsabilités respectifs de l'auditeur et de cet expert ; (Voir par A28-A29)
 - c) la nature, le calendrier et l'étendue de la communication entre l'auditeur et cet expert, y compris la forme de tout rapport que celui-ci aura à fournir ; et (Voir par A30)
 - d) la nécessité pour l'expert désigné par l'auditeur d'avoir à observer les règles de confidentialité. (Voir par A31)

Evaluation du caractère adéquat des travaux de l'expert désigné par l'auditeur

6. {ISA 620 §12} L'auditeur doit évaluer le caractère adéquat des travaux de l'expert qu'il a désigné au regard des besoins de l'audit, y compris : (Voir par A32)
 - a) la pertinence et le caractère raisonnable des constatations et des conclusions de cet expert, et leur cohérence avec d'autres éléments probants ; (Voir par A33-A34)
 - b) lorsque les travaux de cet expert impliquent l'utilisation d'hypothèses et de méthodes importantes, la pertinence et le caractère raisonnable de celles-ci au regard des circonstances ; et (Voir par A35-A37)
 - c) lorsque les travaux de cet expert impliquent l'utilisation de données de base qui sont importantes pour ses travaux, la pertinence, l'exhaustivité et l'exactitude de ces données. (Voir par A38-A39)
7. {ISA 620 §13} Lorsque l'auditeur juge que les travaux de l'expert qu'il a désigné ne sont pas adéquats pour les besoins de l'audit, il doit : (Voir par A40)
 - a) s'entendre avec l'expert sur la nature et l'étendue des travaux complémentaires à réaliser par ce dernier; ou
 - b) mettre en œuvre des procédures d'audit supplémentaires appropriées aux circonstances.

Référence à l'expert désigné par l'auditeur dans le rapport d'audit

8. {ISA 620 §14} L'auditeur ne doit pas faire référence aux travaux de l'expert qu'il a désigné dans un rapport d'audit où il exprime une opinion non modifiée, à moins que la loi ou la réglementation ne l'y oblige. Lorsqu'une telle obligation existe aux termes de la loi ou de la réglementation, l'auditeur doit alors préciser dans son rapport que cette référence aux travaux de l'expert n'atténue en rien sa responsabilité pour ce qui concerne l'opinion qu'il a exprimée. (Voir par A41)
9. {ISA 620 §15} Si l'auditeur fait référence dans son rapport d'audit aux travaux de l'expert qu'il a désigné en raison du fait que cette référence est pertinente pour la compréhension de l'opinion modifiée qu'il exprime, l'auditeur doit alors préciser dans son rapport que celle-ci n'atténue en rien sa responsabilité pour ce qui concerne l'opinion qu'il a exprimée. (Voir par A42)

COMMENTAIRES

Détermination de la nécessité de faire appel aux services d'un expert

- C.1. L'expert peut être, par exemple :
- Un actuaire
 - Un expert minier, pétrolier ou gazier
 - Un expert environnemental
 - Un expert juridique ou fiscal

Accord convenu avec l'expert désigné par l'auditeur

- C.2. L'accord convenu entre l'auditeur et l'expert qu'il a désigné prend souvent la forme d'une lettre de mission. L'accord peut également être matérialisé dans un memorandum de planification, ou d'autres papiers de travail concernés comme le programme de travail.

Evaluation du caractère adéquat des travaux de l'expert désigné par l'auditeur

- C.3. Les procédures particulières pour évaluer le caractère adéquat des travaux de l'expert désigné par l'auditeur pour les besoins de l'audit peuvent comprendre :
- des demandes d'informations sur l'expert désigné par l'auditeur ;
 - la revue des dossiers de travail de l'expert désigné et de ses rapports ;
 - des procédures de corroboration, tels que :
 - l'observation des travaux de l'expert désigné ;
 - l'examen de données publiées, telles que des rapports de statistiques provenant de sources réputées et autorisées ;
 - la confirmation d'éléments pertinents avec des tiers ;
 - la réalisation de procédures analytiques détaillées ; et
 - la réexécution de calculs

- C.4. Lorsque l'auditeur arrive à la conclusion que les travaux de l'expert qu'il a désigné ne sont pas adéquats pour les besoins de l'audit et que ce problème ne peut pas être résolu par la mise en œuvre des procédures d'audit supplémentaires, qui peuvent impliquer que des travaux complémentaires soient entrepris tant par l'expert que par l'auditeur, ou encore de désigner ou d'utiliser un autre expert, il peut être nécessaire d'exprimer une opinion modifiée dans le rapport d'audit conformément à la Norme ISA 705, en raison du fait que l'auditeur n'a pas recueilli d'éléments probants suffisants et appropriés.
- C.5. Pour documenter ses procédures l'auditeur peut avoir recours à un questionnaire d'utilisation des travaux d'un expert qui permet de documenter l'évaluation de la compétence de l'expert ainsi que l'appréciation du caractère adéquat de ses travaux. Un exemple de questionnaire figure dans la section « Exemples d'outils ».

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

Le recours par le commissaire aux comptes à un expert est prévu dans l'Acte Uniforme OHADA. Dans ce cas, le commissaire aux comptes fait connaître nommément à la société cet expert.

Livre 4 : Sociétés anonymes – Article 718 de l'Acte Uniforme OHADA

« À toute époque de l'année, le commissaire aux comptes opère toutes vérifications et tous contrôles qu'il juge opportuns et peut se faire communiquer, sur place, toutes pièces qu'il estime utiles à l'exercice de sa mission et notamment tous contrats, livres, documents comptables et registres de procès-verbaux.

Pour l'accomplissement de ces contrôles et vérifications, le commissaire aux comptes peut, sous sa responsabilité, se faire assister ou représenter par tels experts ou collaborateurs de son choix, qu'il fait connaître nommément à la société. Ceux-ci ont les mêmes droits d'investigation que ceux des commissaires aux comptes. Les investigations prévues au présent article peuvent être faites tant auprès de la société que des sociétés mères ou filiales au sens des articles 178 et 180. »

EXEMPLES D'OUTILS

Exemple de questionnaire d'utilisation des travaux d'un expert



Utilisation des
travaux d'un expert c

CONCLUSION DE L'AUDIT ET RAPPORT

30. Fondement de l'opinion et rapport d'audit sur des états financiers (ISA 700 (Révisée))

A l'issue de son audit, l'auditeur détermine s'il a obtenu une assurance raisonnable sur le fait que les états financiers pris dans leur ensemble ne comportent pas d'anomalie significative. L'auditeur présente le résultat de ses travaux dans un rapport d'audit dont le contenu et la forme sont prescrits par les dispositions de l'Acte uniforme de l'OHADA et de la Normes ISA 700 (Révisée).

DILIGENCES REQUISES PAR LA NORME ISA 700 (Révisée)

Fondement de l'opinion sur les états financiers

1. {ISA 700 (Révisée) §10} L'auditeur doit se forger une opinion sur le fait de savoir si les états financiers sont établis, dans tous leurs aspects significatifs, conformément au référentiel comptable applicable⁸⁷₈₈.
2. {ISA 700 (Révisée) §11} Afin de forger son opinion, l'auditeur doit conclure s'il a ou non obtenu une assurance raisonnable sur le fait que les états financiers pris dans leur ensemble ne comportent pas d'anomalies significatives, que celles-ci proviennent de fraudes ou résultent d'erreurs. Cette conclusion doit prendre en compte :
 - a) la conclusion, établie conformément à la Norme ISA 330, sur le fait qu'il a ou non recueilli des éléments probants suffisants et appropriés⁸⁹;
 - b) la conclusion, établie conformément à la Norme ISA 450, sur le fait que les anomalies non corrigées prises individuellement ou en cumulé sont, ou non, significatives⁹⁰; et
 - c) les évaluations requises par les paragraphes 12 à 15 [de la norme ISA 700 (Révisée)].
3. {ISA 700 (Révisée) §12} L'auditeur doit apprécier si les états financiers sont établis, dans tous leurs aspects significatifs, conformément aux dispositions du référentiel comptable applicable. Cette appréciation doit inclure la prise en compte des aspects qualitatifs des méthodes comptables de l'entité, y compris des indices de biais possibles dans les jugements de la direction. (Voir par A1–A3)

⁸⁷ Norme ISA 200, paragraphe 11.

⁸⁸ Les paragraphes 25 et 26 traitent de la rédaction à utiliser pour exprimer cette opinion dans le cas d'un référentiel reposant sur le principe de présentation sincère et d'un référentiel reposant sur le concept de conformité.

⁸⁹ Norme ISA 330, « Réponses de l'auditeur aux risques évalués », paragraphes 26.

⁹⁰ Norme ISA 450, « Evaluation des anomalies relevées au cours de l'audit », paragraphe 11.

4. {ISA 700 (Révisée) §13} L'auditeur doit apprécier en particulier si, au regard des dispositions du référentiel comptable applicable :
- a. les états financiers décrivent de manière adéquate les méthodes comptables retenues et appliquées. En procédant à cette évaluation, l'auditeur doit évaluer la pertinence des principes comptables au regard de l'entité et si ils ont été établis de façon compréhensible (Voir par A4);
 - b. les méthodes comptables retenues et appliquées sont cohérentes avec le référentiel comptable applicable et sont appropriées ;
 - c. les estimations comptables faites par la direction sont raisonnables ;
 - d. les informations présentées dans les états financiers sont pertinentes, fiables, comparables et compréhensibles. En procédant à cette évaluation, l'auditeur doit évaluer si
 - l'information qui doit être présentée l'a bien été, et si cette information est correctement classifiée, agrégée ou désagrégée et libellée;
 - la présentation d'ensemble des états financiers a été dégradée par l'inclusion d'informations non pertinentes ou qui obscurcit la compréhension des sujets présentés (Voir par A5).
 - e. les états financiers fournissent une information adéquate pour permettre aux utilisateurs présumés de comprendre les incidences des transactions et des événements significatifs sur les informations communiquées dans les états financiers ; et (Voir par A6)
 - f. la terminologie utilisée dans les états financiers, y compris l'intitulé de chaque état financier, est appropriée.
5. {ISA 700 (Révisée) §14} Lorsque les états financiers sont établis conformément à un référentiel comptable reposant sur le principe de présentation sincère, l'appréciation requise par les paragraphes 12 et 13 [de la norme ISA 700 (Révisée)] doit également inclure le fait de déterminer si ces états financiers donnent une présentation sincère. Dans le cadre de cette appréciation, l'auditeur doit prendre en considération : (Voir par A7-A9)
- a. la présentation d'ensemble, la structure et le contenu des états financiers ; et
 - b. si les états financiers, y compris les notes y afférentes, reflètent les opérations et les transactions les sous-tendant d'une manière telle qu'ils donnent une présentation sincère.
6. {ISA 700 (Révisée) §15} L'auditeur doit apprécier si les états financiers font adéquatement référence au référentiel comptable applicable, ou le décrivent de manière appropriée (Voir par A10–A15)

Forme de l'opinion

7. {ISA 700 (Révisée) §16} L'auditeur doit exprimer une opinion non modifiée lorsqu'il aboutit à la conclusion que les états financiers sont établis, dans tous leurs aspects significatifs, conformément à un référentiel comptable applicable.
8. {ISA 700 (Révisée) §17} Lorsque l'auditeur :
- a. conclut que, sur la base des éléments probants recueillis, les états financiers pris dans leur ensemble comportent des anomalies significatives, ou
 - b. n'est pas en mesure de recueillir les éléments probants suffisants et appropriés lui permettant de conclure que les états financiers pris dans leur ensemble ne comportent pas d'anomalies significatives,
- il doit modifier l'opinion dans son rapport d'audit conformément à la Norme ISA 705 (Révisée).
9. {ISA 700 (Révisée) §18} Si les états financiers, établis conformément aux dispositions d'un référentiel comptable reposant sur le principe de présentation sincère, ne donnent pas une présentation sincère, l'auditeur doit s'en entretenir avec la direction et, en fonction des dispositions du référentiel comptable applicable et de la façon dont ce point est résolu, il doit déterminer s'il convient ou non de modifier l'opinion dans son rapport d'audit conformément à la Norme ISA 705 (Révisée). (Voir par A16)
10. {ISA 700 (Révisée) §19} Lorsque les états financiers sont établis conformément à un référentiel comptable reposant sur le concept de conformité, l'auditeur n'est pas tenu d'apprécier si ceux-ci donnent une présentation sincère. Toutefois, si, dans des situations extrêmement rares, l'auditeur arrive à la conclusion que ces états financiers sont trompeurs, il doit s'en entretenir avec la direction et, en fonction de la manière dont ce point est résolu, il doit déterminer s'il convient d'en faire état dans son rapport d'audit, et comment. (Voir par A17)

Rapport de l'auditeur

11. {ISA 700 (Révisée) §20} Le rapport de l'auditeur doit prendre une forme écrite. (Voir par A18–A19)

Titre

12. {ISA 700 (Révisée) §21} Le rapport de l'auditeur doit comporter un titre qui indique clairement qu'il s'agit du rapport d'un auditeur indépendant. (Voir par A20)

Destinataire

13. {ISA 700 (Révisée) §22} Le rapport de l'auditeur doit être adressé au destinataire approprié selon les circonstances de la mission. (Voir par A21)

Opinion de l'auditeur

14. {ISA 700 (Révisée) §23} La première section du rapport de l'auditeur doit inclure l'opinion de l'auditeur et doit être intitulée « Opinion ».

15. {ISA 700 (Révisée) §24} La section « Opinion » du rapport de l'auditeur doit également

- a. identifier l'entité dont les états financiers ont été audités ;
- b. mentionner que les états financiers ont été audités ;
- c. identifier l'intitulé de chacun des états compris dans les états financiers ;
- d. renvoyer aux notes, y compris le résumé des principales méthodes comptables; et
- e. spécifier la date de clôture ou la période couverte par chacun des états compris dans les états financiers. (Voir par A22-A23).

16. {ISA 700 (Révisée) §25} Lorsqu'une opinion non modifiée est exprimée sur des états financiers établis conformément à un référentiel reposant sur le principe de présentation sincère, l'opinion de l'auditeur doit, à moins que la loi ou la réglementation ne prescrive une autre rédaction, utiliser l'une des formulations suivantes qui sont considérées comme équivalentes :

- a. A notre avis, les états financiers ci-joints présentent sincèrement, dans tous leurs aspects significatifs, ... conformément au [référentiel comptable applicable] ; ou
- b. A notre avis, les états financiers ci-joints donnent une image fidèle de ... conformément au [référentiel comptable applicable]. (Voir par A34–A31)

17. {ISA 700 (Révisée) §26} Lorsqu'une opinion non modifiée est exprimée sur des états financiers établis conformément à un référentiel comptable reposant sur le concept de conformité, l'opinion de l'auditeur doit indiquer que les états financiers qui y sont joints sont établis, dans tous leurs aspects significatifs, conformément au [référentiel comptable applicable]. (Voir par A26-A31)

18. {ISA 700 (Révisée) §27} Lorsque le référentiel comptable applicable auquel il est fait référence dans l'opinion de l'auditeur est autre que les Normes Internationales d'Information Financière (International Financial Reporting Standards, IFRS) édictées par le Conseil des Normes Comptables Internationales (International Accounting Standards Board, IASB) ou les Normes Comptables Internationales du Secteur Public (International Public Sector Accounting Standards, IPSAS) édictées par le Conseil des Normes Comptables Internationales du Secteur Public (International Public Sector Accounting Standards Board, IPSASB), l'opinion de l'auditeur doit préciser le pays d'origine du référentiel utilisé.

Fondement de l'opinion

19. {ISA 700 (Révisée) §28} Le rapport de l'auditeur doit comporter une section placée immédiatement après la section «Opinion» et intitulée «Fondement de l'opinion» qui : (Voir par. A33)

- a) indique que l'audit a été effectué selon les Normes internationales d'audit; (Voir par. A28)
- b) renvoie à la section du rapport de l'auditeur qui décrit les responsabilités de l'auditeur qui lui incombent en vertu des normes ISA;
- c) inclut une déclaration selon laquelle l'auditeur est indépendant de l'entité, conformément aux règles d'éthique pertinentes qui s'appliquent à l'audit, et qu'il a satisfait aux autres responsabilités éthiques énoncées dans ces règles. La déclaration doit indiquer le pays d'origine des règles d'éthique pertinentes ou préciser qu'il s'agit de celles du *Code de déontologie des professionnels comptables* du Conseil des normes internationales de déontologie comptable (le Code de l'IESBA); et (Voir par. A34 à A39)
- d) indique s'il estime que les éléments probants recueillis sont suffisants et appropriés pour lui permettre de fonder son opinion d'audit.

Continuité d'exploitation

20. {ISA 700 (Révisée) §29} Le cas échéant, l'auditeur doit communiquer dans son rapport d'audit conformément à la norme ISA 570 (révisée)¹².

