

Ministère de l'Enseignement Supérieur et de la Recherche Scientifique

Université Mouloud Mammeri

Faculté des Sciences Economiques, Commerciales et des sciences de Gestion

Départements des Sciences Financières



Polycopié de cours
Normes Internationales d'Audit (II)
2025/2026

Responsable de la matière
Habib _AMIAR

Sommaire

Eléments probants.....	8
ISA 510 - Missions initiales – Soldes d'ouverture	8
ISA 520 - Procédures analytiques.....	10
ISA 530 _ Sondages en audit et autres modes de sélection d'éléments à des fins de tests	11
ISA 540 - Audit des estimations comptables.....	12
ISA 550 - Parties liées.....	12
ISA 560 - Evènements postérieurs à la date de clôture	14
ISA 570 - Continuité d'exploitation	16
ISA 580 _ Déclarations de la direction	17
Utilisation des travaux d'autres professionnels.....	20
ISA 600 _ Audit d'états financiers du groupe (y compris l'utilisation des travaux des auditeurs des composantes).....	20
ISA 610 _ Prise en compte des travaux de l'audit interne.....	23
ISA 620 - Utilisation des travaux d'un expert	23
Conclusions de l'audit et rapport	26
ISA 700 _ Rapport de l'auditeur (indépendant) sur un jeu complet d'états financiers à caractère général	26
ISA 705 _ Expression d'une opinion modifiée dans le rapport de l'auditeur indépendant.....	28
ISA 706 _ Paragraphes d'observations sur d'autres points dans le rapport de l'auditeur	30
ISA 710 _ Données comparatives.....	30
ISA 720 _ Autres informations présentées dans des documents contenant des états financiers audités.....	32
Domaines spécialisés.....	34
ISA 800 _ Audit d'états financiers préparés conformément à un référentiel à usage particulier – Considérations particulières.....	34
ISA 805 _ Considérations particulières — Audits d'états financiers seuls et d'éléments, comptes ou postes spécifiques d'un état financier.....	35
ISA 810 _ Missions visant la délivrance d'un rapport sur des états financiers résumés	37
Application des normes d'audit internationales en Algérie : référence aux normes algériennes d'audit	40
IV – Relation entre la cour des comptes et les structures d'audit interne.....	41
B. Diligence minimales en matière de dossiers de travail	61
li. Diligence minimales en matière de dossiers de travail	66
diligences relatives a la demarche de l'auditeur.....	71
vi. Diligences minimales en matieres de controle des comptes	82
expose des motifs.....	82
Sources bibliographiques	99

السداسي: الثاني

وحدة التعليم : أساسية

المادة : المعايير الدولية للتدقيق 2

الرصيد: 05

المعامل: 02

نمط التعليم: حضوري

أهداف التعليم

تهدف هذه المادة التعليمية إلى تمكين الطالب من فهم الإطار الدولي للتدقيق، وذلك من خلال تنظيم سير عملية تدقيق الحسابات وفقا للمعايير الدولية، فبعد دراسة المادة سيكتسب الطالب فهما لبنية المعايير الدولية للتدقيق، ولسير عملية التدقيق وفقها.

المعارف المسبقة المطلوبة

يجب على الطالب أن يكون ملما بالمكتسبات مادة المحاسبة المالية 1؛ المحاسبة المالية 2؛ تدقيق محاسبي، المعايير الدولية للتدقيق 1.

محتوى المادة:

- أدلة التدقيق 2: (المعايير السابقة لهذه المجموعة في السداسي الأول)
- ISA 510 : عمليات التدقيق الأولية – الأرصدة الإفتتاحية
- ISA 520 : الإجراءات التحليلية
- ISA 530 : أخذ عينات التدقيق
- ISA 540 : تدقيق التقديرات المحاسبية، بما في ذلك التقديرات المحاسبية للقيمة العادلة والإفصاحات ذات العلاقة
- ISA 550 : الأطراف ذات العلاقة
- ISA 560 : الأحداث اللاحقة
- ISA 570 : المنشأة المستمرة
- ISA 580 : الإقرارات الكتابية
- الاستفادة من عمل الآخرين:
- ISA 600 : الإعتبرات الخاصة- عمليات تدقيق البيانات المالية للمجموعة (بما في ذلك عمل مدققي العنصر)
- ISA 610 : استخدام عمل المدققين الداخليين
- ISA 620 : استخدام عمل مدقق خبير
- نتائج وتقارير التدقيق:
- ISA 700 : تكوين رأي وإعداد التقارير حول البيانات المالية
- ISA 701 : الإبلاغ عن مسائل التدقيق الرئيسية في تقرير المدقق المستقل
- ISA 705 : التعديلات على الرأي الوارد في تقرير المدقق المستقل

- **ISA 706** : فقرات التأكيد والفقرات الأخرى في تقرير المدقق
- **ISA 710** : المعلومات المقارنة- الأرقام المقابلة والبيانات المالية المقارنة
- **ISA 720** : مسؤوليات المدقق المتعلقة بالمعلومات الأخرى في المستندات التي تحتوي على بيانات مالية مدققة
- **المجالات المتخصصة:**
- **ISA 800** : الاعتبارات الخاصة-عمليات تدقيق البيانات المالية المعدة وفقا لأطر الأهداف الخاصة
- **ISA 805** : الاعتبارات الخاصة-عمليات تدقيق بيانات مالية مفردة ومكونات أو حسابات أو بنود محددة في البيان المالي
- **ISA 810** : عمليات أعداد التقارير حول البيانات المالية الملخصة
- **تطبيق معايير التدقيق الدولية في الجزائر** : الإشارة إلى المعايير الجزائرية للتدقيق

ملاحظة: يتكامل محتوى هذه المادة مع محتوى مادة المعايير الدولية للتدقيق 1، يمكن تعديل محتوى المادة في الحدود التي تتلاءم بها مع التعديلات (التنقيحات) التي يمكن أن تطرأ على إصدارات المعايير الدولية للتدقيق. كما يمكن إضافة المعايير الدولية للتدقيق التي يمكن أن تثري وتدعم المحاور الأساسية لبرنامج المادة.