Points clés de l'audit

21. {ISA 700 (Révisée) §30} Dans le cas de l'audit de jeux complets d'états financiers à usage général d'entités cotées, l'auditeur doit communiquer dans son rapport les points clés de l'audit, conformément à la norme ISA 701.
22. {ISA 700 (Révisée) §31} Lorsque l'auditeur est tenu en vertu de textes législatifs ou réglementaires de communiquer les points clés de l'audit dans son rapport, ou qu'il décide de le faire, il doit le faire conformément à la norme ISA 701. (Voir par. A40-A42)

Autres informations

23. {ISA 700 (Révisée) §32} Le cas échéant, l'auditeur doit faire rapport conformément à la norme ISA 720 (Révisée)

Responsabilités relatives aux états financiers

24. {ISA 700 (Révisée) §33} Le rapport de l'auditeur doit comporter une section intitulée «Responsabilités de la direction relatives aux états financiers». Il n'est pas nécessaire que le rapport de l'auditeur se réfère directement à la « direction », mais il doit utiliser le terme qui est approprié dans le cadre juridique du pays concerné. Dans certains pays, la référence aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise peut être la référence appropriée. (Voir par. A44)
25. {ISA 700 (Révisée) §34} Cette section du rapport de l'auditeur doit décrire les responsabilités qui incombent à la direction en ce qui concerne : (Voir par. A45-A48)
- l'établissement des états financiers conformément au référentiel comptable applicable, ainsi que le contrôle interne qu'elle estime nécessaire à l'établissement d'états financiers ne comportant pas d'anomalies significatives, que celles-ci proviennent de fraudes ou résultent d'erreurs; et
 - l'évaluation de la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation¹³, la détermination du caractère approprié de l'application par la direction du principe comptable de continuité d'exploitation et, le cas échéant la communication d'informations sur les points concernant la continuité de l'exploitation. L'explication des responsabilités de la direction à l'égard de cette évaluation doit comprendre une description des cas où l'application de la base de continuité d'exploitation est appropriée. (Voir par. A48)
26. {ISA 700 (Révisée) §35} Cette section du rapport de l'auditeur doit aussi indiquer les personnes qui sont responsables de la surveillance du processus d'élaboration de l'information financière lorsqu'elles diffèrent de celles qui doivent s'acquitter des responsabilités mentionnées au paragraphe 34. Dans ce cas, l'intitulé de la section doit également faire mention des «personnes constituant le gouvernement d'entreprise», ou tout autre terme approprié dans le contexte juridique du pays. (Voir par. A49)
27. {ISA 700 (Révisée) §36} Lorsque les états financiers sont établis conformément à un référentiel reposant sur le principe de présentation sincère, la description de la responsabilité de la direction relative à l'établissement des états financiers doit faire référence soit à « l'établissement et la présentation sincère

¹² Norme ISA 570 (révisée), *Continuité de l'exploitation*, paragraphes 21 à 23 [de la norme ISA 570 (Révisée)].

¹³ Norme ISA 570 (révisée), paragraphe 2 [de la norme ISA 570 (Révisée)].

de ces états financiers », soit à « l'établissement d'états financiers donnant une image fidèle », selon le cas approprié en la circonstance.

Responsabilités de l'auditeur relatives à l'audit des états financiers

28. {ISA 700 (Révisée) §37} Le rapport de l'auditeur doit comprendre une section intitulée « Responsabilités de l'auditeur relatives à l'audit des états financiers ».
29. {ISA 700 (Révisée) §38} Cette section du rapport de l'auditeur doit : (Voir par. A50)
- a. indiquer que les objectifs de l'auditeur sont :
 - i. d'obtenir l'assurance raisonnable que les états financiers pris dans leur ensemble ne comportent pas d'anomalies significatives, que celles-ci proviennent de fraudes ou résultent d'erreurs; et
 - ii. d'émettre un rapport d'audit contenant son opinion. (Voir par. A51)
 - b. indiquer que l'assurance raisonnable correspond à un niveau élevé d'assurance, qui ne garantit toutefois pas qu'un audit réalisé conformément aux normes ISA permettra de toujours détecter toute anomalie significative qui pourrait exister; et
 - c. indiquer que les anomalies peuvent provenir de fraudes ou résulter d'erreurs et :
 1. soit expliquer qu'elles sont considérées comme significatives lorsqu'il est raisonnable de s'attendre à ce que, prises individuellement ou en cumulé, elles puissent influencer les décisions économiques que les utilisateurs des états financiers prennent en se fondant sur ceux-ci¹⁴;
 2. soit fournir une définition ou une description de la notion de caractère significatif conformément au référentiel comptable applicable. (Voir par. A52)
30. {ISA 700 (Révisée) §39} Dans la section «Responsabilités de l'auditeur relatives à l'audit des états financiers» de son rapport d'audit, l'auditeur doit en outre : (Voir par. A50)
- a) indiquer que, dans le cadre d'un audit réalisé conformément aux normes ISA, il exerce son jugement professionnel et fait preuve d'esprit critique tout au long de l'audit; et
 - b) donner une description de l'audit en indiquant que les responsabilités de l'auditeur sont les suivantes :
 - i) identifier et évaluer les risques d'anomalies significatives dans les états financiers, que celles-ci proviennent de fraudes ou résultent d'erreurs, définir et mettre en œuvre des procédures d'audit en réponse à ces risques, et recueillir des éléments probants suffisants et appropriés pour fonder son opinion. Le risque de non-détection d'une anomalie significative provenant d'une fraude est plus élevé que celui d'une anomalie significative résultant d'une erreur, car la fraude peut impliquer la collusion, la falsification, les omissions volontaires, les fausses déclarations ou le contournement du contrôle interne;
 - ii) acquérir une connaissance du contrôle interne pertinent pour l'audit afin de définir des procédures d'audit appropriées en la circonstance, mais non dans le but d'exprimer une opinion sur l'efficacité du contrôle interne de l'entité. Dans les cas où l'auditeur a aussi la responsabilité d'exprimer une opinion sur l'efficacité du contrôle interne de l'entité dans le cadre de l'audit des états financiers, l'auditeur doit omettre la partie de phrase que la prise en considération du contrôle interne par l'auditeur n'a pas pour but d'exprimer une opinion sur l'efficacité du contrôle interne de l'entité;
 - iii) apprécier le caractère approprié des méthodes comptables retenues et le caractère raisonnable des estimations comptables faites par la direction, de même que des informations fournies les concernant par cette dernière;
 - iv) tirer une conclusion quant au caractère approprié de l'application par la direction du principe comptable de continuité d'exploitation et, selon les éléments probants recueillis, quant à l'existence ou non d'une incertitude significative liée à des événements ou situations susceptibles de jeter un doute important sur la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation. Si l'auditeur conclut à l'existence d'une incertitude significative, il est

¹⁴ Norme ISA 320, *Caractère significatif dans la planification et la réalisation d'un audit*, paragraphe 2 [de la norme ISA 320 (Révisée)].

tenu d'attirer l'attention des lecteurs de son rapport sur les informations fournies dans les états financiers au sujet de cette incertitude ou, si ces informations ne sont pas adéquates, d'exprimer une opinion modifiée. Les conclusions de l'auditeur s'appuient sur les éléments probants recueillis jusqu'à la date de son rapport d'audit. Des événements ou situations futurs pourraient cependant amener l'entité à cesser son exploitation, ;

- v) apprécier, dans le cas où les états financiers sont établis conformément à un référentiel reposant sur le principe de présentation sincère, la présentation d'ensemble, la forme et le contenu des états financiers, y compris les informations fournies dans les états financiers, et apprécier si les états financiers présentent sincèrement les opérations et événements sous-jacents;
 - c) lorsque la norme ISA 600¹⁵ s'applique, donner une description plus approfondie des responsabilités de l'auditeur dans un audit des états financiers de groupe, en indiquant que :
 - i) les responsabilités de l'auditeur consistent à recueillir des éléments probants suffisants et appropriés concernant les informations financières des entités ou activités du groupe pour exprimer une opinion sur les états financiers du groupe;
 - ii) l'auditeur est responsable de la direction, de la supervision et de la réalisation de l'audit de groupe; et
 - iii) l'auditeur assume l'entière responsabilité de son opinion de l'auditeur.
31. {ISA 700 (Révisée) §40} Dans la section «Responsabilités de l'auditeur relatives à l'audit des états financiers» de son rapport d'audit, l'auditeur doit en outre : (Voir par. A50)
- a) indiquer qu'il communique aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise notamment l'étendue des travaux d'audit et du calendrier de réalisation prévus et ses constatations importantes, y compris toute déficience importante du contrôle interne qu'il aurait relevée lors de son audit;
 - b) lorsqu'il s'agit de l'audit d'états financiers d'une entité cotée, indiquer qu'il fournit aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise une déclaration précisant qu'il s'est conformé aux règles d'éthique pertinentes concernant l'indépendance, et leur communique, le cas échéant, toutes les relations et les autres facteurs qui peuvent raisonnablement être considérés comme susceptibles d'avoir une incidence sur son indépendance ainsi que les sauvegardes connexes; et
 - c) lorsqu'il s'agit de l'audit d'états financiers d'une entité cotée ou de toute autre entité pour laquelle les points clés de l'audit sont communiqués conformément à la norme ISA 701, indiquer qu'il détermine, parmi les points communiqués aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise, quels ont été les plus importants lors de l'audit des états financiers de la période en cours et sont par conséquent les points clés de l'audit. Il décrit ces points dans son rapport d'audit, à moins que la loi ou la réglementation n'en interdisent la publication ou si, dans des circonstances extrêmement rares, il détermine qu'il ne devrait pas communiquer un point dans son rapport d'audit parce que l'on peut raisonnablement s'attendre à ce que les conséquences néfastes de la communication de ce point dépassent les avantages pour l'intérêt public. (Voir par. A53).

Emplacement de la description des responsabilités de l'auditeur relative à l'audit des états financiers

32. {ISA 700 (Révisée) §41} La description des responsabilités de l'auditeur relative à l'audit des états financiers requise par les paragraphes 39 et 40 doit : (Voir par. A54)
- a) se trouver dans le corps du rapport de l'auditeur;
 - b) être fournie en annexe du rapport de l'auditeur, auquel cas l'emplacement de cette annexe doit être mentionné dans le rapport de l'auditeur; ou (Voir par. A54 et A55)
 - c) être fournie dans le rapport de l'auditeur par renvoi au site internet d'une autorité compétente, lorsque les textes législatifs ou réglementaires ou les normes nationales d'audit le permettent expressément. (Voir par. A54, A56 et A57)
33. {ISA 700 (Révisée) §42} Lorsque l'auditeur fait un renvoi au site internet d'une autorité compétente contenant une description des responsabilités qui lui incombent, il doit déterminer si cette description répond aux diligences requises par les paragraphes 39 et 40 de la présente norme ISA et n'est pas incohérente avec celles-ci. (Voir par. A56)

¹⁵ Norme ISA 600, *Aspects Particuliers - Audits d'états financiers d'un groupe (y compris l'utilisation des travaux des auditeurs des composants)*.

Autres obligations de communication dans le rapport

34. {ISA 700 (Révisée) §43} Lorsque l'auditeur rend compte dans son rapport d'audit sur les états financiers d'autres obligations complémentaires à celles prévues par les Normes ISA visant à exprimer une opinion sur les états financiers, il doit rendre compte de ces autres obligations dans une partie séparée de son rapport portant le sous-titre « Rapport sur d'autres obligations légales et réglementaires », ou tout autre intitulé approprié selon le contenu de cette partie du rapport, à moins que ces autres obligations de communication dans le rapport couvrent les mêmes sujets que les obligations de communication dans le rapport visées par les normes ISA, auquel cas elles peuvent être présentées dans la même section que les éléments qui s'y rapportent dans les normes ISA. (Voir par A58–A60)
35. {ISA 700 (Révisée) §44} Lorsque d'autres obligations de communication sont présentées dans la même section que les éléments qui s'y rapportent, requis par les normes ISA, l'auditeur doit clairement différencier ces autres obligations de celles qui lui incombent en vertu des normes ISA (Voir par A60)
36. {ISA 700 (Révisée) §45} Lorsque le rapport de l'auditeur comporte une partie séparée sur d'autres obligations de communication diligences requises par les paragraphes 21 à 40 de la présente norme ISA, doivent être inclus dans une partie intitulée « Rapport sur l'audit des états financiers ». Le « Rapport sur d'autres obligations légales et réglementaires » doit venir après le « Rapport sur l'audit des états financiers ». (Voir par A60)

Nom de l'associé responsable de la mission

37. {ISA 700 (Révisée) §46} Dans le cas d'audits de jeux complets d'états financiers à usage général d'entités cotées, le rapport de l'auditeur doit inclure le nom de l'associé responsable de la mission, sauf dans les rares circonstances où il est raisonnable de s'attendre à ce que la communication de cette information entraîne un risque important pour la sécurité d'une personne. Dans les rares circonstances où il n'a pas l'intention d'inclure dans son rapport d'audit le nom de l'associé responsable de la mission, l'auditeur doit s'entretenir de son intention avec les personnes constituant le gouvernement d'entreprise de manière à étayer son appréciation de la probabilité qu'il y ait un risque important pour la sécurité d'une personne, et de la gravité de ce risque. (Voir par. A61 à A63)

Signature de l'auditeur

38. {ISA 700 (Révisée) §47} Le rapport de l'auditeur doit être signé. (Voir par A64-A65)

Adresse de l'auditeur

39. {ISA 700 (Révisée) §48} Le rapport de l'auditeur doit indiquer l'adresse où l'auditeur exerce son activité.

Date du rapport de l'auditeur

40. {ISA 700 (Révisée) §49} L'auditeur doit dater son rapport d'audit à une date qui ne soit pas antérieure à celle à laquelle il a recueilli des éléments probants suffisants et appropriés pour fonder son opinion sur les états financiers, y compris ceux montrant que : (Voir par A66–A69)
 - a. tous les états qui composent les états financiers, y compris les notes y afférentes, ont été établis ; et
 - b. les personnes chargées de l'établissement de ces états financiers ont déclaré qu'elles en prenaient la responsabilité.

Rapport de l'auditeur prescrit par la loi ou la réglementation

41. {ISA 700 (Révisée) §50} Lorsque l'auditeur est tenu par la loi ou la réglementation d'un pays particulier d'émettre son rapport d'audit en suivant une présentation ou une rédaction spécifique, ce rapport ne doit faire référence aux Normes Internationales d'Audit que s'il indique, au minimum, chacun des éléments suivants : (Voir par A70-A71)
 - a. un titre ;
 - b. un destinataire, selon les exigences de la mission ;
 - c. une section « Opinion » contenant l'expression de l'opinion sur les états financiers et une référence au référentiel comptable applicable utilisé pour l'établissement des états financiers (y compris l'identification du pays d'origine du référentiel comptable lorsqu'il est différent des Normes Internationales d'Information Financière ou des Normes Comptables Internationales du Secteur Public, voir paragraphe 26 de la norme ISA) ;
 - d. une identification des états financiers de l'entité qui ont été audités;

- e) une déclaration de l'auditeur précisant qu'il est indépendant de l'entité, conformément aux règles d'éthique pertinentes qui s'appliquent à l'audit, et qu'il a rempli les autres responsabilités éthiques énoncées dans ces règles. En outre, la déclaration doit indiquer le pays d'où émanent les autres règles d'éthique pertinentes ou préciser qu'il s'agit de celles du Code de l'IESBA;
- f) le cas échéant, une section qui tient compte des obligations de communication du paragraphe 22 de la norme ISA 570 (révisée) et qui n'est pas incompatible avec celles-ci;
- g) le cas échéant, une section «Fondement de l'opinion avec réserve [ou de l'opinion défavorable]» qui tient compte des obligations de communication du paragraphe 23 de la norme ISA 570 (révisée) et qui n'est pas incompatible avec celles-ci;
- h) le cas échéant, une section comprenant les informations requises par la norme ISA 701, ou d'autres informations supplémentaires relatives à l'audit qui sont prescrites par un texte législatif ou réglementaire. Cette section doit tenir compte des obligations de communication de cette norme ISA¹⁶ et ne pas être incompatible avec celles-ci; (Voir par. A72-A75)
- i) le cas échéant, une section qui décrit les exigences en matière de rapport requies par le paragraphe 24 de la norme ISA 720 (Révisée)⁹¹
- j) une description des responsabilités de la direction en ce qui concerne l'établissement des états financiers et identification des responsables de la surveillance du processus d'élaboration de l'information financière. Cette description doit tenir compte des obligations de communication des paragraphes 33 à 36 de la norme ISA et ne pas être incompatible avec celles-ci;
- j) une référence aux Normes internationales d'audit et aux textes législatifs ou réglementaires et une description des responsabilités de l'auditeur relatives à l'audit des états financiers. Cette description doit répondre aux obligations de communication des paragraphes 37 à 40 de la norme ISA et ne pas être incompatible avec celles-ci; (Voir par. A50 et A53)
- k) dans le cas de l'audit d'un jeu complet d'états financiers à usage général d'une entité cotée, le nom de l'associé responsable de la mission, sauf dans les rares circonstances où l'on peut raisonnablement s'attendre à ce que la communication de cette information entraîne un risque important pour la sécurité d'une personne;
- l) la signature de l'auditeur ;
- m) l'adresse de l'auditeur ;
- n) la date du rapport de l'auditeur.