طريقة التقييم: تقييم مستمر + إمتحان نهائي ويقاس معدل المادة بالوزن الترجيحي للدروس (60%) والأعمال الموجهة(40%)

المراجع:

- على عبد القادر الذنبيات. (2015). تدقيق الحسابات في ضوء المعايير الدولية: نظرية وتطبيق. دار وائل للنشر، عمان، الأردن.
- مراد حسين العلي. (2015). معايير التدقيق الدولية، دار غيداء، عمان.
- لجنة المكاتب الصغيرة والمتوسطة، ترجمة الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين. (2021). دليل استخدام المعايير الدولية للمراجعة في مراجعة المنشآت الصغيرة والمتوسطة. الجزء الثاني: الإرشادات العملية، الإصدار الرابع. الإتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC).
- لجنة المكاتب الصغيرة والمتوسطة، ترجمة الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين. (2021). دليل استخدام المعايير الدولية للمراجعة في مراجعة المنشآت الصغيرة والمتوسطة. الجزء الأول: المفاهيم الرئيسية، الإصدار الرابع. الإتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC).

Semestre: 2^e

- Unité d'enseignement : Fondamentale
- **Matière** : **Normes internationales d'audit 2**
- Crédits : 05
- Coefficient : 02
- Mode d'enseignement : Présentiel

Objectifs pédagogiques

Ce cours vise à permettre à l'étudiant de comprendre le cadre international de l'audit, en organisant le déroulement du processus d'audit conformément aux normes internationales. À l'issue de ce cours, l'étudiant aura acquis une compréhension de la structure des normes internationales d'audit et du déroulement du processus d'audit qui s'y conforme.

Connaissances préalables requises

L'étudiant doit avoir acquis les connaissances dispensées dans les cours suivants : Comptabilité financière 1; Comptabilité financière 2; Audit comptable et Normes internationales d'audit 1.

Contenu du cours :

- **Éléments probants**
 - **ISA 510**: Missions d'audit initiales – Soldes 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
 - **ISA 570** : Continuité d'exploitation
 - **ISA 580** : Déclarations écrites
- **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)
 - **ISA 610**: Utilisation des travaux des auditeurs internes
 - **ISA 620**: Utilisation des travaux d'un expert désigné par l'auditeur
- **Conclusions de l'audit et rapport:**
 - **ISA 700**: Fondement de l'opinion et rapport d'audit sur des états financiers
 - **ISA 701**: Communication des questions d'audit importantes dans le rapport de l'auditeur indépendant

- **ISA 705:** Modifications apportées à l'opinion formulée dans le rapport de l'auditeur indépendant
 - **ISA 706:** Paragraphes 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 dans des documents contenant des états financiers audités
- **Domaines spécialisés :**
- **ISA 800:** Aspects particuliers – Audits d'états financiers établis conformément à un référentiel comptable particulier
 - **ISA 805:** Aspects particuliers – Audits d'états financiers seuls et d'éléments, de comptes ou rubriques spécifiques d'un état financier
 - **ISA 810:** Missions ayant pour but d'émettre un rapport sur des états financiers résumés
- **Application des normes d'audit internationales en Algérie : référence aux normes algériennes d'audit**

Remarque :

Le contenu de ce cours s'intègre à celui du cours « Normes internationales d'audit 1 ». Il peut être modifié dans la mesure où cela correspond aux modifications (révisions) susceptibles d'être apportées aux versions des normes internationales d'audit. Il est également possible d'ajouter des normes internationales d'audit susceptibles d'enrichir et de soutenir les axes fondamentaux du programme du cours.

Mode d'évaluation : évaluation continue + examen final.

Note de la matière : La note finale du cours est calculée en fonction de la pondération des cours (60 %) et des travaux dirigés (40 %).

Éléments probants

Eléments probants

ISA 510 - Missions initiales – Soldes d'ouverture

Dans le cadre d'une première mission d'audit concernant une entité, l'auditeur doit recueillir les éléments probants suffisants et appropriés pour vérifier les soldes d'ouverture, le report des soldes de clôture de l'exercice précédent, la permanence des méthodes par rapport aux exercices précédents.

Lorsque l'auditeur réalise un audit initial, son objectif quant aux soldes d'ouverture consiste à obtenir des éléments probants suffisants et appropriés permettant de déterminer :

- si les soldes d'ouverture comportent des anomalies ayant une incidence significative sur les états financiers de la période considérée;
- si les méthodes comptables reflétées dans les soldes d'ouverture sont appropriées et ont été appliquées de façon uniforme dans les états financiers de la période, ou
- si les changements de méthodes comptables, le cas échéant, ont donné lieu à un traitement comptable approprié et font l'objet d'une présentation et d'informations adéquates, conformément au référentiel d'information financière applicable.

L'auditeur doit lire les états financiers les plus récents, s'il en est, et le rapport de son prédécesseur sur ces états, afin de collecter des éléments probants suffisants et appropriés attestant que les soldes d'ouverture ne comportent pas d'anomalies ayant une incidence significative sur les états financiers de la période considérée :

- en déterminant si les soldes de clôture de la période précédente ont été correctement repris pour l'ouverture de la période considérée ou ont été retraités au besoin;
- en déterminant si les soldes d'ouverture reflètent l'application de méthodes comptables appropriées, ou d'autres mesures.

Si l'auditeur réunit des éléments probants attestant que les soldes d'ouverture comportent des anomalies susceptibles d'avoir une incidence significative sur les états financiers de la période considérée, il doit mettre en œuvre les procédures d'audit supplémentaires qui sont appropriées dans les circonstances pour la détermination de cette incidence.

Si l'auditeur conclut à l'existence de telles anomalies dans les états financiers de la période considérée, il doit en informer la direction, au niveau hiérarchique approprié, ainsi que les responsables de la gouvernance, conformément à la norme ISA 450.

Informations pertinentes dans le rapport du prédécesseur

Si les états financiers de la période précédente ont été audités par un prédécesseur et que celui-ci a exprimé une opinion modifiée dans son rapport, l'auditeur doit apprécier l'incidence des éléments à l'origine de la modification sur son évaluation des risques que les états financiers de la période considérée comportent des anomalies significatives, conformément à la norme ISA 315.

Si l'auditeur n'est pas en mesure d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés concernant 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, en conformité avec la norme ISA 705.

ISA 520 - Procédures analytiques

L'auditeur doit mettre en œuvre des procédures analytiques pour acquérir la connaissance de l'entité et de son environnement, ainsi que pour la revue de la cohérence d'ensemble des états financiers à la fin de l'audit.