Rapport de l'auditeur lorsque l'audit a été effectué à la fois selon des Normes nationales d'audit d'un pays et les Normes Internationales d'Audit.

42. {ISA 700 (Révisée) §51} Un auditeur peut être tenu d'effectuer un audit selon les normes d'un pays particulier (« normes nationales d'audit »), mais s'étant, de plus, conformé aux Normes ISA dans la conduite de l'audit. Si tel est le cas, le rapport de l'auditeur peut faire référence aux Normes Internationales d'Audit en plus des normes nationales d'audit, mais l'auditeur ne doit le faire que dans les cas où : (Voir par A76-A77)
- a. il n'existe pas de conflit entre les diligences requises par les normes nationales d'audit et celles requises par les Normes ISA qui le conduirait (i) à se forger une opinion différente, ou (ii) à ne pas inclure dans son rapport de paragraphe d'observation ou un paragraphe relatif à d'autres points qui, en la circonstance, serait requis par les Normes ISA ; et
 - b. son rapport d'audit comprend, au minimum, chacun des éléments énumérés au paragraphe 50(a) à (o) de la norme ISA lorsque ce rapport suit la présentation et la rédaction prévues par les normes nationales d'audit. La référence à la loi ou à la réglementation visée au paragraphe 50(k) de la norme ISA doit être comprise comme visant les normes nationales d'audit. Le rapport de l'auditeur doit en conséquence identifier celles-ci.
43. {ISA 700 (Révisée) §52} Lorsque le rapport de l'auditeur se réfère à la fois aux normes nationales d'audit et aux Normes Internationales d'Audit, le rapport doit préciser le pays d'origine des normes nationales d'audit.

Informations supplémentaires présentées conjointement avec les états financiers (Voir par A78-A84)

44. {ISA 700 (Révisée) §53} Lorsque des informations supplémentaires qui ne sont pas exigées par le référentiel comptable applicable sont présentées conjointement avec les états financiers audités, l'auditeur doit apprécier si, selon son jugement professionnel, les informations supplémentaires font malgré tout partie intégrante des états financiers en raison de leur nature ou de la façon dont elles sont présentées. Lorsqu'elles font partie intégrante des états financiers, les informations supplémentaires doivent être couvertes par l'opinion de l'auditeur.

¹⁶ Norme ISA 701, paragraphes 11 à 16 [de la norme ISA 701].

⁹¹ Norme ISA 720 (Révisée), paragraphe 24 [de la norme ISA 720 (Révisée)]

45. {ISA 700 (Révisée) §54} Lorsque des informations supplémentaires qui ne sont pas requises aux termes du référentiel comptable applicable ne sont pas considérées comme faisant partie intégrante des états financiers audités, l'auditeur doit évaluer si de telles informations sont présentées de manière à les différencier clairement et suffisamment des états financiers audités. Dans le cas contraire, l'auditeur doit demander à la direction de modifier la façon dont ces informations supplémentaires non audités sont présentées. Si la direction s'y refuse, l'auditeur doit identifier les informations supplémentaires non auditées et expliquer dans son rapport d'audit que ces informations n'ont pas été auditées.

COMMENTAIRES

C.1. Des exemples de rapport de commissaire aux comptes adaptés au contexte de l'espace OHADA présentés dans la partie « Outils ».

C.2. Si l'auditeur n'est pas le commissaire aux comptes de l'entité (audit contractuel), il doit utiliser les exemples de rapports figurant dans la norme ISA 700.

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

Les développements ci-après portent sur l'ensemble des normes de la série ISA 700.

Nous avons noté des divergences de pratique entre les auditeurs dans les différents pays de l'espace OHADA sur le contenu du rapport d'audit applicable dans l'espace OHADA. Les nouveautés introduites par les modifications des normes ISA et la norme ISA 701 soulèvent d'autres questions qu'il convient de traiter.

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

Dans l'espace OHADA, il convient de noter les éléments suivants qui résultent de l'Acte Uniforme OHADA :

- **Etats financiers sur lesquels porte le rapport d'audit :**

Il existe des différences d'interprétation sur les états financiers sur lequel porte le rapport du commissaire aux comptes sur les états financiers annuels dans le cadre d'une entité tenue d'établir des comptes consolidés en application des dispositions de l'Acte uniforme de l'OHADA portant organisation et harmonisation des comptabilités des entreprises:

- L'Acte Uniforme OHADA évoque les « états annuels de synthèse » et parle « du rapport du commissaire aux comptes ». Il n'est pas précisé si ces états de synthèse sont des comptes individuels ou consolidés et si le cas échéant il devrait y avoir deux rapports, un sur les états financiers annuels individuels et un autre sur les états financiers annuels consolidés.
- L'Acte Uniforme OHADA portant organisation et harmonisation des comptabilités des entreprises évoque une mission de certification pour les comptes annuels et une mission de certification pour les comptes consolidés. Il n'est pas précisé si les entités ayant l'obligation d'établir des comptes consolidés ont ou non l'obligation de faire aussi auditer leurs comptes annuels (individuels) par le commissaire aux comptes dans le cadre de son mandat de commissariat aux comptes.
- Si les comptes annuels et les comptes consolidés doivent être audités par le commissaire aux comptes, la question se pose de savoir si un rapport du commissaire aux comptes unique sur les deux jeux d'états financiers annuels doit être émis ou bien deux rapports du commissaire aux comptes sur chacun des jeux d'états financiers annuels ou si le commissaire aux comptes doit émettre qu'un seul rapport sur un seul des deux jeux d'états financiers annuels.

Solution retenue par l'Atelier de Ouagadougou

Les participants à l'Atelier de Ouagadougou ont décidé dans le cas où une entité est tenue d'élaborer des états financiers consolidés d'arrêter des états financiers annuels individuels et des états financiers annuels consolidés. Les commissaires aux comptes doivent établir un rapport de commissariat aux comptes sur les états financiers annuels individuels et un autre rapport sur les états financiers annuels consolidés. Les deux rapports doivent être présentés à l'assemblée générale appelée à approuver les états financiers annuels.

- **Date du rapport d'audit :**

Le rapport du commissaire aux comptes sur les états financiers annuels est communiqué aux membres de l'assemblée générale au moins 15 jours avant la date de tenue de cette assemblée.

Il convient donc de traiter la situation où les comptes ne sont pas disponibles 15 jours avant l'assemblée générale. Deux solutions sont envisageables :

- Emettre un rapport sur les états financiers annuels au moment où les états financiers annuels sont reçus dans les 15 jours précédant l'assemblée générale, en mentionnant l'irrégularité pour non-respect du délai légal ;
- Emettre un rapport « de carence » 15 jours avant l'assemblée générale et le cas échéant un rapport complémentaire si les comptes sont reçus dans le délai de 15 jours avant l'assemblée générale (ce qui est actuellement la doctrine en France).

Solution retenue par l'Atelier de Ouagadougou

Les participants à l'Atelier de Ouagadougou ont décidé d'émettre un rapport « de carence » 15 jours avant l'assemblée générale et le cas échéant un rapport complémentaire si les comptes sont reçus dans le délai de 15 jours avant l'assemblée générale.

- **Titre du rapport d'audit :**

Bien que le terme « rapport général » soit souvent utilisé pour le rapport sur les états financiers annuels, il ne résulte pas d'une disposition issue de l'Acte Uniforme OHADA. Le titre à retenir devrait donc être « Rapport du commissaire aux comptes sur les états financiers annuels » ou « Rapport du commissaire aux comptes sur les états financiers annuels de synthèse » ou, selon le cas, « Rapport du commissaire aux comptes sur les états financiers annuels consolidés ».

Solution retenue par l'Atelier de Ouagadougou

Les participants à l'Atelier de Ouagadougou ont décidé que le titre à retenir devrait donc être « **Rapport du commissaire aux comptes sur les états financiers annuels** » ou « **Rapport du commissaire aux comptes sur les états financiers annuels de synthèse** » ou, selon le cas, « **Rapport du commissaire aux comptes sur les états financiers annuels consolidés** ».

- **Formulation de l'opinion :**

L'opinion sans réserve du commissaire aux comptes doit conclure que « les états financiers de synthèse sont réguliers et sincères et donnent une image fidèle du résultat des opérations écoulées ainsi que de la situation financière et du patrimoine de la société à la fin de cet exercice » (articles 710 et 711 de l'Acte Uniforme OHADA).

Le terme « certifier » a disparu de l'Acte Uniforme OHADA pour ce qui concerne l'opinion d'audit. Il pourrait donc ne pas être repris dans les exemples de rapport proposés.

On notera que toutefois le terme de « certifier » reste utilisé dans l'Acte Uniforme OHADA portant organisation et harmonisation des comptabilités des entreprises (2000), en cours de révision.

Les opinions modifiées du commissaire aux comptes peuvent être (article 711 de l'Acte Uniforme OHADA)

- Une opinion avec réserves
- Une opinion défavorable
- Une impossibilité d'exprimer une opinion.

Cette typologie d'opinions modifiées est conforme à celle figurant dans la norme ISA 705.

Solution retenue par l'Atelier de Ouagadougou

Les participants à l'Atelier de Ouagadougou ont décidé que la formulation retenue par l'article 710 de l'Acte uniforme de l'OHADA relatif au droit des sociétés commerciales et du GIE soit retenue pour le rapport du commissaire aux comptes sur les états financiers annuels de synthèse.

- **Points clé de l'audit :**

L'acte Uniforme OHADA ne prévoit pas explicitement l'existence d'une section points clé de l'audit (comme requis dans la norme ISA 701).

Toutefois, l'inclusion d'une telle section dans le rapport d'audit des sociétés cotées n'est pas explicitement interdite et doit donc figurer dans le rapport sur les états financiers annuels des sociétés cotées pour que le rapport soit conforme aux normes ISA.

Solution retenue par l'Atelier de Ouagadougou

Les participants à l'Atelier de Ouagadougou ont admis l'existence d'une section « points clés de l'audit » dans le rapport de commissariat aux comptes des sociétés cotées.

- **Paragraphe d'observations**

La possibilité pour le commissaire aux comptes d'attirer l'attention du lecteur des états financiers sur tout sujet figurant dans les comptes considéré comme essentiel pour la compréhension des comptes n'est pas explicitement prévue dans l'Acte Uniforme OHADA.

Toutefois, l'inclusion d'une telle section dans le rapport sur les états financiers annuels des sociétés cotées n'est pas explicitement interdite pour des sujets autres que les changements de méthode (voir ci-après).

L'article 141 de l'Acte Uniforme OHADA prévoit que « toute modification dans la présentation des états financiers de synthèse ou dans les méthodes d'évaluation, d'amortissement ou de provisions conformes au droit comptable doit être signalée dans le rapport de gestion et, le cas échéant, dans celui du commissaire aux comptes ». Il en découle que, quand la société a un commissaire aux

comptes, le commissaire aux comptes doit faire référence à ce changement de méthode comptable dans son rapport. Le commissaire aux comptes n'étant pas dispensateur direct d'information, cette mention est faite au moyen d'un paragraphe d'observation attirant l'attention du lecteur sur le paragraphe de l'état annexé décrivant ce changement de méthode (car tout changement de méthode est également décrit dans l'annexe aux comptes et pas uniquement dans le rapport de gestion).

Solution retenue par l'Atelier de Ouagadougou

Les participants à l'Atelier de Ouagadougou ont admis la possibilité pour le commissaire aux comptes d'attirer l'attention du lecteur des états financiers sur tout sujet figurant dans les états financiers annuels considéré comme essentiel pour la compréhension des comptes. Ce paragraphe d'observation est obligatoire en cas de changement de méthode comptable et d'incertitude sur la continuité d'exploitation.

- **Autres exigences de l'Acte Uniforme OHADA (inclues dans la section « Vérifications et informations spécifiques »)**

- Le commissaire aux comptes rend compte de ses travaux sur le rapport de gestion et les documents sur la situation financière et les états financiers de synthèse de la société adressés aux actionnaires dans son rapport sur les comptes annuels (Article 713 de l'Acte Uniforme OHADA). Ce point figure dans une section « Vérifications et informations spécifiques ». Il conviendra de clarifier si le commissaire aux comptes doit effectuer ses travaux sur un ou deux rapports de gestion en cas de comptes consolidés.

Solution retenue par l'Atelier de Ouagadougou

Les participants à l'Atelier de Ouagadougou ont retenu que le commissaire aux comptes effectue ses travaux sur les deux rapports de gestion en cas d'établissement d'états financiers annuels consolidés.

- En cas de non-respect des règles relatives à la détention d'actions d'administrateurs, le commissaire aux comptes le signale dans son rapport à l'assemblée générale annuelle (article 417 de l'Acte Uniforme OHADA). Le fait que ce signalement ait lieu « dans son rapport à l'assemblée générale annuelle » et non « à la plus prochaine assemblée générale » (comme le signalement des autres irrégularités prévu à l'article 716 de l'Acte Uniforme OHADA) implique que ce signalement figure dans le rapport sur les états financiers annuels.

Solution retenue par l'Atelier de Ouagadougou

Les participants à l'Atelier de Ouagadougou ont retenu que le commissaire aux comptes signale cette irrégularité dans son rapport sur les états financiers annuels à la prochaine assemblée ordinaire.

- Il y a lieu de distinguer les irrégularités qui doivent être signalées par le commissaire aux comptes à l'assemblée générale annuelle (lors de l'approbation des états financiers annuels et qui doivent nécessairement être mentionnées dans son rapport sur les états financiers annuels) des irrégularités qui doivent être signalées à la prochaine assemblée générale (celle-ci pouvant être l'assemblée générale annuelle – dans ce cas, le rapport sur les états financiers annuels mentionne cette irrégularité - ou non – une communication ad hoc est donc préparée par le commissaire aux comptes pour signaler cette irrégularité).

Solution retenue par l'Atelier de Ouagadougou

Les participants à l'Atelier de Ouagadougou ont admis cette distinction.

- **Rapport du commissaire aux comptes sur le registre des titres nominatifs en application des dispositions de l'article 746-2 de l'Acte uniforme de l'OHADA**
 - L'Acte uniforme de l'OHADA a introduit lors de sa récente révision une nouvelle disposition sur les registres des titres. Le nouvel article 746-2 est ainsi libellé : « La société tient à jour les registres de titres nominatifs. Le rapport du commissaire aux comptes soumis à l'assemblée générale ordinaire annuelle constate l'existence des registres et donne son avis sur leur tenue conforme. Une déclaration des dirigeants attestant de la tenue conforme des registres est annexée audit rapport ». A la lecture de cet article, plusieurs questions sont mises en évidence.
 - Quel rapport du commissaire aux comptes est visé ? L'article susmentionné indique « le » rapport du commissaire aux comptes soumis à l'assemblée générale ordinaire annuelle. L'utilisation de l'article défini « le » indique-t-elle qu'il s'agit du rapport du commissaire aux comptes sur les états financiers annuels ? Si oui, s'agit-il d'une vérification spécifique du commissaire aux comptes ou tout simplement d'une nouvelle troisième partie introduite dans le rapport sur les états financiers après l'opinion et les vérifications spécifiques ?
 - Est-ce plutôt un nouveau rapport du commissaire aux comptes en plus du rapport sur les états financiers annuels et du rapport sur les conventions réglementées à présenter lors de l'assemblée générale ordinaire ? Si oui, est-ce un rapport d'opinion ?
 - Après analyse, nous vous proposons, dans l'attente du résultat de l'atelier OHADA sur les normes professionnelles et d'une éventuelle saisine de la CCJA par les Etats parties, d'élaborer une attestation sur le registre des titres à mettre à la disposition des actionnaires comme celui relatif à l'article 525.
 - Un exemple de déclaration des dirigeants sur le registre des titres nominatifs et un exemple de rapport du commissaire aux comptes sur le registre des titres nominatifs sont fournis dans la section « Exemples d'outils ».

Solution retenue par l'Atelier de Ouagadougou

Les participants à l'Atelier de Ouagadougou ont retenu le principe d'élaborer **une attestation sur le registre des titres** à mettre à la disposition des actionnaires comme celui relatif à l'article 525.

Livre 2 : Fonctionnement de la société commerciale – Article 288 de l'Acte Uniforme OHADA

« Il est tenu chaque année, dans les six (6) mois qui suivent la clôture de l'exercice, une assemblée générale annuelle au cours de laquelle le rapport de gestion, l'inventaire et les états financiers de synthèse établis par les gérants sont soumis à l'approbation de l'assemblée des associés. À cette fin, les documents visés à l'alinéa précédent, le texte des résolutions proposées ainsi que, le cas échéant, le rapport du commissaire aux comptes, sont communiqués aux associés au moins quinze (15) jours avant la tenue de l'assemblée. Toute délibération prise en violation des dispositions du présent alinéa peut être annulée.

L'assemblée générale annuelle ne peut valablement se tenir que si elle réunit une majorité d'associés représentant la moitié du capital social. Toute délibération prise en violation du présent alinéa est nulle. L'assemblée générale est présidée par l'associé représentant par lui-même ou comme mandataire le plus grand nombre de parts sociales. »

Livre 2 : sociétés en commandite simple – Article 306 de l'Acte Uniforme OHADA

« Il est tenu chaque année, dans les six (6) mois qui suivent la clôture de l'exercice, une assemblée générale annuelle au cours de laquelle le rapport de gestion, l'inventaire et les états financiers de synthèse établis par les gérants sont soumis à l'approbation de l'assemblée des associés.