Procédures analytiques de corroboration

Lorsque l'auditeur conçoit et met en œuvre des procédures analytiques de corroboration, seules ou en association avec des tests de détail, en tant que procédures de corroboration conformément à la norme ISA 330, il doit :

- établir la pertinence de procédures analytiques de corroboration particulières pour des assertions données, compte tenu de l'évaluation des risques d'anomalies significatives ainsi que, le cas échéant, des tests de détail se rapportant à ces assertions;
- évaluer la fiabilité des données sur lesquelles sont fondées ses attentes quant à des montants comptabilisés ou des ratios, en tenant compte de la source, de la comparabilité, de la nature et de la pertinence des informations disponibles ainsi que des contrôles ayant encadré leur préparation;
- définir ses attentes quant à des montants comptabilisés ou des ratios et évaluer si les valeurs attendues sont suffisamment précises pour permettre de déceler une anomalie qui, seule ou cumulée avec d'autres anomalies, pourrait constituer une anomalie significative dans les états financiers;
- déterminer le montant de tout écart entre les montants comptabilisés et les valeurs attendues qui est acceptable.

Procédures analytiques comme moyen de parvenir à une conclusion générale

L'auditeur doit concevoir et mettre en œuvre, vers la fin de son audit, des procédures analytiques qui l'aideront à parvenir à une conclusion générale sur la cohérence des états financiers avec sa compréhension de l'entité.

Investigations sur les résultats des procédures analytiques

Si les procédures analytiques mises en œuvre révèlent l'existence de variations ou de corrélations qui sont incohérentes avec d'autres informations pertinentes ou qui s'écartent de façon importante des valeurs attendues, l'auditeur doit procéder à des investigations sur ces écarts :

- en faisant des demandes d'informations auprès de la direction et en obtenant des éléments probants appropriés corroborant les réponses qu'elle a fournies;
- en mettant en œuvre d'autres procédures d'audit adaptées aux circonstances

ISA 530 _ Sondages en audit et autres modes de sélection d'éléments à des fins de tests

Lors de la définition des procédures d'audit, l'auditeur doit identifier les méthodes appropriées

- pour sélectionner les éléments à des fins de test,
- pour recueillir des éléments probants suffisants et appropriés pour répondre aux objectifs des procédures d'audit.

Lors de la collecte d'éléments probants, l'auditeur doit exercer son jugement professionnel pour évaluer le risque d'anomalies significatives (qui est composé du risque inhérent et du risque lié au contrôle) et pour définir des procédures d'audit complémentaires visant à réduire ce risque à un niveau acceptable.

Lors de la conception d'un sondage, l'auditeur doit prendre en considération le but de la procédure d'audit et les caractéristiques de la population dont sera tiré l'échantillon qui devrait être de taille suffisante pour ramener le risque d'échantillonnage à un niveau suffisamment faible.

L'auditeur doit sélectionner les éléments de l'échantillon d'une manière telle que chaque unité d'échantillonnage de la population ait une chance d'être sélectionnée. L'auditeur doit procéder à une investigation de la nature et de la cause des écarts et des anomalies relevés et en évaluer l'incidence possible sur le but visé par la procédure d'audit et sur les autres aspects de l'audit.

Exploitation des résultats d'un sondage

L'auditeur doit prendre en compte les résultats du sondage, la nature et la cause des erreurs décelées et leur conséquence possible sur l'objectif particulier du sondage et sur les autres aspects de l'audit. Dans le cas d'un test de détail, l'auditeur doit extrapoler les anomalies observées dans l'échantillon à l'ensemble de la population.

ISA 540 - Audit des estimations comptables

L'auditeur doit obtenir des éléments probants suffisants et appropriés pour déterminer si, dans le contexte du référentiel d'information financière applicable :

- les estimations comptables (y compris les estimations comptables en juste valeur) dans les états financiers, qu'elles soient comptabilisées ou qu'elles fassent l'objet d'informations, sont raisonnables;
- les informations y afférentes fournies dans les états financiers sont adéquates.

L'auditeur doit examiner le dénouement des estimations comptables contenues dans les états financiers de la période précédente ou, le cas échéant, leur révision pour les besoins de la période considérée

L'auditeur doit déterminer si, selon son jugement, certaines des estimations comptables qu'il a identifiées comme présentant un degré élevé d'incertitude de mesure donnent lieu à des risques importants.

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

Pour répondre à l'évaluation des risques d'anomalies significatives, l'auditeur doit se demander si l'obtention d'éléments probants suffisants et appropriés exige des compétences ou des connaissances spécialisées pour ce qui regarde un ou plusieurs aspects des estimations comptables.

ISA 550 - Parties liées

Indépendamment du fait que le référentiel d'information financière applicable contienne ou non des exigences concernant les parties liées, d'acquérir une compréhension des relations et opérations avec les parties liées.

L'auditeur doit s'enquérir auprès de la direction :

- de l'identité des parties liées à l'entité, y compris des changements par rapport à la période précédente;
- de la nature des relations entre l'entité et les parties liées;
- de toute opération conclue avec les parties liées au cours de la période et, le cas échéant, du type d'opération et de son objet.

Au cours de l'audit, lors de son inspection des documents comptables ou autres documents, l'auditeur doit rester attentif aux accords et aux autres informations pouvant indiquer l'existence de relations ou d'opérations avec des parties liées que

la direction n'aurait pas identifiées ou qu'elle ne lui aurait pas communiquées antérieurement.

Opérations importantes avec des parties liées qui ont été identifiées et qui sortent du cadre normal des activités de l'entité

Dans le cas des opérations importantes avec des parties liées qui ont été identifiées et qui sortent du cadre normal des activités de l'entité, l'auditeur doit :

- inspecter les contrats ou accords sous-jacents, s'il en existe, et évaluer si la justification économique (ou l'absence de justification économique) des opérations donne à croire qu'elles ont peut-être été conclues dans le but de présenter des informations financières mensongères ou de dissimuler un détournement d'actifs, et s'assurer que les termes et conditions des opérations concordent avec les explications de la direction ;
- obtenir des éléments probants qui confirment que les opérations ont été correctement autorisées et approuvées.

Lors de la prise de connaissance du contrôle interne de l'entité, l'auditeur doit prendre en compte le caractère adéquat des activités de contrôle relatives à l'autorisation et à l'enregistrement des transactions entre parties liées.