À cette fin, les documents visés à l'alinéa précédent, le texte des résolutions proposées ainsi que, le cas échéant, le rapport du commissaire aux comptes, sont communiqués aux associés au moins quinze (15) jours avant la tenue de l'assemblée. Toute délibération prise en violation des dispositions du présent alinéa peut être annulée. L'assemblée générale annuelle ne peut valablement se tenir que si elle réunit une majorité d'associés représentant au moins la moitié du capital social. Toute délibération prise en violation du présent alinéa est nulle.

L'assemblée est présidée par l'associé représentant par lui-même ou comme mandataire le plus grand nombre de parts sociales. »

Livre 3 : Sociétés à responsabilité limitée – Article 345 de l'Acte Uniforme OHADA

« En ce qui concerne l'assemblée générale annuelle, le droit de communication porte sur les états financiers de synthèse de l'exercice et le rapport de gestion établis par le gérant, sur le texte des résolutions proposées et, le cas échéant, sur le rapport général du commissaire aux comptes ainsi que sur le rapport spécial du commissaire aux comptes relatif aux conventions intervenues entre la société et un gérant ou un associé.

Le droit de communication s'exerce durant les quinze (15) jours précédant la tenue de l'assemblée générale. À compter de la date de communication de ces documents, tout associé a le droit de poser par écrit des questions auxquelles le gérant est tenu de répondre au cours de l'assemblée.

En ce qui concerne les assemblées autres que l'assemblée annuelle, le droit de communication porte sur le texte des résolutions proposées, le rapport du gérant et, le cas échéant, le rapport du commissaire aux comptes.

Toute délibération prise en violation des dispositions du présent article peut être annulée. L'associé peut en outre, à toute époque, obtenir copie des documents énumérés à l'alinéa premier du présent article, relatifs aux trois (3) derniers exercices. De même, tout associé non gérant peut, deux (2) fois par exercice, poser par écrit des questions au gérant sur tout fait de nature à compromettre la continuité de l'exploitation. La réponse du gérant est communiquée au commissaire aux comptes. »

Livre 4 : Sociétés anonymes – Article 417 de l'Acte Uniforme OHADA

« Les statuts peuvent imposer que chaque administrateur soit propriétaire d'un nombre d'actions de la société qu'ils déterminent. Cette disposition ne s'applique pas dans le cas des salariés nommés administrateurs. Tout administrateur qui, au jour de sa nomination, n'est pas titulaire du nombre d'actions requis par les statuts ou, en cours de mandat, cesse d'en être propriétaire, se trouve en infraction avec les dispositions de l'alinéa qui précède.

Dans ce cas, il doit, dans les trois (3) mois de sa nomination ou si l'infraction survient en cours de mandat, dans les trois (3) mois de la date de la cession d'actions à l'origine de l'infraction, se démettre de son mandat. À l'expiration de ce délai, il est réputé s'être démis de son mandat et doit restituer les rémunérations perçues, sous quelque forme que ce soit, sans que puisse être remise en cause la validité des délibérations auxquelles il a pris part. Les commissaires aux comptes veillent, sous leur responsabilité, à l'observation des dispositions du présent article et en révèlent toute violation dans leur rapport à l'assemblée générale annuelle. »

Livre 4 : Sociétés anonymes – Article 559 de l'Acte Uniforme OHADA

« Dans les six (6) mois qui suivent la clôture de l'exercice, l'actionnaire unique prend toutes les décisions qui sont de la compétence de l'assemblée générale ordinaire annuelle.

Les décisions sont prises au vu des rapports de l'administrateur général et du commissaire aux comptes qui assistent aux assemblées générales conformément à l'article 721 ci-après»

Livre 4 : Sociétés anonymes – Article 746-1 de l'Acte Uniforme OHADA

« Il est établi par chaque société ou par une personne qu'elle habilite à cet effet des registres de titres nominatifs émis par cette société.

Les registres contiennent les indications relatives aux opérations de transfert, de conversion, de nantissement et de séquestre des titres, et notamment :

1° La date de l'opération ;

2° Les nom, prénoms et domicile de l'ancien et du nouveau titulaire des titres, en cas de transfert ;

3° Les nom, prénoms et domicile du titulaire des titres, en cas de conversion de titres au porteur en titres nominatifs ;

4° La valeur nominale et le nombre de titres transférés ou convertis. Toutefois, lorsque ces titres sont des actions, le capital social et le nombre de titres représenté par l'ensemble des actions de la même catégorie peuvent être indiqués en lieu et place de leur valeur nominale ;

5° Le cas échéant, si la société a émis des actions de différentes catégories et s'il n'est tenu qu'un seul registre des actions nominatives, la catégorie et les caractéristiques des actions transférées ou converties ;

6° Un numéro d'ordre affecté à l'opération.

En cas de transfert, le nom de l'ancien titulaire des titres peut être remplacé par un numéro d'ordre permettant de retrouver ce nom dans les registres.

Toutes les écritures contenues dans les registres doivent être signées par le représentant légal de la société ou son délégué.»

Livre 4 : Sociétés anonymes – Article 746-2 de l'Acte Uniforme OHADA

« La société tient à jour les registres de titres nominatifs. Le rapport du commissaire aux comptes soumis à l'assemblée générale ordinaire annuelle constate l'existence des registres et donne son avis sur leur tenue conforme. Une déclaration des dirigeants attestant de la tenue conforme des registres est annexée audit rapport.»

Livre 4 : Sociétés anonymes – Article 710 de l'Acte Uniforme OHADA

« Le commissaire aux comptes émet une opinion indiquant que les états financiers de synthèse sont réguliers et sincères et donnent une image fidèle du résultat des opérations de l'exercice écoulé ainsi que de la situation financière et du patrimoine de la société à la fin de cet exercice. »

Livre 4 : Sociétés anonymes – Article 711 de l'Acte Uniforme OHADA

« Dans son rapport à l'assemblée générale ordinaire, le commissaire aux comptes, à la lumière des éléments probants obtenus :

1°) soit conclut que les états financiers de synthèse sont réguliers et sincères et donnent une image fidèle du résultat des opérations écoulées ainsi que de la situation financière et du patrimoine de la société à la fin de cet exercice ;

2°) soit exprime, en la motivant, une opinion avec réserves ou défavorable ou indique qu'il est dans l'impossibilité d'exprimer une opinion. »

Livre 4 : Sociétés anonymes – Article 713 de l'Acte Uniforme OHADA

« Le commissaire aux comptes vérifie la sincérité et la concordance avec les états financiers de synthèse, des informations données dans le rapport de gestion du conseil d'administration ou de l'administrateur général, selon le cas, et dans les documents sur la situation financière et les états financiers de synthèse de la société adressés aux actionnaires.

Il fait état de ses observations dans son rapport à l'assemblée générale annuelle »

Livre 4 : Sociétés anonymes – Article 714 de l'Acte Uniforme OHADA

« Le commissaire aux comptes s'assure enfin que l'égalité entre les associés est respectée, notamment que toutes les actions d'une même catégorie bénéficient des mêmes droits. »

Livre 4 : Sociétés anonymes – Article 716 de l'Acte Uniforme OHADA

« Le commissaire aux comptes signale, à la plus prochaine assemblée générale, les irrégularités et les inexactitudes relevées par lui au cours de l'accomplissement de sa mission.

En outre, il révèle au ministère public les faits délictueux dont il a eu connaissance dans l'exercice de sa mission, sans que sa responsabilité puisse être engagée par cette révélation. »

EXEMPLES D'OUTILS

Exemple de déclaration des dirigeants sur le registre des titres nominatifs



Exemple de
déclaration de la direc

Exemple de rapport du commissaire aux comptes sur le registre des titres nominatifs



Exemple Rapport
CAC Article 746-2_cl

Exemples de rapport du commissaire aux comptes sur les états financiers annuels (consolidés) d'une société cotée



OHADA_Exemples
de rapports CAC.doc

31. Communication des points clés de l'audit dans le rapport de l'auditeur indépendant (ISA 701)

Dans son rapport sur les comptes d'une société cotée, l'auditeur communique dans une section spécifique les points clé de l'audit. Ces points clé de l'audit sont, parmi les points communiqués aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise, les points ayant nécessité une attention importante de la part de l'auditeur lors de l'audit.

DILIGENCES REQUISES PAR LA NORME ISA 701

Détermination des points clés de l'audit

1. {ISA 701 §9} L'auditeur doit déterminer, parmi les points communiqués aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise, ceux ayant nécessité une attention importante de sa part lors de l'audit. Pour les besoins de cette détermination, l'auditeur doit prendre en considération les éléments suivants : (Voir par A9 à A18)
 - a) les domaines qu'il considère comme présentant des risques d'anomalies significatives plus élevés ou à l'égard desquels il a identifié des risques importants conformément à la norme ISA 315 (révisée)⁹² ; (Voir par A19 à A22)
 - b) les jugements importants portés par l'auditeur en ce qui concerne les domaines des états financiers sujet à des jugements importants de la direction, tels que les estimations comptables identifiées comme présentant une incertitude élevée liée à l'estimation; (Voir par A23 et A24)
 - c) les incidences sur l'audit d'événements ou d'opérations importants qui ont eu lieu au cours de la période en cours. (Voir par A25 et A26)
2. {ISA 701 §10} L'auditeur doit déterminer, parmi les points déterminés conformément au paragraphe 9 [de la norme ISA 701], ceux qui ont été les plus importants lors de l'audit des états financiers de la période en cours et qui constituent de ce fait les points clés de l'audit. (Voir par A9 à A11, A27 à A30)

Communication des points clés de l'audit

3. {ISA 701 §11} L'auditeur doit décrire chacun des points clés de l'audit, utilisant un sous-titre approprié, dans une section distincte de son rapport d'audit intitulée «Points clés de l'audit», sauf dans les circonstances exposées aux paragraphes 14 et 15 [de la norme ISA 701]. L'introduction de cette section du rapport d'audit de l'auditeur doit mentionner que:
 - a) les points clés de l'audit sont les points qui, selon le jugement professionnel de l'auditeur, ont été les plus importants lors de l'audit des états financiers [de la période en cours]; et
 - b) ces points ont été traités dans le contexte de l'audit des états financiers pris dans leur ensemble, lors de la formation de notre opinion sur ceux-ci et qu'une opinion distincte sur ces points n'est pas exprimée (Voir par A31 à A33)

"Points clés de l'audit" ne sont pas un substitut à l'expression d'une opinion modifiée

4. {ISA 701 §12} L'auditeur ne doit pas communiquer, dans la section «Points clés de l'audit» de son rapport d'audit, un point qui l'obligerait à exprimer une opinion modifiée conformément à la norme ISA 705 (Révisée). (Voir par A5)

Description de chacun des points clés de l'audit

5. {ISA 701 §13} La description de chacun des points clés de l'audit présentés dans la section «Points clés de l'audit» du rapport de l'auditeur doit, le cas échéant, inclure un renvoi à l'information fournie ou aux informations y afférentes fournies dans les états financiers, et doit faire état : (Voir par A34 à A41)

⁹² Norme ISA 315 (révisée), Identification et évaluation des risques d'anomalies significatives par la connaissance de l'entité et de son environnement.

- a) des raisons pour lesquelles le point est considéré comme étant l'un des plus importants de l'audit et constitue de ce fait un point clé de l'audit; et (Voir par A42 à A45)
- b) de la façon dont ce point a été traité lors de l'audit. (Voir par A46 à A51)

Circonstances dans lesquelles un point considéré comme un point clé de l'audit n'est pas communiqué dans le rapport de l'auditeur

6. {ISA 701 §14} L'auditeur doit décrire chacun des points clés de l'audit dans son rapport d'audit, sauf si : (Voir par A53 à A56)

- a) des textes législatifs ou réglementaires en empêchent la publication; (Voir par A52)
- b) l'auditeur détermine, dans des circonstances extrêmement rares, que le point ne devrait pas être communiqué dans le rapport d'audit parce que les conséquences néfastes raisonnablement attendues de la communication de ce point dépassent les avantages qu'elle aurait au regard de l'intérêt public. La présente disposition ne s'applique pas si l'entité a communiqué au public des informations sur le point.

Relation entre les descriptions des points clés de l'audit et les autres éléments devant être inclus dans le rapport de l'auditeur

7. {ISA 701 §15} Un point donnant lieu à l'expression d'une opinion modifiée conformément à la norme ISA 705 (révisée), ou à 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 selon la norme ISA 570 (révisée), constituent, par leur nature même, des points clés de l'audit. Cependant, dans de telles circonstances, ces points ne doivent pas être décrits dans la section «Points clés de l'audit» du rapport de l'auditeur, et les diligences requises par les paragraphes 13 et 14 [de la norme ISA 701] ne s'appliquent pas. L'auditeur doit plutôt :

- a) faire rapport sur ces points conformément aux normes ISA applicables; et
- b) inclure, dans la section «Points clés de l'audit», un renvoi à la section «Fondement de l'opinion avec réserve» (ou «Fondement de l'opinion défavorable») ou à la section «Incertitude significative sur la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation». (Voir par A6 et A7)

Forme et contenu de la section «Points clés de l'audit» dans d'autres circonstances

8. {ISA 701 §16} Lorsque l'auditeur détermine, en fonction des faits et circonstances de l'entité et de l'audit, qu'il n'y a pas de points clés de l'audit à communiquer ou que les seuls points clés de l'audit sont ceux décrits au paragraphe 15 [de la norme ISA 701], il doit mentionner ce fait dans une section distincte de son rapport d'audit intitulée «Points clés de l'audit». (Voir par A57 à A59)

Communication avec les personnes constituant le gouvernement d'entreprise

9. {ISA 701 §17} L'auditeur doit communiquer aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise :

- a) les points qu'il a déterminé comme des points clés de l'audit; ou
- b) s'il y a lieu, en fonction des faits et circonstances de l'entité et de l'audit, le fait qu'il a déterminé qu'il n'y a pas de points clés de l'audit à communiquer dans son rapport d'audit. (Voir par A60 à A63)

Documentation

10. {ISA 701 §18} L'auditeur doit inclure dans la documentation d'audit : (Voir par A64)

- a) les points ayant requis une attention importante de sa part, lesquels sont déterminés conformément au paragraphe 9, ainsi que le raisonnement suivant lequel l'auditeur a décidé que chacun de ces points constituait ou non un point clé de l'audit, conformément au paragraphe 10 [de la norme ISA 701];
- b) s'il y a lieu, le raisonnement suivant lequel l'auditeur a décidé qu'il n'y avait pas de points clés de l'audit à communiquer dans son rapport d'audit ou que les seuls points clés de l'audit à communiquer étaient ceux dont il est question au paragraphe 15 [de la norme ISA 701]; et
- c) s'il y a lieu, le raisonnement suivant lequel l'auditeur a décidé de ne pas communiquer dans son rapport d'audit un point considéré comme un point clé de l'audit.

COMMENTAIRES

C.1. La norme ISA 260 (Révisée) requiert de l'auditeur qu'il communique aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise les risques importants qu'il a identifiés. Le paragraphe A13 de la norme ISA 260 explicite que l'auditeur peut également communiquer aux personnes constituant le gouvernement

d'entreprise la façon dont l'auditeur prévoit de tenir compte des aspects qui, selon son évaluation, comportent les risques d'anomalies significatives les plus élevés.