Déclarations de la direction

L'auditeur doit obtenir une déclaration écrite de la direction sur l'exhaustivité des informations fournies sur l'identification des parties liées et le caractère adéquat de l'information fournie dans les états financiers sur les parties liées.

ISA 560 - Evènements postérieurs à la date de clôture

L'auditeur doit obtenir des éléments probants suffisants et appropriés confirmant si les événements survenus entre la date de clôture et la date de son rapport et devant donner lieu à un ajustement des états financiers, ou à la communication d'informations dans ceux-ci, ont fait ou non l'objet d'un traitement approprié dans les états financiers conformément au référentiel d'information financière applicable.

L'auditeur doit mettre en œuvre des procédures d'audit conçues pour obtenir des éléments probants suffisants et appropriés attestant qu'ont été identifiés tous les événements survenus entre la date de clôture et la date de son rapport et devant donner lieu à un ajustement des états financiers, ou à la communication d'informations dans ceux-ci. Ces procédures doivent couvrir la durée depuis la date de clôture jusqu'à la date du rapport de l'auditeur ou une date aussi rapprochée que possible de celle-ci.

Déclarations écrites

L'auditeur doit demander à la direction et, le cas échéant, aux responsables de la gouvernance de lui fournir une déclaration écrite, conforme à la norme ISA 5803, confirmant que tous les événements survenus après la date de clôture, pour lesquels le référentiel d'information financière applicable exige qu'un ajustement soit apporté ou que des informations soient communiquées, ont fait l'objet du traitement requis.

Lorsque la direction ne corrige pas les états financiers alors que l'auditeur considère cette correction nécessaire, et que le rapport d'audit n'a pas encore été émis, l'auditeur doit exprimer une opinion avec réserve ou une opinion défavorable.

Faits dont l'auditeur prend connaissance entre la date de son rapport et la date de publication des états financiers

L'auditeur n'est pas tenu de mettre en œuvre des procédures d'audit se rapportant aux états financiers après la date de son rapport.

Toutefois, s'il prend connaissance, après la date de son rapport mais avant la date de publication des états financiers, d'un fait qui, dans le cas où il aurait été connu de lui à la date de son rapport, aurait pu le conduire à modifier celui-ci, il doit :

- s'en entretenir avec la direction et, le cas échéant, avec les responsables de la gouvernance;
- déterminer si les états financiers doivent être modifiés;
- dans l'affirmative, s'enquérir auprès de la direction de la façon dont elle entend résoudre la question dans les états financiers.

Si la direction modifie les états financiers, l'auditeur doit :

- mettre en œuvre les procédures d'audit nécessaires dans les circonstances pour ce qui concerne la modification;
- sauf lorsque les textes légaux ou réglementaires et le référentiel d'information financière n'interdisent pas à la direction de limiter la modification des états financiers aux incidences du ou des événements postérieurs qui sont à l'origine de la modification ni aux responsables de l'approbation des états financiers de limiter leur approbation à cette modification, dans ce cas, l'auditeur doit :
 - soit modifier son rapport en y ajoutant une deuxième date valant uniquement pour la modification concernée, ce qui a pour effet d'indiquer que les procédures mises en œuvre par l'auditeur relativement aux événements postérieurs ne visaient que la modification des états financiers décrite dans la note pertinente;
 - soit délivrer un nouveau rapport ou un rapport modifié précisant, dans un paragraphe d'observations ou dans un paragraphe sur d'autres points, que les procédures mises en œuvre par l'auditeur relativement aux événements postérieurs ne visaient que la modification des états financiers décrite dans la note pertinente des états financiers.

ISA 570 - Continuité d'exploitation

L'auditeur doit apprécier le caractère approprié de l'application du principe de continuité d'exploitation pour l'établissement des états financiers.

L'auditeur doit obtenir des éléments probants suffisants et appropriés sur le caractère approprié de l'application par la direction de l'hypothèse de la continuité de l'exploitation dans la préparation des états financiers et de tirer une conclusion quant à l'existence ou non d'une incertitude significative sur la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation.

Lors de la mise en œuvre des procédures d'évaluation des risques exigées par la norme ISA 315, l'auditeur doit examiner s'il existe des événements ou des situations susceptibles de jeter un doute important sur la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation.

Enfin, l'auditeur doit déterminer si la direction a déjà procédé à une évaluation préliminaire de la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation.

Période postérieure à celle sur laquelle porte l'évaluation de la direction

L'auditeur doit demander à la direction si elle est au courant d'événements ou de situations postérieurs à la période couverte par son évaluation qui sont susceptibles de jeter un doute important sur la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation.

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

Dans le cas où des événements ou des situations susceptibles de jeter un doute important sur la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation ont été relevés, l'auditeur doit obtenir des éléments probants suffisants et appropriés pour lui permettre de déterminer s'il existe ou non une incertitude significative, il doit ;

- demander à la direction de procéder à son évaluation de la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation ;
- à évaluer les plans d'action établis par la direction en rapport avec son évaluation de la continuité de l'exploitation ;
- demander des déclarations écrites de la direction et, le cas échéant, des responsables de la gouvernance au sujet de leurs plans d'action pour l'avenir et de la faisabilité de ces plans.

Application inappropriée de l'hypothèse de la continuité de l'exploitation

Si les états financiers ont été préparés selon l'hypothèse de la continuité de l'exploitation, mais que l'auditeur juge que l'application par la direction de l'hypothèse

de la continuité de l'exploitation dans les états financiers n'est pas appropriée, il doit exprimer une opinion défavorable.

Communication avec les responsables de la gouvernance

L'auditeur doit informer les responsables de la gouvernance des événements ou situations relevés qui sont susceptibles de jeter un doute important sur la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation. Cette communication doit notamment indiquer :

- si les événements ou situations constituent une incertitude significative;
- si l'application de l'hypothèse de la continuité de l'exploitation dans la préparation des états financiers est appropriée;
- si les informations y afférentes fournies dans les états financiers sont adéquates.

ISA 580 _ Déclarations de la direction

L'auditeur doit obtenir de la direction les déclarations qu'il juge nécessaires (lettre d'affirmation).

L'auditeur doit demander à la direction de lui fournir une déclaration écrite affirmant qu'elle s'est acquittée de ses responsabilités, définies dans les termes et conditions de la mission d'audit, quant à la préparation des états financiers conformément au référentiel d'information financière applicable, aussi bien de la conception et la mise en œuvre d'un contrôle interne propre à prévenir et à détecter les erreurs.

Date des déclarations écrites et la ou les périodes couvertes

La date des déclarations écrites doit être aussi rapprochée que possible de la date du rapport de l'auditeur sur les états financiers, mais ne doit pas être postérieure à celle-ci.

Les déclarations écrites doivent viser tous les états financiers et toutes les périodes dont il est question dans le rapport de l'auditeur.

Forme des déclarations écrites

Les déclarations écrites doivent prendre la forme d'une lettre d'affirmation adressée à l'auditeur.

Doute quant à la fiabilité des déclarations écrites

Lorsque l'auditeur a des doutes sur la compétence, l'intégrité, les valeurs éthiques ou la diligence de la direction, ou sur l'importance qu'elle attache à ces valeurs ou à leur respect, il doit déterminer l'incidence potentielle de ces doutes sur la fiabilité des déclarations (verbales ou écrites) et des éléments probants en général.

Lorsque l'auditeur conclut que les déclarations écrites ne sont pas fiables, il doit prendre les mesures appropriées, notamment en tirer les conséquences sur l'expression de son opinion dans son rapport en conformité avec la norme ISA 705.

Refus de fournir les déclarations écrites demandées

Lorsque la direction ne fournit pas une ou plusieurs des déclarations écrites demandées, l'auditeur doit :

- s'en entretenir avec la direction;
- revoir son évaluation de l'intégrité de la direction et apprécier l'incidence de ceci ;
- prendre les mesures appropriées, y compris en tirer les conséquences sur l'expression de son opinion dans son rapport en conformité avec la norme ISA 705.

Déclarations écrites concernant les responsabilités de la direction

L'auditeur doit formuler une impossibilité d'exprimer une opinion sur les états financiers, en conformité avec la norme ISA 705 :

- s'il conclut que le doute concernant l'intégrité de la direction est suffisamment important pour estimer que les déclarations écrites exigées ne sont pas fiables;
- si la direction ne fournit pas les déclarations écrites exigées.

Utilisation des travaux d'autres professionnels

Utilisation des travaux d'autres professionnels

ISA 600 _ Audit d'états financiers du groupe (y compris l'utilisation des travaux des auditeurs des composantes)

L'équipe affectée à l'audit du groupe doit acquérir une compréhension du groupe, de ses composantes et de leur environnement, ainsi que les contrôles à échelle du groupe et le processus de consolidation, qui soit suffisante pour déterminer quelles composantes sont susceptibles d'être importantes.

Si l'associé responsable de l'audit du groupe conclut :

- d'une part, qu'il ne sera pas possible pour l'équipe affectée à l'audit du groupe d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés en raison des limitations imposées par la direction du groupe,
- d'autre part, qu'il pourrait en résulter une impossibilité d'exprimer une opinion sur les états financiers du groupe.

L'auditeur doit dans le cas d'une nouvelle mission, ne pas l'accepter, ou, dans le cas d'une mission récurrente, démissionner lorsqu'il est possible de le faire selon les textes légaux ou réglementaires applicables.

Connaissance de l'auditeur de la composante

L'équipe affectée à l'audit du groupe doit déterminer ;

- si l'auditeur de la composante comprend et respectera les règles de déontologie qui s'appliquent à l'audit du groupe et, notamment, s'il est indépendant;
- la compétence professionnelle de l'auditeur de la composante;
- si elle pourra intervenir dans les travaux de l'auditeur de la composante dans la mesure nécessaire pour obtenir des éléments probants suffisants et appropriés;
- si l'auditeur de la composante exerce dans un environnement réglementaire où les auditeurs font l'objet d'une surveillance active.

Caractère significatif

L'équipe affectée à l'audit du groupe doit déterminer :

- le seuil de signification pour les états financiers du groupe pris dans leur ensemble, au moment d'établir la stratégie générale d'audit du groupe;
- le ou les seuils de signification à appliquer, le cas échéant, à certaines catégories d'opérations, certains soldes de comptes ou certaines informations à fournir ;
- le seuil de signification pour toute composante où l'auditeur de la composante effectuera un audit ou un examen aux fins de l'audit du groupe ;

- le seuil au-delà duquel les anomalies ne peuvent pas être considérées comme manifestement négligeables par rapport aux états financiers du groupe.

Réponse à l'évaluation des risques

L'auditeur est tenu de concevoir et de mettre en œuvre des réponses appropriées à son évaluation des risques d'anomalies significatives dans les états financiers.

L'équipe affectée à l'audit du groupe doit déterminer le type de travaux à être effectués par elle ou, en son nom, par les auditeurs des composantes sur les informations financières des composantes.

Composantes importantes

Dans le cas d'une composante qui est importante en raison de son importance financière par rapport au groupe, l'équipe affectée à l'audit du groupe ou l'auditeur de la composante, agissant au nom de l'équipe, doit effectuer un audit des informations financières de la composante en utilisant le seuil de signification pour la composante. Dans le cas d'une composante qui est importante parce qu'elle est susceptible d'être à l'origine de risques importants d'anomalies significatives dans les états financiers du groupe, il doit réaliser un audit des informations financières de la composante en utilisant le seuil de signification pour la composante, et d'un ou de plusieurs soldes de comptes ou d'une ou plusieurs catégories d'opérations ou informations à fournir ayant un lien avec la probabilité de risques importants d'anomalies significatives dans les états financiers du groupe en mettant en œuvre des procédures d'audit déterminées en fonction de la probabilité de risques importants d'anomalies significatives dans les états financiers du groupe.

Composantes qui ne sont pas des composantes importantes

Dans le cas de composantes qui ne sont pas des composantes importantes, l'équipe affectée à l'audit du groupe doit mettre en œuvre des procédures analytiques au niveau du groupe.

Processus de consolidation

L'équipe affectée à l'audit du groupe acquiert une compréhension des contrôles à l'échelle du groupe et du processus de consolidation, y compris des instructions transmises aux composantes par la direction du groupe.

L'équipe affectée à l'audit du groupe doit concevoir et mettre en œuvre des procédures d'audit complémentaires portant sur le processus de consolidation en réponse à son évaluation des risques d'anomalies significatives, dans les états financiers du groupe, associés au processus de consolidation.

Ces procédures doivent notamment consister à déterminer si les états financiers du groupe englobent toutes les composantes et évaluer le caractère approprié, l'exhaustivité et l'exactitude des ajustements et reclassements de consolidation, et elle doit déterminer s'il existe des facteurs de risque de fraude ou des indices d'un parti pris possible de la part de la direction.