- C.2. La norme ISA 315 (révisée) définit un risque important comme étant un risque identifié et évalué d'anomalie significative qui, selon le jugement de l'auditeur, requiert une attention particulière au cours de l'audit. Les domaines à l'égard desquels la direction doit porter des jugements importants et les transactions inhabituelles importantes peuvent souvent être identifiés comme des risques importants. Il est donc fréquent que les risques importants constituent des domaines nécessitant une attention importante de la part de l'auditeur.
- C.3. Toutefois, cela pourrait ne pas être le cas pour tous les risques importants. Par exemple, la norme ISA 240 présume qu'il existe des risques de fraude dans la comptabilisation des produits et requiert de l'auditeur qu'il considère les risques évalués d'anomalies significatives provenant de fraudes comme des risques importants. La norme ISA 240 indique en outre que, du fait du caractère imprévisible de la façon dont un contournement des contrôles par la direction peut se produire, il constitue un risque d'anomalies significatives provenant de fraudes et donc d'un risque important. Selon leur nature, ces risques peuvent ne pas nécessiter une attention importante de la part de l'auditeur et, par conséquent, ne pas être pris en considération par celui-ci dans la détermination des points clés de l'audit.
- C.4. La norme ISA 315 (révisée) explicite que l'évaluation par l'auditeur des risques d'anomalies significatives au niveau des assertions peut évoluer au cours de l'audit au fur et à mesure qu'il recueille des éléments probants supplémentaires. La révision de l'évaluation des risques faite par l'auditeur et la modification des procédures d'audit planifiées pour un aspect particulier des états financiers (par exemple, un changement important dans la stratégie d'audit, lorsque l'auditeur a fondé son évaluation des risques sur l'hypothèse que certains contrôles fonctionnaient efficacement et qu'il recueille par la suite des éléments probants indiquant que ces contrôles ne fonctionnaient pas efficacement tout au long de la période visée par l'audit, surtout si les contrôles concernent un domaine pour lequel le risque d'anomalies significatives est considéré comme élevé) peut amener l'auditeur à établir qu'un domaine nécessite une attention importante de sa part.
- C.5. Les points ayant nécessité une attention importante de la part de l'auditeur peuvent également avoir donné lieu à des échanges soutenus avec les personnes constituant le gouvernement d'entreprise. La nature et l'étendue des communications avec les personnes constituant le gouvernement d'entreprise relativement à ces points sont souvent utiles pour déterminer les points qui ont été les plus importants de l'audit. Par exemple, l'auditeur peut avoir eu avec les personnes constituant le gouvernement d'entreprise des échanges plus poussés, fréquents ou soutenus à l'égard de points particulièrement délicats ou complexes, telles que l'application des principales méthodes comptables à l'égard desquelles l'auditeur ou la direction ont dû porter des jugements importants.
- C.6. La description peut également faire mention des principaux facteurs qui ont amené l'auditeur à considérer un point comme ayant été l'un des plus importants dans le contexte de l'audit. Par exemple :
- des conditions économiques qui ont eu une incidence sur la capacité de l'auditeur à recueillir des éléments probants, par exemple des marchés qui ne sont pas liquides pour certains instruments financiers;
 - de nouvelles ou des développements de méthodes comptables, par exemple en ce qui concerne des points propres à l'entité ou au secteur d'activité à l'égard desquels l'équipe affectée à la mission a procédé à des consultations au sein du cabinet,
 - des changements dans la stratégie ou le modèle économique de l'entité qui ont eu une incidence significative sur les états financiers.
- C.7. Le niveau de détail à fournir dans le rapport de l'auditeur en ce qui concerne la description de la façon dont un point clé de l'audit a été traité lors de l'audit relève du jugement professionnel. Conformément au paragraphe 13 b), l'auditeur peut inclure dans sa description un ou plusieurs des éléments suivants :
- les aspects des réponses de l'auditeur ou de la stratégie qu'il a adoptée qui ont été les plus pertinents pour un point ou qui visaient expressément le risque évalué d'anomalies significatives;
 - un bref survol des procédures qu'il a mises en œuvre;
 - une indication des résultats des procédures d'audit;
 - ses principales observations à l'égard du point,
 - ou une combinaison de ces éléments.

32. Modifications apportées à l'opinion formulée dans le rapport de l'auditeur (ISA 705 (Révisée))

L'auditeur modifie son opinion quand il conclut que les états financiers comportent des anomalies significatives ou quand il n'est pas en mesure de recueillir des éléments probants suffisants et appropriés. Selon le cas, l'auditeur formule une opinion avec réserve, une opinion défavorable ou une impossibilité d'exprimer une opinion.

DILIGENCES REQUISES PAR LA NORME ISA 705 (Révisée)

Situations qui requièrent une opinion modifiée

1. {ISA 705 (Révisée) §6} L'auditeur doit modifier l'opinion formulée dans son rapport d'audit :
 - d) lorsqu'il conclut que, sur la base des éléments probants recueillis, les états financiers pris dans leur ensemble comportent des anomalies significatives ; ou (Voir par A2–A7)
 - e) lorsqu'il n'est pas en mesure de recueillir des éléments probants suffisants et appropriés pour conclure que les états financiers pris dans leur ensemble ne comportent pas d'anomalies significatives. (Voir par A8–A12)

Détermination du type d'opinion modifiée

Opinion avec réserve

2. {ISA 705 (Révisée) §7} L'auditeur doit exprimer une opinion avec réserve :
 - a) lorsqu'il conclut, après avoir recueilli des éléments suffisants et appropriés, que les anomalies, prises individuellement ou en cumulé, ont une incidence significative mais n'ont pas de caractère diffus dans les états financiers ; ou
 - b) lorsqu'il n'est pas en mesure de recueillir des éléments probants suffisants et appropriés sur lesquels fonder son opinion, mais qu'il conclut que les incidences éventuelles sur les états financiers d'anomalies non détectées pourraient être significatives mais ne pas avoir de caractère diffus dans les états financiers.

Opinion défavorable

3. {ISA 705 (Révisée) §8} L'auditeur doit exprimer une opinion défavorable lorsqu'il conclut, après avoir recueilli des éléments probants suffisants et appropriés, que des anomalies, prises individuellement ou en cumulé, ont à la fois une incidence significative et un caractère diffus dans les états financiers.

Impossibilité d'exprimer une opinion

4. {ISA 705 (Révisée) §9} L'auditeur doit formuler une impossibilité d'exprimer une opinion lorsqu'il n'est pas en mesure de recueillir des éléments probants suffisants et appropriés sur lesquels forger son opinion, et qu'il conclut que les incidences éventuelles sur les états financiers d'anomalies non détectées pourraient être à la fois significatives et avoir un caractère diffus.
5. {ISA 705 (Révisée) §10} L'auditeur doit formuler une impossibilité d'exprimer une opinion lorsque, dans des situations extrêmement rares et bien qu'ayant recueilli des éléments probants suffisants et appropriés sur chacune des incertitudes individuelles, il conclut qu'il n'est pas possible de se forger une opinion sur les états financiers en raison de l'interaction possible de ces incertitudes et de leur incidence cumulée éventuelle sur les états financiers.

Conséquence d'une impossibilité de recueillir des éléments probants suffisants et appropriés en raison d'une limitation à l'étendue des travaux d'audit imposée par la direction après que l'auditeur a accepté la mission

6. {ISA 705 (Révisée) §11} Si, après avoir accepté la mission, l'auditeur se rend compte que la direction a imposé une limitation à l'étendue de ses travaux d'audit et qu'il estime que cette limitation le conduira vraisemblablement à exprimer une opinion avec réserve ou à formuler une impossibilité d'exprimer une opinion sur les états financiers, il doit demander à la direction de lever cette limitation.
7. {ISA 705 (Révisée) §12} Si la direction refuse de lever la limitation visée au paragraphe 11 [de la norme ISA 705 (Révisée)], l'auditeur doit en informer les personnes constituant le gouvernement d'entreprise, à moins que toutes ces personnes ne soient impliquées dans la direction de l'entité⁹³, et considérer s'il est possible de mettre en œuvre des procédures alternatives pour recueillir des éléments probants suffisants et appropriés.
8. {ISA 705 (Révisée) §13} Si l'auditeur n'est pas en mesure de recueillir des éléments probants suffisants et appropriés, il doit en déterminer les implications :
 - a) s'il conclut que les incidences éventuelles sur les états financiers d'anomalies non détectées pourraient être significatives mais ne pas avoir de caractère diffus, l'auditeur doit exprimer une opinion avec réserve ; ou
 - b) s'il conclut que les incidences éventuelles sur les états financiers d'anomalies non détectées pourraient être à la fois significatives et avoir un caractère diffus de telle sorte qu'une opinion avec réserve ne conviendrait pas pour exprimer la gravité de la situation, l'auditeur doit :
 - i. soit se démettre de la mission d'audit, lorsque cela est réalisable en pratique et possible au terme de la loi ou de la réglementation applicable ; ou (Voir par A13)
 - ii. soit, s'il n'est pas réalisable en pratique ou possible de se démettre de la mission avant l'émission du rapport d'audit, formuler une impossibilité d'exprimer une opinion sur les états financiers (Voir par A14).
9. {ISA 705 (Révisée) §14} Si l'auditeur se démet de la mission dans la situation prévue au paragraphe 13(b)(i) [de la norme ISA 705 (Révisée)], il doit, avant de se démettre, informer les personnes constituant le gouvernement d'entreprise de tout problème identifié au cours de l'audit qui aurait donné lieu une modification de l'opinion. (Voir par A15)

Autres aspects relatifs à une opinion défavorable ou à une impossibilité d'exprimer une opinion

10. {ISA 705 (Révisée) §15} Lorsque l'auditeur estime nécessaire d'exprimer une opinion défavorable ou de formuler une impossibilité d'exprimer une opinion sur les états financiers pris dans leur ensemble, il ne doit pas, par ailleurs, exprimer dans son rapport d'audit une opinion non modifiée sur la base du même référentiel comptable sur un état financier seul ou un ou plusieurs éléments, comptes ou rubriques spécifiques d'un état financier. Dans cette situation, inclure une telle opinion non modifiée dans le même rapport contredirait l'opinion défavorable exprimée ou l'impossibilité formulée d'exprimer une opinion sur les états financiers pris dans leur ensemble. (Voir par A16)

Forme et contenu du rapport de l'auditeur lorsque l'opinion est modifiée

Opinion d'audit

11. {ISA 705 (Révisée) §16} Quand l'auditeur modifie l'opinion d'audit, il doit retenir le titre « Opinion avec réserve », « Opinion défavorable » ou « Impossibilité d'exprimer une opinion », selon le cas, pour la section « Opinion » (Voir par A17-A19).

Opinion avec réserve

12. {ISA 705 (Révisée) §17} Lorsque l'auditeur exprime une opinion avec réserve en raison d'une anomalie significative dans les états financiers, il doit indiquer que, à son avis, sous réserve des incidences du ou des problèmes décrits dans la section « Fondement de l'opinion avec réserve » :
 - a) lorsqu'il exprime une opinion conformément à un référentiel reposant sur le principe d'image fidèle, les états financiers ci-joints donnent, dans tous leurs aspects significatifs, une image fidèle de [...] conformément au [référentiel comptable applicable] ;

⁹³ Norme ISA 260, « Communication avec les personnes constituant le gouvernement d'entreprise », paragraphe 13.

- b) lorsqu'il exprime une opinion conformément à un référentiel reposant sur le principe de conformité, les états financiers ci-joints ont été préparés, dans tous leurs aspects significatifs, conformément au [référentiel comptable applicable].

Lorsque l'opinion modifiée découle d'une impossibilité de recueillir des éléments probants suffisants et appropriés, l'auditeur doit utiliser l'intitulé « sous réserve des incidences éventuelles du point [ou des points]... pour exprimer l'opinion modifiée. (Voir par A20)

Opinion défavorable

13. {ISA 705 (Révisée) §18} Lorsque l'auditeur exprime une opinion défavorable, il doit indiquer que, à son avis, en raison de l'importance du ou des points décrits dans la section « Fondement de l'opinion défavorable » :
- lorsqu'il exprime une opinion conformément à un référentiel reposant sur le principe d'image fidèle, les états financiers ci-joints ne donnent pas une image fidèle de [...] conformément au [référentiel comptable applicable] ;
 - lorsqu'il exprime une opinion conformément à un référentiel reposant sur le principe de conformité, les états financiers ci-joints n'ont pas été préparés, dans tous leurs aspects significatifs, conformément au [référentiel comptable applicable].

Impossibilité d'exprimer une opinion

14. {ISA 705 (Révisée) §19} Lorsque l'auditeur formule une impossibilité d'exprimer une opinion en raison du fait qu'il n'est pas en mesure d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés, il doit
- Indiquer qu'il n'exprime pas d'opinion sur les états financiers ci-joints ;
 - Indiquer que, en raison de l'importance du ou des points décrits dans la section « Fondement de l'impossibilité d'exprimer une opinion », il n'a pas été en mesure d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés pour fonder une opinion d'audit sur les états financiers
 - Modifier la déclaration requise par l'alinéa 24b) de la norme ISA 700 (Révisée) qui indique que les états financiers ont été audités, pour dire qu'il a pour mission d'effectuer un audit des états financiers.

Fondement de l'opinion

15. {ISA 705 (Révisée) §20} Lorsque l'auditeur modifie son opinion sur les états financiers, il doit, outre les points particuliers requis par la norme ISA 700 (Révisée),
- Remplacer l'intitulé « Fondement de l'opinion » requis par le paragraphe 28 de la norme ISA 700 (Révisée) par l'intitulé « Fondement de l'opinion avec réserve », « Fondement de l'opinion défavorable » ou « Fondement de l'impossibilité d'exprimer une opinion » selon le cas ;
 - Dans cette section, inclure une description du point à l'origine de la modification.
16. {ISA 705 (Révisée) §21} Si les états financiers comportent une anomalie significative ayant trait à des montants particuliers contenus dans ceux-ci (y compris dans les informations chiffrées fournies), l'auditeur doit inclure dans la section « Fondement de l'opinion modifiée » une description et la quantification des incidences financières de l'anomalie, à moins que ceci ne soit pas faisable en pratique. Lorsqu'il n'est pas faisable en pratique de quantifier les incidences financières, l'auditeur doit alors l'indiquer dans ladite section (Voir par A22)
17. {ISA 705 (Révisée) §22} Si les états financiers comportent une anomalie significative ayant trait aux informations explicatives fournies, il doit expliquer en quoi ces informations sont erronées dans la section Fondement de l'opinion modifiée.
18. {ISA 705 (Révisée) §23} Si les états financiers comportent une anomalie significative résultant de l'omission d'informations requises, l'auditeur doit :
- S'entretenir de cette omission avec les personnes constituant le gouvernement d'entreprise ;
 - Décrire dans la section Fondement de l'opinion modifiée la nature de l'information omise ; et
 - à moins que la loi ou la réglementation ne l'interdise, mentionner les informations omises, pour autant que cela soit raisonnablement réalisable en pratique et qu'il ait pu recueillir des éléments probants suffisants et appropriés sur ces informations. (Voir Par. A23)
19. {ISA 705 (Révisée) §24} Si l'auditeur exprime une opinion modifiée en raison d'une impossibilité de recueillir des éléments probants suffisants et appropriés, il doit indiquer les raisons de cette impossibilité dans la section Fondement de l'opinion modifiée.
20. {ISA 705 (Révisée) §25} Lorsque l'auditeur exprime une opinion avec réserve ou une opinion défavorable, il doit modifier la déclaration relative à la question de savoir si les éléments probants recueillis sont suffisants et appropriés pour fonder l'opinion d'audit requise à l'alinéa 28 d) de la norme ISA 700 (révisée) de manière à y inclure les termes «avec réserve» ou «défavorable», selon le cas.

21. {ISA 705 (Révisée) §26} Lorsque l'auditeur formule une impossibilité d'exprimer une opinion sur les états financiers, son rapport ne doit pas comprendre les éléments exigés aux alinéas 28 b) et 28 d) de la norme ISA 700 (révisée). Ces éléments consistent en :
- a) un renvoi à la section du rapport de l'auditeur qui décrit les responsabilités de l'auditeur;
 - b) une déclaration indiquant que les éléments probants recueillis sont suffisants et appropriés pour permettre à l'auditeur de fonder son opinion.
22. {ISA 705 (Révisée) §27} Même dans les cas où l'auditeur a exprimé une opinion défavorable ou a formulé une impossibilité d'exprimer une opinion sur les états financiers, il doit préciser dans la section Fondement de l'opinion modifiée, tout autre point dont il aurait eu connaissance et qui l'aurait obligé à exprimer une opinion modifiée ainsi que son incidence. (Voir Par. A24)

Description de la responsabilité de l'auditeur lorsqu'il formule une impossibilité d'exprimer une opinion

23. {ISA 705 (Révisée) §28} Lorsque l'auditeur formule une impossibilité d'exprimer une opinion en raison de l'impossibilité de recueillir des éléments probants suffisants et appropriés, il doit modifier la description des responsabilités de l'auditeur requise aux paragraphes 38 à 40 de la norme ISA 700 (révisée) de manière à y inclure uniquement les éléments suivants : (Réf. : par. A25)
- a) une déclaration indiquant que les responsabilités de l'auditeur consistent à réaliser un audit des états financiers de l'entité conformément aux Normes internationales d'audit et à délivrer un rapport d'audit;
 - b) une déclaration indiquant que, toutefois, en raison du ou des points décrits dans la section Fondement de l'impossibilité d'exprimer une opinion, il n'a pas été en mesure de recueillir des éléments probants suffisants et appropriés pour fonder une opinion d'audit sur les états financiers;
 - c) la déclaration au sujet de l'indépendance de l'auditeur et d'autres responsabilités d'ordre déontologique requise par le paragraphe 28 c) de la norme ISA 700 (révisée).
29. {ISA 705 (Révisée) §29} A moins que les textes législatifs ou réglementaires ne l'exigent, lorsque l'auditeur formule une impossibilité d'exprimer une opinion sur les états financiers, son rapport ne doit pas comprendre de section sur les points clé de l'audit conformément à la norme ISA 701. (Voir par A26)

Communication avec les personnes constituant le gouvernement d'entreprise

24. {ISA 705 (Révisée) §30} Lorsque l'auditeur envisage de modifier l'opinion dans son rapport d'audit, il doit communiquer aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise les raisons qui le conduisent à cette opinion modifiée ainsi que la formulation de celle-ci. (Voir par A27)

COMMENTAIRES

- C.1. Voir les commentaires de la norme ISA 700 (Révisée).
- C.2. La norme ISA 705 (Révisée) comprend des exemples d'opinions modifiées.