Communication avec les auditeurs des composantes

L'équipe affectée à l'audit du groupe doit communiquer ses exigences à l'auditeur d'une composante en temps opportun. Cette communication doit indiquer les travaux à effectuer, l'utilisation qui en sera faite ainsi que la forme et le contenu de la communication de l'auditeur de la composante à l'intention de l'équipe affectée à l'audit du groupe.

Communication avec la direction du groupe

L'équipe affectée à l'audit du groupe doit déterminer lesquelles, parmi les déficiences relevées dans le contrôle interne, sont à communiquer aux responsables de la gouvernance et à la direction du groupe conformément à la norme ISA 265.

Pour ce faire, l'équipe affectée à l'audit du groupe doit prendre en considération :

- les déficiences qu'elle a relevées dans les contrôles à l'échelle du groupe;
- les déficiences qu'elle a relevées dans les contrôles internes des composantes;
- les déficiences du contrôle interne que les auditeurs des composantes ont portées à son attention.

Si une fraude est détectée par l'équipe affectée à l'audit du groupe ou portée à son attention par l'auditeur d'une composante, ou si des informations indiquent une possibilité de fraude, l'équipe affectée à l'audit du groupe doit communiquer avec la direction du groupe, en temps opportun et à un niveau hiérarchique approprié, afin que les premiers responsables de la prévention et de la détection des fraudes soient informés des questions qui relèvent de leur compétence.

Documentation

L'équipe affectée à l'audit du groupe doit inclure les éléments suivants dans la documentation de l'audit :

- une analyse des composantes, indiquant celles qui sont importantes et le type de travaux effectués sur les informations financières des composantes;
- la nature, le calendrier et l'étendue de l'intervention de l'équipe affectée à l'audit du groupe dans les travaux effectués par les auditeurs des composantes à l'égard des composantes importantes, y compris, le cas échéant, la revue par l'équipe affectée à l'audit du groupe des éléments

pertinents de la documentation constituée par les auditeurs des composantes et les conclusions qu'elle en a tirées;

- les communications écrites au sujet des exigences de l'équipe affectée à l'audit du groupe échangées entre l'équipe et les auditeurs des composantes.

ISA 610 _ Prise en compte des travaux de l'audit interne

Lorsque l'entité a une fonction d'audit interne et que l'auditeur externe a l'intention de s'appuyer sur les travaux de cette dernière pour modifier la nature ou le calendrier des procédures d'audit qu'il mettra en œuvre lui-même ou pour en réduire l'étendue, ou de demander aux auditeurs internes de lui fournir une assistance directe, les objectifs de l'auditeur externe sont :

- de déterminer s'il convient d'utiliser les travaux de la fonction d'audit interne ou de demander aux auditeurs internes de lui fournir une assistance directe, et si oui, dans quels secteurs de l'audit et dans quelle mesure; et, une fois cela établi :
- lorsqu'il utilise les travaux de la fonction d'audit interne, de déterminer si ces travaux sont adéquats aux fins de l'audit;
- lorsqu'il demande aux auditeurs internes de lui fournir une assistance directe, de diriger, superviser et passer en revue leurs travaux.

L'auditeur externe doit déterminer la pertinence de l'utilisation des travaux de la fonction d'audit interne aux fins de l'audit en évaluant :

- 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;
- le niveau de compétence de la fonction d'audit interne;
- l'adoption ou non par la fonction d'audit interne d'une approche systématique et rigoureuse assortie d'un contrôle qualité.

ISA 620 - Utilisation des travaux d'un expert

Lorsque l'auditeur utilise les travaux d'un expert, il doit évaluer sa compétence professionnelle, son objectivité, et l'étendue de ses travaux.

Lorsque l'auditeur utilise les travaux d'un expert, il doit recueillir des éléments probants suffisants et appropriés montrant que ces travaux sont adéquats au regard des besoins de l'audit.

L'auditeur doit s'entendre avec l'expert de son choix, par écrit s'il y a lieu, sur les points suivants :

- la nature, l'étendue et les objectifs des travaux de l'expert;

- les rôles et responsabilités respectifs de l'auditeur et de l'expert;
- la nature, le calendrier et l'étendue des communications entre l'auditeur et l'expert, y compris la forme du ou des rapports que ce dernier aura à fournir;
- la nécessité pour l'expert de respecter les exigences en matière de confidentialité.

L'auditeur ne doit pas faire mention des travaux d'un expert dans un rapport d'auditeur où il exprime une opinion non modifiée, à moins qu'un texte légal ou réglementaire ne l'y oblige.

Lorsque c'est le cas, il doit alors préciser dans son rapport qu'une telle mention n'atténue en rien sa responsabilité pour ce qui concerne son opinion.

Conclusions de l'audit et rapport:

Conclusions de l'audit et rapport

ISA 700 _ Rapport de l'auditeur (indépendant) sur un jeu complet d'états financiers à caractère général

Le rapport de l'auditeur doit clairement exprimer son opinion sur les états financiers, le fondement de son opinion, et le référentiel comptable applicable.

Formation de l'opinion de l'auditeur sur les états financiers

L'auditeur doit se former une opinion sur la conformité des états financiers, dans tous leurs aspects significatifs, avec le référentiel d'information financière applicable. L'auditeur doit notamment évaluer, au regard des exigences du référentiel d'information financière applicable :

- si les états financiers fournissent des informations adéquates sur les principales méthodes comptables retenues et suivies;
- si les méthodes comptables retenues et suivies sont conformes au référentiel d'information financière applicable et appropriées;
- si les estimations comptables faites par la direction sont raisonnables;
- si les informations présentées dans les états financiers sont pertinentes, fiables, comparables et intelligibles;
- si les états financiers fournissent des informations adéquates permettant aux utilisateurs visés de comprendre l'incidence des opérations et événements significatifs sur les données communiquées dans les états financiers;
- si la terminologie utilisée dans les états financiers, y compris l'intitulé de chacun d'eux, est appropriée.
- si les états financiers donnent une image fidèle par l'examen de la présentation d'ensemble des états financiers, leur structure et leur contenu.

Forme de l'opinion

L'auditeur doit exprimer une opinion non modifiée lorsqu'il conclut que les états financiers ont été préparés, dans tous leurs aspects significatifs, conformément au référentiel d'information financière applicable.

Lorsque les états financiers ont été préparés conformément à un référentiel reposant sur l'obligation de conformité, l'auditeur n'est pas tenu d'évaluer s'ils donnent une image fidèle. Si toutefois, dans des circonstances extrêmement rares, l'auditeur conclut que ces états financiers sont trompeurs, il doit s'en entretenir avec la direction et, selon la façon dont le problème est résolu, déterminer s'il lui faut en faire mention dans son rapport et, le cas échéant, comment.

Le rapport de l'auditeur doit indiquer que l'audit (à décrire) a été effectué selon les Normes internationales d'audit. Le rapport doit aussi mentionner que ces normes requièrent de l'auditeur qu'il se conforme aux règles de déontologie et qu'il planifie et réalise l'audit de façon à obtenir l'assurance raisonnable que les états financiers ne comportent pas d'anomalies significatives.

Date du rapport de l'auditeur

- Le rapport de l'auditeur doit porter une date qui n'est pas antérieure à la date à laquelle l'auditeur a obtenu les éléments probants suffisants et appropriés sur lesquels fonder son opinion sur les états financiers, dont des éléments qui attestent : - que tous les états compris dans le jeu d'états financiers, y compris les notes annexes, ont été préparés;
- que les personnes habilitées à le faire ont déclaré qu'elles assumaient la responsabilité de ces états financiers.

ISA 705 _ Expression d'une opinion modifiée dans le rapport de l'auditeur indépendant

L'auditeur doit exprimer clairement, sur les états financiers, l'opinion modifiée appropriée qui est nécessaire.

Situations qui requièrent une opinion d'audit modifiée

L'auditeur doit exprimer une opinion modifiée dans son rapport dans l'un ou l'autre des cas suivants :

- lorsqu'il conclut, à la lumière des éléments probants obtenus, que les états financiers pris dans leur ensemble ne sont pas exempts d'anomalies significatives;
- lorsqu'il n'est pas en mesure d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés lui permettant de conclure que les états financiers pris dans leur ensemble sont exempts d'anomalies significatives.

Opinion avec réserve

L'auditeur doit exprimer une opinion avec réserve dans l'un ou l'autre des cas suivants :

- lorsqu'il conclut, après avoir obtenu des éléments probants suffisants et appropriés, que les anomalies sont significatives, prises individuellement ou collectivement, mais qu'elles n'ont pas d'incidence généralisée sur les états financiers;
- lorsqu'il n'est pas en mesure d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés sur lesquels fonder son opinion, mais qu'il conclut que les incidences éventuelles des anomalies non détectées sur les états financiers, si anomalies il y a, pourraient être significatives mais non généralisées.

Opinion défavorable

L'auditeur doit exprimer une opinion défavorable lorsqu'il conclut, après avoir obtenu des éléments probants suffisants et appropriés, que les anomalies, prises individuellement ou collectivement, ont des incidences à la fois significatives et généralisées sur les états financiers.

Impossibilité d'exprimer une opinion

L'auditeur doit formuler une impossibilité d'exprimer une opinion lorsqu'il n'est pas en mesure d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés sur lesquels fonder une opinion, et qu'il conclut que les incidences éventuelles des anomalies non détectées sur les états financiers, si anomalies il y a, pourraient être à la fois

significatives et généralisées.

Conséquence d'une impossibilité d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés en raison d'une limitation imposée par la direction après l'acceptation de la mission par l'auditeur.

Si, après avoir accepté la mission, l'auditeur se rend compte que la direction a imposé une limitation de l'étendue de l'audit qui ne le permet pas d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés, il doit adopter l'une des lignes de conduite suivantes :

- s'il conclut que les incidences éventuelles des anomalies non détectées sur les états financiers, si anomalies il y a, pourraient être significatives mais non généralisées, il doit exprimer une opinion avec réserve;
- s'il conclut que les incidences éventuelles des anomalies non détectées sur les états financiers, si anomalies il y a, pourraient être à la fois significatives et généralisées, de sorte qu'une opinion avec réserve ne conviendrait pas pour communiquer la gravité de la situation, il doit : Soit démissionner, dans la mesure où cela est faisable en pratique et possible selon les textes légaux ou réglementaires applicables. Aussi, s'il n'est pas faisable en pratique ni possible de démissionner avant la délivrance de son rapport, formuler dans celui-ci une impossibilité d'exprimer une opinion sur les états financiers.

Lorsque l'auditeur considère qu'il lui est nécessaire d'exprimer dans son rapport une opinion défavorable ou de formuler une impossibilité d'exprimer une opinion sur les états financiers pris dans leur ensemble, il ne doit pas inclure dans le même rapport une opinion non modifiée, au regard du même référentiel d'information financière applicable, sur un état financier isolé ou sur un ou plusieurs éléments, comptes ou postes spécifiques d'un état financier.

ISA 706 _ Paragraphes d'observations sur d'autres points dans le rapport de l'auditeur

L'auditeur, qui s'est formé une opinion sur les états financiers, doit attirer l'attention des utilisateurs, lorsqu'il le juge nécessaire, au moyen d'une mention additionnelle clairement énoncée dans son rapport, soit sur un point qui revêt une importance pour la compréhension par les utilisateurs, soit, le cas échéant, sur tout autre point pertinent pour la compréhension, par les utilisateurs, de l'audit, des responsabilités de l'auditeur ou du rapport de celui-ci.

Lorsque l'auditeur inclut un paragraphe d'observations dans son rapport, il doit :

- le faire figurer immédiatement après le paragraphe d'opinion;
- l'intituler «Observations» ou lui donner un autre titre approprié;
- y mentionner clairement le point faisant l'objet des observations et, lorsqu'il y a lieu, où se trouvent dans les états financiers les informations pertinentes décrivant pleinement le point en question;
- indiquer que l'opinion de l'auditeur n'est pas modifiée pour ce qui concerne le point faisant l'objet des observations.

Paragraphes sur d'autres points dans le rapport de l'auditeur

Si l'auditeur considère comme nécessaire de communiquer un point autre que ceux présentés ou faisant l'objet d'informations dans les états financiers, qui, selon son jugement, est pertinent pour la compréhension de l'audit ou encore des responsabilités ou du rapport de l'auditeur par les utilisateurs et qu'aucun texte légal ou réglementaire ne l'interdit, il doit le faire dans un paragraphe de son rapport portant le titre «Autre point» ou «Autres points», ou un autre titre approprié. L'auditeur doit faire figurer ce paragraphe immédiatement après le paragraphe d'opinion et le paragraphe d'observations.