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

Voir les éléments complémentaires figurant dans la norme ISA 700.

Livre 4 : Sociétés anonymes – Article 710 de l'Acte Uniforme OHADA

« Le commissaire aux comptes émet une opinion indiquant que les états financiers de synthèse sont réguliers et sincères et donnent une image fidèle du résultat des opérations de l'exercice écoulé ainsi que de la situation financière et du patrimoine de la société à la fin de cet exercice. »

Livre 4 : Sociétés anonymes – Article 711 de l'Acte Uniforme OHADA

« Dans son rapport à l'assemblée générale ordinaire, le commissaire aux comptes, à la lumière des éléments probants obtenus :

1°) soit conclut que les états financiers de synthèse sont réguliers et sincères et donnent une image fidèle du résultat des opérations écoulées ainsi que de la situation financière et du patrimoine de la société à la fin de cet exercice ;

2°) soit exprime, en la motivant, une opinion avec réserves ou défavorable ou indique qu'il est dans l'impossibilité d'exprimer une opinion. »

EXEMPLES D'OUTILS

Questionnaire d'aide à la détermination de l'opinion d'audit et de rédaction du rapport d'audit



OHADA -
Questionnaire d'aide :

Exemples de rapport du commissaire aux comptes sur les états financiers annuels (consolidés) d'une société cotée



OHADA_Exemples
de rapports CAC.doc

33. Paragraphes d'observation et paragraphes relatifs à d'autres points dans le rapport de l'auditeur indépendant (ISA 706 (Révisée))

Quand l'auditeur souhaite attirer l'attention des utilisateurs du rapport d'audit sur un point figurant dans les états financiers essentiel pour la compréhension des états financiers, l'auditeur inclut dans son rapport d'audit un paragraphe d'observation.

Quand l'auditeur considère qu'il est nécessaire de communiquer un point ne figurant pas dans les états financiers qui, selon son jugement, est pertinent pour la compréhension, par les utilisateurs, de l'audit, de la responsabilité de l'auditeur ou de son rapport d'audit, l'auditeur inclut dans son rapport d'audit un paragraphe relatif à d'autres points.

DILIGENCES REQUISES PAR LA NORME ISA 706 (Révisée)

Paragraphes d'observation dans le rapport de l'auditeur

1. {ISA 706 (Révisée) §8} Si l'auditeur considère qu'il est nécessaire d'attirer l'attention des utilisateurs sur un point présenté ou mentionné dans les états financiers qui, selon son jugement, est d'une importance telle qu'il est essentiel à leur compréhension des états financiers, il doit inclure un paragraphe d'observation dans son rapport d'audit, à la condition que (Voir par A5–A6)
 - a) l'auditeur ne soit pas tenu de modifier son opinion conformément à la norme ISA 705 (révisée) en raison de ce point;
 - b) lorsque la norme ISA 701 s'applique, l'auditeur n'ait pas déterminé que ce point constituait un point clé de l'audit à communiquer dans son rapport d'audit. (Voir par A1–A3)
2. {ISA 706 (Révisée) §9} Lorsqu'il inclut un paragraphe d'observation dans son rapport d'audit, l'auditeur doit :
 - a) l'inclure dans une section distincte de son rapport, précédée d'un titre approprié contenant le terme « observation »;
 - b) mentionner, dans le paragraphe, une référence claire au point sur lequel il attire l'attention et l'endroit des états financiers où une description détaillée du point est fournie ; Le paragraphe doit porter uniquement sur une information présentée ou fournie dans les états financiers ; et
 - c) préciser que son opinion d'audit n'est pas modifiée au regard du point mis en exergue dans le paragraphe d'observation. (Voir par A7, A8, A16 et A17)

Paragraphes relatifs à d'autres points dans le rapport de l'auditeur

3. {ISA 706 (Révisée) §10} Si l'auditeur considère qu'il est nécessaire de communiquer un point autre que ceux présentés ou faisant l'objet d'informations fournies dans les états financiers qui, selon son jugement, est pertinent pour la compréhension, par les utilisateurs, de l'audit, de la responsabilité de l'auditeur ou de son rapport d'audit, - il doit inclure dans son rapport d'audit un paragraphe relatif à d'autres points lorsque les conditions suivantes sont réunies :
 - a) aucun texte législatif ou réglementaire ne l'interdit;
 - b) lorsque la norme ISA 701 s'applique, le point n'a pas été déterminé comme étant un point clé de l'audit à communiquer dans le rapport de l'auditeur. (Voir par A9–A14).
4. {ISA 706 (Révisée) §11} Lorsque l'auditeur inclut dans son rapport d'audit un paragraphe relatif à d'autres points, il doit l'inclure dans une section distincte sous l'intitulé « Autre point » ou tout autre titre approprié. (Voir par A15–A17)

Communication avec les personnes constituant le gouvernement d'entreprise

5. {ISA 706 (Révisée) §12} Si l'auditeur envisage d'inclure dans son rapport d'audit un paragraphe d'observation ou un paragraphe relatif à d'autres points, il doit en faire part aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise et leur communiquer la formulation. (Voir par A18)

COMMENTAIRES

Paragraphe d'observation dans le rapport de l'auditeur

C.1. L'auditeur peut considérer nécessaire d'inclure un paragraphe d'observation dans les cas suivants, par exemple :

- Une incertitude concernant l'issue future d'une action en justice exceptionnelle par sa gravité ;
- L'application anticipée d'une nouvelle norme comptable ;
- Un événement postérieur important survenu entre la date de clôture et la date du rapport de l'auditeur ;
- Une catastrophe majeure qui a une incidence significative sur la situation financière de l'entité.

C.2. L'observation peut être formulée de la façon suivante :

Paragraphe d'observation

« Sans remettre en cause l'opinion exprimée ci-dessus, nous attirons votre attention sur la note X de l'annexe qui décrit »

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

Voir les éléments complémentaires figurant dans la norme ISA 700 (Révisée).

Dans l'espace OHADA, un paragraphe d'observation est requis en cas de changement de méthode comptable.

Livre 2 : Fonctionnement de la société commerciale – Article 141 de l'Acte Uniforme OHADA

« Toute modification dans la présentation des états financiers de synthèse ou dans les méthodes d'évaluation, d'amortissement ou de provisions conformes au droit comptable doit être signalée dans le rapport de gestion et, le cas échéant, dans celui du commissaire aux comptes. »

34. Données comparatives – Chiffres correspondants et états financiers comparatifs (ISA 710)

L'auditeur réalise des vérifications sur les données comparatives figurant dans les états financiers, qu'il s'agisse de chiffres correspondants ou d'états financiers comparatifs.

DILIGENCES REQUISES PAR LA NORME ISA 710

Procédures d'audit

1. {ISA 710 §7} L'auditeur doit déterminer si les états financiers comprennent les données comparatives requises par le référentiel comptable applicable et si ces informations sont correctement présentées. A cette fin, l'auditeur doit apprécier si :
 - a) les données comparatives sont en accord avec les données chiffrées et les autres informations fournies présentées pour la période précédente ou, si nécessaire, ont été retraitées ; et
 - b) les méthodes comptables appliquées aux données comparatives sont similaires à celles appliquées pour la période en cours ou, s'il y a eu des changements de méthodes comptables, si ceux-ci ont été correctement comptabilisés et sont présentés et relatés de manière adéquate.
2. {ISA 710 §8} Si l'auditeur a connaissance lors de la réalisation de l'audit de la période en cours d'une anomalie significative possible dans les données comparatives, il doit mettre en œuvre les procédures d'audit supplémentaires nécessaires au regard des circonstances afin de recueillir des éléments probants suffisants et appropriés pour déterminer s'il existe ou non une anomalie significative. Si l'auditeur a audité les états financiers de la période précédente, il doit également suivre les diligences concernées requises par la Norme ISA 560⁹⁴. Si les états financiers de la période précédente ont été corrigés, l'auditeur doit s'assurer que les données comparatives sont en accord avec les états financiers corrigés.
3. {ISA 710 §9} Ainsi qu'il est requis par la Norme ISA 580⁹⁵, l'auditeur doit demander des déclarations écrites pour toutes les périodes couvertes par son opinion d'audit. Il doit aussi obtenir une déclaration écrite spécifique concernant toute rectification faite pour corriger une anomalie significative dans les états financiers de la période précédente qui affecte les données comparatives.

Rapport d'audit

Chiffres correspondants

4. {ISA 710 §10} Lorsque des chiffres correspondants sont présentés, l'opinion de l'auditeur ne doit pas se référer à ces chiffres correspondants, sauf dans les cas décrits aux paragraphes 11, 12 et 14 (Voir par A2)
5. {ISA 710 §11} Si le rapport de l'auditeur de la période précédente, tel qu'émis antérieurement, comportait une opinion avec réserve, une impossibilité d'exprimer une opinion, ou une opinion défavorable, et que la question qui a donné lieu à cette opinion modifiée n'est pas résolue, l'auditeur doit modifier son opinion sur les états financiers de la période en cours. Dans le paragraphe de son rapport d'audit exposant le motif de l'opinion modifiée, il doit :
 - a) soit faire référence dans la description du point donnant lieu à la modification de l'opinion, tant sur les données chiffrées de la période en cours que sur les chiffres correspondants, lorsque les incidences avérées ou possibles de ce point sur les chiffres de la période en cours sont significatives ;
 - b) soit, dans d'autres cas, expliquer que l'opinion d'audit a été modifiée en raison des incidences avérées ou possibles du point non résolu sur la comparabilité des chiffres de la période en cours avec les chiffres correspondants. (Voir par A3–A5)
6. {ISA 710 §12} Si l'auditeur recueille des éléments probants faisant apparaître qu'il existe une anomalie significative dans les états financiers de la période précédente sur lesquels une opinion d'audit non modifiée

⁹⁴ Norme ISA 560, « Événements postérieurs à la clôture », paragraphes 14–17.

⁹⁵ Norme ISA 580, « Déclarations écrites », paragraphe 14.

a été précédemment émise, et que les chiffres correspondants n'ont pas été correctement retraités ou que des informations appropriées n'ont pas été fournies, l'auditeur doit exprimer dans son rapport d'audit sur les états financiers de la période en cours une opinion avec réserve ou une opinion défavorable portant sur les chiffres correspondants qui y sont présentés. (Voir par A6)

Etats financiers de la période précédente audités par un auditeur précédent

7. {ISA 710 §13} Si les états financiers de la période précédente ont été audités par un auditeur précédent et que la loi ou la réglementation n'interdit pas à l'auditeur de faire référence au rapport de l'auditeur précédent portant sur les chiffres correspondants et qu'il décide de le faire, il doit indiquer dans un paragraphe relatif à d'autres points de son rapport d'audit :
 - a) que les états financiers de la période précédente ont été audités par un auditeur précédent ;
 - b) le type d'opinion exprimée par l'auditeur précédent et, si l'opinion était modifiée, les raisons qui en sont la cause ; et
 - c) la date de ce rapport. (Voir par A7)

Etats financiers de la période précédente non audités

8. {ISA 710 §14} Si les états financiers de la période précédente n'ont pas été audités, l'auditeur doit indiquer dans un paragraphe relatif à d'autres points de son rapport d'audit que les chiffres correspondants n'ont pas été audités. Une telle mention, cependant, n'exonère pas l'auditeur de l'obligation de recueillir des éléments probants suffisants et appropriés portant sur les soldes d'ouverture afin de s'assurer qu'ils ne contiennent pas d'anomalies qui affectent de manière significative les états financiers de la période en cours (Voir par A7a).

Etats financiers comparatifs

9. {ISA 710 §15} Lorsque des états financiers comparatifs sont présentés, l'opinion de l'auditeur doit faire référence à chacune des périodes présentées dans les états financiers sur laquelle une opinion d'audit est exprimée. (Voir par A8–A9)
10. {ISA 710 §16} Lorsqu'il émet un rapport d'audit sur les états financiers de la période précédente en relation avec l'audit de la période en cours, et si son opinion d'audit sur les états financiers de la période précédente diffère de celle antérieurement exprimée, l'auditeur doit indiquer les raisons essentielles de cette opinion différente dans un paragraphe relatif à d'autres points, en application de la Norme ISA 706⁹⁶.

Etats financiers de la période précédente audités par un auditeur précédent

11. {ISA 710 §17} Si les états financiers de la période précédente ont été audités par un auditeur précédent, l'auditeur doit, en plus d'exprimer une opinion sur les états financiers de la période en cours, indiquer dans un paragraphe relatif à d'autres points :
 - a) que les états financiers de la période précédente ont été audités par un auditeur précédent ;
 - b) le type d'opinion exprimée par l'auditeur précédent et, si l'opinion a été modifiée, les raisons qui en sont la cause ; et
 - c) la date de ce rapport,

à moins que le rapport d'audit de l'auditeur précédent sur les états financiers de la période précédente ne soit réémis par ce dernier avec les états financiers.

12. {ISA 710 §18} Si l'auditeur conclut qu'il existe une anomalie significative qui affecte les états financiers de la période précédente sur lesquels l'auditeur précédent avait antérieurement émis un rapport d'audit sans opinion modifiée, l'auditeur doit signaler l'anomalie au niveau hiérarchique approprié de la direction et aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise, à moins que ces dernières ne soient toutes impliquées dans la direction de l'entité⁹⁷, et demander à ce que l'auditeur précédent en soit informé. Si les états financiers de la période précédente sont modifiés, et que l'auditeur précédent est d'accord pour émettre un nouveau rapport d'audit sur les états financiers de la période précédente modifiés, l'auditeur ne doit faire porter son rapport d'audit que sur la période en cours. (Voir par A11)

⁹⁶ Norme ISA 706, « Paragraphes d'observation et paragraphes relatifs à d'autres points dans le rapport de l'auditeur indépendant », paragraphe 8.

⁹⁷ Norme ISA 260, « Communication avec les personnes constituant le gouvernement d'entreprise », paragraphe 13.

Etats financiers de la période précédente non audités

13. {ISA 710 §18} Si les états financiers de la période précédente n'ont pas été audités, l'auditeur doit indiquer dans un paragraphe relatif à d'autres points que les états financiers comparatifs ne sont pas audités. Une telle mention, cependant, n'exonère pas l'auditeur de l'obligation de recueillir des éléments probants suffisants et appropriés portant sur les soldes d'ouverture afin de s'assurer qu'ils ne contiennent pas d'anomalies qui affectent de manière significative les états financiers de la période en cours (Voir par A12).

COMMENTAIRES

- C.1. Les données comparatives sont des données chiffrées présentées et des informations fournies dans les états financiers relatifs à une ou plusieurs périodes précédentes, conformément au référentiel comptable applicable.
- C.2. En application des dispositions de l'article 710 de l'Acte uniforme de l'OHADA, « Le commissaire aux comptes émet une opinion indiquant que les états financiers de synthèse sont réguliers et sincères et donnent une image fidèle du résultat des opérations de l'exercice écoulé ainsi que de la situation financière et du patrimoine de la société à la fin de cet exercice. »
- C.3. L'article 34 de l'Acte uniforme de l'OHADA portant harmonisation des comptabilités des entreprises dispose que « les états financiers annuels de chaque entreprise respectent les dispositions ci-après :
- le bilan d'ouverture d'un exercice doit correspondre au bilan de clôture de l'exercice précédent;
 - la présentation des états financiers est identique d'un exercice à l'autre ;
 - chacun des postes des états financiers comporte l'indication du chiffre relatif au poste correspondant de l'exercice précédent ».
- C.4. Il en résulte que dans l'espace OHADA les états financiers annuels sont des présentés en données comparatives – chiffres correspondants.

35. Les obligations de l'auditeur au regard des autres informations (ISA 720 (Révisée))

L'auditeur procède à la lecture des autres informations figurant dans le ou les documents qui constituent le rapport annuel. Ce faisant, il apprécie si il existe une incohérence significative entre ces autres informations et

- les états financiers, et
- la connaissance acquise par l'auditeur lors de l'audit.

L'auditeur reste attentif lors de cette lecture aux indices suggérant que les autres informations qui ne sont pas liées aux états financiers ou à la connaissance qu'il a acquise lors de l'audit comportent une anomalie significative.

L'auditeur inclut une section spécifique dans son rapport d'audit sur les autres informations

- pour une société cotée, si l'auditeur a obtenu les autres informations avant la date de son rapport d'audit ou s'attend à les recevoir
- pour une société non cotée, si l'auditeur a obtenu tout ou partie des autres informations avant la date de son rapport d'audit.

DILIGENCES REQUISES PAR LA NORME ISA 720 (Révisée)

Obtention des autres informations

1. {ISA 720 (Révisée) §13} L'auditeur doit : (Voir par A11–A22)
 - a) déterminer, en s'entretenant avec la direction, le ou les documents qui constituent le rapport annuel, ainsi que les modalités et le calendrier de publication prévus par l'entité pour ce ou ces documents;
 - b) prendre des dispositions appropriées avec la direction pour obtenir en temps opportun, et dans la mesure du possible avant la date du rapport de l'auditeur, la version définitive du ou des documents constituant le rapport annuel;
 - c) dans le cas où une partie ou la totalité du ou des documents déterminés en a) ne sera disponible qu'après la date du rapport de l'auditeur, demander à la direction une déclaration écrite confirmant que la version définitive du ou des documents lui sera fournie lorsqu'elle sera disponible, et avant son émission par l'entité, afin qu'il puisse parachever les procédures requises par la présente norme ISA. (Voir par A22)

Lecture et appréciation des autres informations

2. {ISA 720 (Révisée) §14} L'auditeur doit procéder à une lecture des autres informations et, ce faisant doit : (Voir par A23 et A24)
 - a) apprécier s'il existe une incohérence significative entre ces autres informations et les états financiers. Pour les besoins de cette appréciation, l'auditeur doit, pour évaluer leur cohérence, comparer des montants ou autres éléments sélectionnés parmi les autres informations (qui sont censés être identiques à des montants ou autres éléments des états financiers ou qui sont censés résumer ces montants ou autres éléments ou fournir des précisions à leur égard) avec les montants ou autres éléments correspondants contenus dans les états financiers; (Voir par A25–A29)
 - b) apprécier s'il existe une incohérence significative entre les autres informations et la connaissance qu'il a acquise lors de l'audit, dans le contexte des éléments probants recueillis et des conclusions tirées lors de l'audit. (Voir par A30–A36)
3. {ISA 720 (Révisée) §15} Lorsqu'il procède à la lecture des autres informations conformément au paragraphe 14 [de la norme ISA 720 (Révisée)], l'auditeur doit rester attentif aux indices suggérant que les autres informations qui ne sont pas liées aux états financiers ou à la connaissance qu'il a acquise lors de l'audit comportent une anomalie significative. (Voir par A24, A37 et A38)

Réponse lorsqu'il semble exister une incohérence significative ou lorsque les autres informations semblent comporter une anomalie significative

4. {ISA 720 (Révisée) §16} Si l'auditeur identifie qu'il semble exister une incohérence significative (ou se rend compte que les autres informations semblent comporter une anomalie significative), il doit s'en entretenir avec la direction et, au besoin, mettre en œuvre d'autres procédures pour tirer une conclusion quant à savoir : (Voir par A39–A43)
- a) s'il existe une anomalie significative dans les autres informations;
 - b) s'il existe une anomalie significative dans les états financiers;
 - c) s'il doit mettre à jour sa connaissance de l'entité et de son environnement.

Réponse lorsque l'auditeur conclut à l'existence d'une anomalie significative dans les autres informations

5. {ISA 720 (Révisée) §17} Si l'auditeur conclut à l'existence d'une anomalie significative dans les autres informations, il doit demander à la direction de corriger ces informations. Si :
- a) la direction consent à corriger les autres informations, l'auditeur doit vérifier que la correction a été effectuée;
 - b) la direction refuse de corriger les autres informations, l'auditeur doit en informer les personnes constituant le gouvernement d'entreprise et demander que la correction soit effectuée.
6. {ISA 720 (Révisée) §18} Si l'auditeur conclut à l'existence d'une anomalie significative dans les autres informations obtenues avant la date de son rapport et que ces informations ne sont pas corrigées après communication avec les personnes constituant le gouvernement d'entreprise, il doit prendre des mesures appropriées, y compris, selon le cas : (Voir par A44)
- a) évaluer les conséquences sur le rapport de l'auditeur et communiquer aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise la façon dont il envisage de traiter l'anomalie significative dans son rapport d'audit (Voir par 22 e)ii) [de la norme ISA 720 (Révisée)]; (Voir par A45)
 - b) se démettre de la mission, lorsque ceci est possible aux termes de la loi ou de la réglementation applicables. (Voir par A46 et A47)
7. {ISA 720 (Révisée) §19} Si l'auditeur conclut à l'existence d'une anomalie significative dans les autres informations obtenues après la date de son rapport d'audit, il doit :
- a) si les autres informations sont corrigées, mettre en œuvre les procédures nécessaires dans les circonstances; ou (Voir par A48)
 - b) si les autres informations ne sont pas corrigées après communication avec les personnes constituant le gouvernement d'entreprise, prendre des mesures appropriées compte tenu de ses droits et obligations afin que l'anomalie significative non corrigée soit dûment portée à l'attention des utilisateurs à qui son rapport d'audit est destiné. (Voir par A49 et A50)

Réponse lorsqu'il existe une anomalie significative dans les états financiers ou que l'auditeur doit mettre à jour sa connaissance de l'entité et de son environnement

8. {ISA 720 (Révisée) §20} Si l'auditeur conclut de la mise en œuvre des procédures énoncées aux paragraphes 14 et 15 [de la norme ISA 720 (Révisée)] qu'il existe une anomalie significative dans les états financiers ou qu'il doit mettre à jour sa connaissance de l'entité et de son environnement, il doit apporter une réponse appropriée en application des autres normes ISA. (Voir par A51)

Rapport

9. {ISA 720 (Révisée) §21} Le rapport de l'auditeur doit inclure une section distincte intitulée «Autres informations», ou portant un autre titre approprié, lorsqu'à la date de son rapport d'audit :
- a) dans le cas de l'audit des états financiers d'une entité cotée, l'auditeur a obtenu les autres informations ou s'attend à les obtenir;
 - b) dans le cas de l'audit des états financiers d'une entité autre qu'une entité cotée, l'auditeur a obtenu une partie ou la totalité des autres informations. (Voir par A52)
10. {ISA 720 (Révisée) §22} Lorsqu'il est requis d'inclure dans le rapport de l'auditeur, en application du paragraphe 21, une section intitulée «Autres informations», cette section doit comprendre : (Voir par A53)
- a) une mention indiquant que la responsabilité des autres informations incombe à la direction;
 - b) une identification :

- i. le cas échéant, des autres informations obtenues par l'auditeur avant la date de son rapport d'audit,
 - ii. dans le cas de l'audit des états financiers d'une entité cotée, le cas échéant, des autres informations que l'auditeur s'attend à obtenir après la date de son rapport d'audit ;
- c) une mention indiquant que l'opinion de l'auditeur ne couvre pas les autres informations et qu'en conséquence, l'auditeur n'exprime pas (ou n'exprimera pas) une opinion d'audit ni quelque autre forme d'assurance que ce soit sur ces informations;
- d) une description des obligations de l'auditeur de procéder à une lecture des autres informations, de les apprécier et d'en rendre compte dans son rapport d'audit tel que requis par la présente norme ISA; et
- e) lorsque les autres informations ont été obtenues avant la date du rapport de l'auditeur :
- i. soit une mention indiquant que l'auditeur n'a rien à signaler,
 - ii. soit, si l'auditeur a conclu à l'existence d'une anomalie significative non corrigée dans les autres informations, une mention décrivant cette anomalie.

11. {ISA 720 §23} Lorsque l'auditeur exprime une opinion avec réserve ou une opinion défavorable conformément à la norme ISA 705 (révisée)⁹⁸, il doit apprécier les incidences sur la mention requise par le paragraphe 22 e) [de la norme ISA 720 (Révisée)], du point qui est à l'origine de la modification de l'opinion. (Voir par A54–A58)

Rapport prescrit par un texte législatif ou réglementaire

12. {ISA 720 (Révisée) §24} Lorsque l'auditeur est tenu par la loi ou la réglementation d'un pays particulier d'émettre son rapport d'audit en suivant une présentation ou une rédaction spécifique, ce rapport ne doit faire référence aux Normes Internationales d'Audit que s'il indique, au minimum, chacun des éléments suivants : (Voir par A59)
- a) l'identification des autres informations obtenues par l'auditeur avant la date de son rapport d'audit;
 - b) une description des obligations de l'auditeur au regard des autres informations;
 - c) une mention indiquant expressément le résultat des travaux réalisés par l'auditeur dans ce contexte.

Documentation

13. {ISA 720 §25} Pour satisfaire aux diligences requises par la norme ISA 230⁹⁹ en ce qui concerne la présente norme ISA, l'auditeur doit inclure dans la documentation de l'audit :
- a) la documentation relative aux procédures mises en œuvre en application de la présente norme ISA;
 - b) la version définitive des autres informations sur lesquelles ont porté les diligences requises par la présente norme ISA.

COMMENTAIRES

- C.1. Les autres informations peuvent être, par exemple :
- Un rapport d'activité établi par la direction ou les personnes constituant le gouvernement d'entreprise ;
 - Des données financières résumées ou des données-clés chiffrées ;
 - Des données sur l'emploi ;
 - Les dépenses d'investissement planifiées ;
 - Des ratios financiers ;
 - Le nom des membres de la direction et des administrateurs ;
 - Des données trimestrielles sélectionnées.

⁹⁸ Norme ISA 705 (révisée), *Expression d'une opinion modifiée dans le rapport de l'auditeur indépendant*.

⁹⁹ Norme ISA 230, *Documentation de l'audit*, paragraphes 8 à 11 [de la norme ISA 230].

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

Le commissaire aux comptes rend compte de ses travaux sur le rapport de gestion et les documents sur la situation financière et les états financiers de synthèse de la société adressés aux actionnaires dans son rapport sur les comptes annuels (Article 713 de l'Acte Uniforme OHADA). Ce point figure dans une section « Vérifications et informations spécifiques »,

Cette section intègre également d'autres communications, comme celle requise par l'article 417 de l'Acte Uniforme OHADA en cas de non-respect des dispositions relatives au nombre d'actions d'administrateurs.

Livre 4 : Sociétés anonymes – Article 417 de l'Acte Uniforme OHADA

« Les statuts peuvent imposer que chaque administrateur soit propriétaire d'un nombre d'actions de la société qu'ils déterminent. Cette disposition ne s'applique pas dans le cas des salariés nommes administrateurs. Tout administrateur qui, au jour de sa nomination, n'est pas titulaire du nombre d'actions requis par les statuts ou, en cours de mandat, cesse d'en être propriétaire, se trouve en infraction avec les dispositions de l'alinéa qui précède.

Dans ce cas, il doit, dans les trois (3) mois de sa nomination ou si l'infraction survient en cours de mandat, dans les trois (3) mois de la date de la cession d'actions à l'origine de l'infraction, se démettre de son mandat. À l'expiration de ce délai, il est réputé s'être démis de son mandat et doit restituer les rémunérations perçues, sous quelque forme que ce soit, sans que puisse être remise en cause la validité des délibérations auxquelles il a pris part. Les commissaires aux comptes veillent, sous leur responsabilité, à l'observation des dispositions du présent article et en révèlent toute violation dans leur rapport à l'assemblée générale annuelle. »

Livre 4 : Sociétés anonymes – Article 713 de l'Acte Uniforme OHADA

« Le commissaire aux comptes vérifie la sincérité et la concordance avec les états financiers de synthèse, des informations données dans le rapport de gestion du conseil d'administration ou de l'administrateur général, selon le cas, et dans les documents sur la situation financière et les états financiers de synthèse de la société adressés aux actionnaires.

Il fait état de ses observations dans son rapport à l'assemblée générale annuelle »

DOMAINES SPECIALISES

NOTE IMPORTANTE

Les normes ISA 800 et ISA 805 sont en cours de révision par l'IAASB.

Les versions des normes ISA 800 et ISA 805 applicables aux exercices clos à compter du 15 décembre 2016 ont été approuvées par l'IAASB en décembre 2015 et sont en attente de leur validation par le PIOB pour publication.

Les versions reproduites ci-après sont celles des normes actuellement en vigueur.

36. Aspects particuliers – Audits d'états financiers établis conformément à des référentiels à caractère spécifique (ISA 800)

Lorsqu'il effectue un audit d'états financiers établis conformément à un référentiel à caractère spécifique, l'auditeur détermine le caractère acceptable du référentiel. Il applique les normes d'audit et adapte le contenu de son rapport.

DILIGENCES REQUISES PAR LA NORME ISA 800

Aspects à prendre en compte lors de l'acceptation de la mission

Caractère acceptable du référentiel comptable

1. {ISA 800 §8} La Norme ISA 210 requiert de l'auditeur qu'il détermine le caractère acceptable du référentiel comptable utilisé pour l'établissement des états financiers¹⁰⁰. Dans un audit d'états financiers à caractère spécifique, l'auditeur doit acquérir la connaissance : (Voir par A5–A8)
 - a) de l'objectif pour lequel les états financiers sont établis;
 - b) des utilisateurs présumés; et
 - c) des éléments retenus par la direction pour déterminer le caractère acceptable du référentiel comptable applicable en la circonstance.

¹⁰⁰ Norme ISA 210, "Accords sur les termes de la mission d'audit", paragraphe 6(a)

Aspects à prendre en compte lors de la planification et de la réalisation de l'audit

La Norme ISA 200 requiert de l'auditeur qu'il se conforme à toutes les Normes ISA pertinentes pour l'audit¹⁰¹. Dans le cadre de la planification et de la réalisation d'un audit d'états financiers à caractère spécifique, l'auditeur doit déterminer si l'application des Normes ISA requiert des considérations particulières dans le contexte de la mission. (Voir par A9–A12)

La Norme ISA 315 requiert de l'auditeur qu'il acquiert la connaissance du choix des méthodes comptables appliquées par l'entité¹⁰². Dans le cas d'un audit d'états financiers établis conformément aux clauses d'un contrat, l'auditeur doit acquérir la connaissance de toutes les interprétations importantes du contrat que la direction a faites dans le cadre de l'établissement des états financiers. Une interprétation est considérée comme importante lorsque l'adoption d'une autre interprétation raisonnable aurait produit une différence significative dans l'information présentée dans les états financiers.

Fondement de l'opinion et aspects à prendre en compte pour le rapport

2. {ISA 800 §9} Pour se forger une opinion et rendre son rapport sur des états financiers à caractère spécifique, l'auditeur doit appliquer les diligences requises par la Norme ISA 700¹⁰³ (Voir par A13)

Description du référentiel comptable applicable

3. {ISA 800 §10} La Norme ISA 700 requiert de l'auditeur qu'il apprécie si les états financiers font correctement référence au référentiel comptable applicable ou en donnent une description adéquate¹⁰⁴. Dans le cas d'états financiers établis conformément aux clauses d'un contrat, l'auditeur doit apprécier si les états financiers décrivent de manière adéquate toutes les interprétations importantes du contrat sur lequel les états financiers sont basés.
4. {ISA 800 §11} La Norme ISA 700 traite de la forme et du contenu du rapport de l'auditeur. Dans le cas d'un rapport d'audit sur des états financiers à caractère spécifique :
 - a) le rapport d'audit doit aussi décrire l'objectif poursuivi par les états financiers présentés et, si nécessaire, les utilisateurs présumés, ou renvoyer à une note annexe à ces états contenant cette information ; et
 - b) lorsque la direction a le choix entre plusieurs référentiels comptables pour l'établissement de tels états financiers, la description des responsabilités de la direction¹⁰⁵ pour les états financiers doit aussi mentionner que celles-ci incluent le fait que le référentiel comptable applicable est acceptable en la circonstance.

Attirer l'attention des lecteurs sur le fait que les états financiers sont établis conformément à un référentiel comptable à caractère spécifique

5. {ISA 800 §12} Le rapport de l'auditeur sur des états financiers à caractère spécifique doit inclure un paragraphe d'observation pour attirer l'attention des utilisateurs du rapport d'audit que les états financiers sont établis conformément à un référentiel comptable à caractère spécifique et, qu'en conséquence, ces états financiers peuvent ne pas convenir à d'autres fins. L'auditeur doit inclure ce paragraphe sous un titre approprié. (Voir par A14–A15)

COMMENTAIRES

- C.1. Un référentiel à caractère spécifique peut être, par exemple :
 - Comptabilité tenue sur une base fiscale sous-tendant un jeu d'états financiers joints à la déclaration fiscale de l'entité ;

¹⁰¹ Norme ISA 200, paragraphe 18.

¹⁰² Norme ISA 315, "Identification et évaluation des risques d'anomalies significatives au travers de la connaissance de l'entité et de son environnement", paragraphe 11(c).

¹⁰³ Norme ISA 700, "Fondement de l'opinion et rapport d'audit sur des états financiers".

¹⁰⁴ Norme ISA 700, paragraphe 15.

¹⁰⁵ Ou autre terme approprié dans le contexte du cadre légal d'une juridiction particulière.

- Comptabilité tenue sur la base des encaissements/décaissements sous-tendant des informations sur les flux de trésorerie que l'entité peut être tenue de présenter à des prêteurs ;
- Dispositions relatives aux informations financières à produire fixées par une instance régulatrice pour satisfaire aux obligations de celle-ci ;
- Clauses contractuelles concernant des informations financières à produire, telles que celle prévues par un emprunt obligataire, un contrat de prêt ou un projet de subvention.

C.2. L'auditeur peut utiliser l'exemple de rapport de l'auditeur indépendant figurant dans la section « Exemples d'outils »

EXEMPLES D'OUTILS

Exemples de rapport de l'auditeur indépendant



Exemples de rapport
de l'auditeur indépend

37. Aspects particuliers – Audits d'états financiers pris isolément et d'éléments, de comptes ou de rubriques spécifiques d'un état financier (ISA 805)

Lorsqu'il effectue un audit d'états financiers pris isolément, de comptes ou de rubriques spécifiques d'un état financier, l'auditeur détermine si cet audit est réalisable dans les cas où il n'est pas désigné pour auditer un jeu complet de comptes.

Il applique les normes d'audit et adapte le contenu de son rapport. Il tire les conséquences de l'opinion émise sur le jeu complet de comptes le cas échéant.

DILIGENCES REQUISES PAR LA NORME ISA 805

Aspects à prendre en compte lors de l'acceptation de la mission

Application des Normes ISA

1. {ISA 805 §6} La Norme ISA 200 requiert de l'auditeur qu'il se conforme à toutes les Normes ISA pertinentes pour l'audit¹⁰⁶. Dans le cas d'un audit d'un état financier pris isolément ou d'un élément spécifique d'un état financier, cette diligence s'applique que l'auditeur soit ou non également désigné pour auditer un jeu complet d'états financiers de l'entité. Lorsque l'auditeur n'est pas désigné pour auditer un jeu complet d'états financiers de l'entité, il doit déterminer si l'audit d'un état financier pris isolément ou d'un élément spécifique de ces états financiers selon les Normes ISA est réalisable. (Voir par A5–A6)

Caractère acceptable du référentiel comptable

2. {ISA 805 §7} La Norme ISA 210 requiert de l'auditeur qu'il détermine le caractère acceptable du référentiel comptable utilisé pour l'établissement des états financiers¹⁰⁷. Dans le cas d'un audit d'un état financier pris isolément ou d'un élément spécifique d'un état financier, ceci doit inclure de déterminer si l'application du référentiel comptable conduira à une présentation qui fournira des informations adéquates pour permettre à des utilisateurs présumés de comprendre l'information présentée dans l'état financier ou l'élément, et l'incidence des opérations ou événements significatifs sur les informations reflétés dans l'état financier ou l'élément. (Voir par A7)

Forme de l'opinion

3. {ISA 805 §8} La Norme ISA 210 requiert que l'accord sur les termes de la mission d'audit couvre la forme envisagée de tous rapports à émettre par l'auditeur¹⁰⁸. Dans le cas d'un audit d'un état financier ou d'un élément spécifique d'un état financier, l'auditeur doit s'interroger pour savoir si la forme de l'opinion envisagée est appropriée en la circonstance. (Voir par A8–A9)

Aspects à prendre en compte lors de la planification et de la réalisation de l'audit

4. {ISA 805 §9} La Norme ISA 200 précise que les Normes ISA sont rédigées dans le contexte d'un audit d'états financiers; elles sont à adapter aux circonstances dans la mesure du besoin lorsqu'elles sont

¹⁰⁶ Norme ISA 200, "Objectifs généraux de l'auditeur indépendant et conduite d'un audit selon les Normes Internationales d'Audit", paragraphe 18.

¹⁰⁷ Norme ISA 210, "Accord sur les termes de la mission d'audit", paragraphe 6(a).

¹⁰⁸ Norme ISA 210, paragraphe 10(e).

appliquées à des audits d'informations financières historiques¹⁰⁹ ¹¹⁰. Lors de la planification et de la réalisation de l'audit d'un état financier pris isolément ou d'un élément d'un état financier, l'auditeur doit adapter toutes les Normes ISA pertinentes pour l'audit dans la mesure du besoin au regard des circonstances de la mission. (Voir par A10–A14)

Fondement de l'opinion et aspects à prendre en compte pour le rapport

5. {ISA 805 §10} En se forgeant une opinion et en rendant son rapport sur un état financier pris isolément ou sur un élément d'un état financier, l'auditeur doit appliquer les diligences requises par la Norme ISA 700¹¹¹, adaptées si nécessaire aux circonstances de la mission. (Voir par A15–A16)

Rapport rendu sur un jeu complet d'états financiers de l'entité et sur un état financier pris isolément ou sur un élément spécifique de ces états financiers

6. {ISA 805 §11} Lorsque l'auditeur entreprend une mission ayant pour but de rendre un rapport sur un état financier pris isolément ou sur un élément spécifique d'un état financier, conjointement avec une mission d'audit sur le jeu complet d'états financiers de l'entité, il doit exprimer une opinion séparée pour chaque mission.
7. {ISA 805 §12} Un état financier pris isolément audité, ou un élément spécifique audité d'un état financier peut être publié en même temps que le jeu complet d'états financiers de l'entité. Lorsque l'auditeur arrive à la conclusion que la présentation d'un état financier pris isolément ou d'un élément spécifique d'un état financier ne se différencie pas suffisamment du jeu complet d'états financiers, il doit demander à la direction de corriger la situation. Sous réserve des paragraphes 15 et 16, l'auditeur doit également différencier l'opinion exprimée sur l'état financier pris isolément ou sur l'élément spécifique d'un état financier de celle exprimée sur le jeu complet d'états financiers. L'auditeur ne doit pas émettre de rapport d'audit contenant une opinion sur l'état financier pris isolément ou sur l'élément spécifique d'un état financier avant d'être satisfait qu'une différenciation ait été opérée.

Opinion modifiée, paragraphe d'observation et paragraphe descriptif d'autres questions dans le rapport de l'auditeur sur un jeu complet d'états financiers de l'entité

8. {ISA 805 §13} Lorsque l'opinion dans le rapport de l'auditeur sur un jeu complet d'états financiers d'une entité est modifiée, ou que le rapport comporte un paragraphe d'observation ou un paragraphe descriptif d'autres questions, l'auditeur doit déterminer l'incidence que ceci peut avoir sur son rapport d'audit sur un état financier pris isolément ou un élément spécifique de ces états financiers. Lorsqu'il le juge approprié, l'auditeur doit modifier son opinion sur l'état financier pris isolément ou sur l'élément spécifique d'un état financier, ou inclure dans son rapport un paragraphe d'observation ou un paragraphe descriptif d'autres questions, selon les cas. (Voir par A17)
9. {ISA 805 §14} Lorsque l'auditeur arrive à la conclusion qu'il est nécessaire d'exprimer une opinion défavorable ou de formuler une impossibilité d'exprimer une opinion sur le jeu complet d'états financiers de l'entité, la Norme ISA 705 ne lui permet pas d'inclure dans un même rapport d'audit une opinion non modifiée sur un état financier pris isolément qui fait partie de ces états financiers ou d'un élément spécifique qui est inclus dans ces mêmes états¹¹². Ceci tient au fait que cette opinion non modifiée serait en contradiction avec l'opinion défavorable ou avec l'impossibilité d'exprimer une opinion sur le jeu complet d'états financiers de l'entité pris dans leur ensemble. (Voir par A18)
10. ISA 805 §15} Lorsque l'auditeur arrive à la conclusion qu'il est nécessaire d'exprimer une opinion défavorable ou de formuler une impossibilité d'exprimer une opinion sur le jeu complet d'états financiers de l'entité pris dans leur ensemble mais que, dans le cadre d'un audit séparé d'un élément spécifique inclus dans ces états financiers, il considère néanmoins approprié d'exprimer une opinion non modifiée sur cet élément, l'auditeur ne doit le faire que si :
 - a) ceci ne lui est pas interdit par la loi ou la réglementation;
 - b) son opinion est exprimée dans un rapport d'audit qui n'est pas publié conjointement avec le rapport d'audit contenant une opinion défavorable ou une impossibilité d'exprimer une opinion; et
 - c) l'élément spécifique ne représente pas une partie importante du jeu complet d'états financiers de l'entité.

¹⁰⁹ Norme ISA 200, paragraphe 2.

¹¹⁰ Dans la Norme ISA 200, le paragraphe 13(f) explique que l'expression "états financiers" se réfère généralement à un jeu complet d'états financiers tel que déterminé par les exigences du référentiel comptable applicable.

¹¹¹ Norme ISA 700, "Fondement de l'opinion et rapport d'audit sur des états financiers".

¹¹² Norme ISA 705, "Modifications apportées à l'opinion dans le rapport de l'auditeur indépendant", paragraphe 15.

11. {ISA 805 §16} L'auditeur ne doit pas exprimer une opinion non modifiée sur un état financier pris isolément faisant partie du jeu complet d'états financiers s'il a exprimé par ailleurs une opinion défavorable ou formulée une impossibilité d'exprimer une opinion sur ce jeu complet d'états financiers pris dans leur ensemble. Ceci est valable même si le rapport de l'auditeur sur un état financier pris isolément n'est pas publié conjointement avec le rapport d'audit contenant l'opinion défavorable ou l'impossibilité d'exprimer une opinion. Ceci tient au fait qu'un état financier pris isolément est considéré constituer une partie importante de ces états financiers.

COMMENTAIRES

Fondement de l'opinion et aspects à prendre en compte pour le rapport

- C.1. Exemples illustratifs de rapports de l'auditeur sur un état financier pris isolément et sur un élément spécifique d'un état financier :
- Rapport de l'auditeur sur un état financier pris isolément établi conformément à un référentiel à caractère général (pour les besoins de cet exemple, un référentiel reposant sur le principe de présentation sincère)
 - Rapport de l'auditeur sur un état financier pris isolément établi conformément à un référentiel à caractère particulier (pour les besoins de cet exemple, un référentiel reposant sur le principe de présentation sincère).
 - Rapport de l'auditeur sur un élément, compte ou rubrique spécifique d'un état financier établi conformément à un référentiel à caractère particulier (pour les besoins de cet exemple, un référentiel reposant sur le concept de conformité).
 -
- C.2. L'auditeur peut utiliser l'exemple de rapport de l'auditeur indépendant figurant dans la section « Exemples d'outils »

EXEMPLES D'OUTILS

Exemple de rapport de l'auditeur indépendant



Exemples de rapport
de l'auditeur indépend

GLOSSAIRE

Acte uniforme OHADA

Acte uniforme révisé relatif au droit des sociétés 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 rappelés ci-dessous :

PRINCIPES GENERAUX ET RESPONSABILITES		
ISA 200	Objectifs généraux de l'auditeur indépendant et conduite d'un audit selon les normes internationales d'audit	
ISA 210	Accord sur les termes des missions d'audit	<ul style="list-style-type: none"> ➤ Lettre de mission société non cotée ➤ Lettre de mission société non cotées en co-commissariat aux comptes
ISA 220	Contrôle qualité d'un audit d'états financiers	
ISA 230	Documentation d'audit	
ISA 240	Les obligations de l'auditeur en matière de fraude lors d'un audit d'états financiers	<ul style="list-style-type: none"> ➤ Questionnaire de fraude ➤ Exemple de lettre de révélation des faits délictueux ➤ Exemple de lettre de signalement des irrégularités et inexactitudes à la plus prochaine assemblée générale ➤ Exemple de lettre de signalement des irrégularités et inexactitudes au conseil d'administration
ISA 250	Prises en considération des textes législatifs et réglementaires dans un audit d'états financiers	➤ Questionnaire de prise en considération des textes législatifs et réglementaires dans un audit d'états financiers
ISA 260	Communication avec les personnes constituant le gouvernement d'entreprise à la direction	<ul style="list-style-type: none"> ➤ Questionnaire communication avec les personnes constituant le gouvernement d'entreprise ➤ Exemple de rapport article 715
ISA 265	Communication des faiblesses du contrôle interne aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise à la direction	
CO CAC	Aspects relatifs au co-commissariat aux comptes	➤ Questionnaire de revue des travaux du co-commissaire aux comptes

EVALUATION DES RISQUES ET REPNSES AUX RISQUES EVALUES		
ISA 300	Planification d'un audit d'états financiers	➤ Stratégie d'audit
ISA 315	Identification et évaluation des risques d'anomalies significatives par la connaissance de l'entité et de son environnement	➤ Analyse matricielle des risques (source : Pack PE-KE IRE-IBRE)
ISA 320	Caractère significatif lors de la planification et de la réalisation d'un audit	➤ fichier de calcul des seuils de signification et de planification
ISA 330	Réponse de l'auditeur aux risques évalués	
ISA 402	Facteurs à considérer pour l'audit d'une entité faisant appel à une société de services	➤ Questionnaire de facteurs à considérer pour l'audit d'une entité faisant appel à une société de services
ISA 450	Evaluation des anomalies	➤ Questionnaire d'évaluation des anomalies

ELEMENTS PROBANTS

ISA 500	Eléments probants	
ISA 501	Eléments probants - considérations supplémentaires sur les aspects spécifiques	<ul style="list-style-type: none"> ➤ Questionnaire d'assistance à l'inventaire physique ➤ Lettre de demande d'information à un avocat
ISA 505	Confirmation externes	<ul style="list-style-type: none"> ➤ Lettres de confirmations (clients, fournisseurs, comptes clients factures, banques, stocks)
ISA 510	Mission d'audit initiales - soldes d'ouverture	<ul style="list-style-type: none"> ➤ Questionnaire contrôle du bilan d'ouverture
ISA 520	Procédures Analytiques	
ISA 530	Sondages en audit	
ISA 540	Audit des estimations comptables, y compris des estimations comptables en juste valeur et des informations fournies les concernant	
ISA 550	Parties liées	
ISA 560	Événements postérieurs à la clôture	<ul style="list-style-type: none"> ➤ Questionnaire d'évènement post clôture
ISA 570	Continuité de l'exploitation	<ul style="list-style-type: none"> ➤ Questionnaire de continuité d'exploitation
ISA 580	Déclarations écrites	<ul style="list-style-type: none"> ➤ Lettre d'affirmation liasse de consolidation ➤ Lettre d'affirmation émission rapport article 715 ➤ Lettre d'affirmation rapport sur les états financiers annuels

UTILISATION DES TRAVAUX D'AUTRES PROFESSIONNELS

ISA 600	Aspects particuliers – audits d'états financiers d'un groupe (y compris l'utilisation des travaux des auditeurs des composants)	<ul style="list-style-type: none"> ➤ Exemple d'instructions d'audit de groupe ➤ Exemple de questionnaire relatif à l'acceptation (prise de connaissance du groupe) ➤ Exemple de plan de mission d'un audit des comptes consolidés ➤ Exemple de support d'entretien pour l'évaluation du risque de fraude ➤ Exemple de questionnaire de connaissance de l'auditeur de l'entité ➤ Exemple de confirmation de l'auditeur de l'entité ➤ Exemple d'états des anomalies non corrigées et corrigées ➤ Exemple de confirmation finale de l'auditeur de l'entité ➤ Exemple de mémorandum sur les événements postérieurs à la clôture de l'exercice ➤ Exemple de questionnaire de revue des travaux d'un auditeur d'entité par le commissaire aux comptes
ISA 610	Utilisation des travaux des auditeurs internes	
ISA 620	Utilisation des travaux d'un expert désigné par l'auditeur	<ul style="list-style-type: none"> ➤ Questionnaire d'utilisation des travaux de l'expert

CONCLUSION DE L'AUDIT ET RAPPORT

ISA 700	Fondement de l'opinion et rapport d'audit sur des états financiers	<ul style="list-style-type: none"> ➤ Exemple de déclaration des dirigeants sur le registre des titres nominatifs ➤ Exemple de rapport du commissaire aux comptes sur le registre des titres nominatifs ➤ Exemple de rapport du commissaire aux comptes sur les états financiers annuels consolidés d'une société cotée
ISA 701	Communication des points clés de l'audit dans le rapport de l'auditeur indépendant	

ISA 705	Modifications apportées à l'opinion formulée dans le rapport de l'auditeur	➤ Questionnaire d'aide à la rédaction rapport d'audit
ISA 706	Paragraphe d'observation et paragraphes relatifs à d'autres points dans le rapport de l'auditeur indépendant	
ISA 710	Données comparatives - chiffres correspondants et états financiers comparatifs	
ISA 720	Les obligations de l'auditeur au regard des autres informations	

DOMAINES SPECIALISES

ISA 800	Aspects particuliers – Audits d'états financiers établis conformément à des référentiels à caractère spécifique	➤ Exemples de rapport de l'auditeur indépendant
ISA 805	Aspects particuliers - Audits d'états financiers pris isolément et d'éléments, de comptes ou de rubriques spécifiques d'un état financier	➤ Exemples de rapport de l'auditeur indépendant

SOURCES

Les extraits des normes ISA traduites en français figurant dans ce Guide ont été élaborés en reprenant les normes ISA en français traduites par la CNCC- le CSOEC et l'IRE-IBRE (version des ISA applicable en 2009 – non modifiée jusqu'en mars 2012) et complétée d'une traduction libre des modifications de normes (ainsi que de la nouvelle norme ISA 701) publiées de mars 2012 à juillet 2015. A la date de rédaction de ce Guide, l'IFAC n'avait identifié aucune traduction officielle en français des normes ISA révisées à date.

Certains outils figurant dans ce guide ont été adaptés au contexte de l'OHADA et des normes ISA révisées à partir d'outils figurant dans

- Les notes d'information publiées par la CNCC (en particulier les exemples de lettres de confirmation externe et les outils relatifs à la norme ISA 600)
- Le Pack PE de la CNCC
- Le Pack PE-KE de l'IRE-IBRE (en particulier les outils relatif aux normes ISA 300 et ISA 315)