Communication avec les responsables de la gouvernance

Si l'auditeur prévoit d'inclure un paragraphe d'observations ou un paragraphe sur d'autres points dans son rapport, il doit en informer les responsables de la gouvernance et leur communiquer le libellé envisagé pour le paragraphe en question.

ISA 710 _ Données comparatives

L'auditeur doit déterminer si les états financiers comprennent les informations comparatives requises par le référentiel d'information financière applicable et si ces informations ont fait l'objet d'un classement approprié.

À cette fin, il doit évaluer :

- si les informations comparatives concordent avec les montants et les autres informations présentées dans la période précédente ou, le cas échéant, si elles ont été retraitées;
- si les méthodes comptables utilisées pour les informations comparatives concordent avec celles appliquées au cours de la période considérée ou, dans le cas où il y aurait eu des changements dans les méthodes comptables, si ces changements ont donné lieu à un traitement comptable approprié et s'ils font l'objet d'une présentation et d'informations adéquates.

Si l'auditeur obtient des éléments probants indiquant qu'il existe une anomalie significative dans les états financiers de la période précédente sur lesquels avait été exprimée une opinion non modifiée, et que les chiffres correspondants n'ont pas été adéquatement retraités ou que des informations appropriées n'ont pas été fournies, il doit exprimer une opinion modifiée, sous la forme d'une opinion avec réserve ou d'une opinion défavorable, dans son rapport d'audit sur les états financiers de la période considérée pour ce qui concerne les chiffres correspondants présentés dans ces états financiers.

États financiers de la période précédente non audités

Si les états financiers de la période précédente n'ont pas été audités, l'auditeur doit indiquer, dans un paragraphe sur d'autres points dans son rapport, que les chiffres correspondants n'ont pas été audités. Toutefois, cette mention ne dégage pas l'auditeur de l'obligation d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés attestant que les soldes d'ouverture ne contiennent pas d'anomalies qui ont une incidence significative sur les états financiers de la période considérée.

ISA 720 _ Autres informations présentées dans des documents contenant des états financiers audités

L'auditeur doit prendre des mesures appropriées lorsque des documents contenant des états financiers audités et le rapport de l'auditeur sur ces états comprennent d'autres informations qui pourraient compromettre la crédibilité des états financiers et du rapport de l'auditeur.

L'auditeur doit prendre des dispositions appropriées avec la direction ou les responsables de la gouvernance pour obtenir les autres informations avant la date de son rapport. S'il lui est impossible d'obtenir toutes les autres informations avant cette date, l'auditeur doit les lire dès que cela est faisable en pratique.

Si, à la lecture des autres informations, l'auditeur relève une incohérence significative, il doit déterminer s'il est nécessaire de réviser les états financiers audités ou les autres informations.

Incohérences significatives relevées dans les autres informations obtenues avant la date du rapport de l'auditeur

Si une révision des états financiers audités s'avère nécessaire et que la direction s'y refuse, l'auditeur doit exprimer une opinion modifiée dans son rapport conformément à la norme ISA 705, et en informe les responsables de la gouvernance, si la direction refuse de réviser les autres informations, et/ou bien :

- inclure dans son rapport un paragraphe sur d'autres points décrivant l'incohérence significative relevée, conformément à la norme ISA 706;
- ne pas délivrer son rapport; - ou bien démissionner, dans la mesure où il lui est possible de le faire selon les textes légaux et réglementaires applicables.

Incohérences significatives relevées dans les autres informations obtenues après la date du rapport de l'auditeur

Si une révision des autres informations s'avère nécessaire et que la direction accepte de procéder à cette révision, l'auditeur doit mettre en œuvre les procédures nécessaires dans les circonstances.

Si une révision des autres informations s'avère nécessaire mais que la direction s'y refuse, l'auditeur doit informer les responsables de la gouvernance, à moins qu'ils ne participent tous à la gestion de l'entité, de ses préoccupations au sujet des autres informations et, le cas échéant, prendre toute autre mesure appropriée.

Domaines spécialisés

Domaines spécialisés

ISA 800 _ Audit d'états financiers préparés conformément à un référentiel à usage particulier – Considérations particulières

Dans un audit d'états financiers à usage particulier, l'auditeur doit acquérir une compréhension des aspects suivants de sa mission :

- l'usage pour lequel les états financiers ont été préparés;
- les utilisateurs visés;
- les mesures prises par la direction pour déterminer que le référentiel d'information financière applicable est acceptable dans les circonstances.

Pour se faire une opinion et délivrer un rapport sur des états financiers à usage particulier, l'auditeur doit se conformer aux exigences de la norme ISA 700.

Dans le cas d'un rapport de l'auditeur sur des états financiers à usage particulier :

- le rapport de l'auditeur doit également décrire l'usage pour lequel les états financiers ont été préparés et, au besoin, les utilisateurs visés, ou renvoyer à une note de ces états financiers qui contient ces informations;
- lorsque la direction a le choix entre plusieurs référentiels d'information financière pour la préparation d'états financiers de cette nature, les explications concernant la responsabilité de la direction⁸ pour les états financiers doivent également mentionner la responsabilité qui lui incombe de déterminer si le référentiel d'information financière applicable est acceptable dans les circonstances.

ISA 805 _ Considérations particulières — Audits d'états financiers seuls et d'éléments, comptes ou postes spécifiques d'un état financier.

Objectif de la norme

L'objectif est d'adapter les normes internationales d'audit (ISA 100-700) lorsqu'un auditeur est engagé pour auditer un seul état financier (ex: un bilan seul) ou un élément spécifique (ex: les comptes clients, le chiffre d'affaires, une provision).

Champ d'application

- **États financiers isolés** : Bilan, compte de résultat, tableau de flux de trésorerie, etc., pris séparément.
- **Éléments spécifiques** : Comptes, postes ou rubriques d'un état financier, y compris les notes explicatives associées.
- La norme s'applique également aux éléments préparés selon un référentiel à usage spécifique (ISA 800).

Principales Exigences (Considérations particulières)

- **Acceptation de la mission** : L'auditeur doit déterminer si l'application des normes ISA est possible et si la forme de l'opinion prévue est acceptable.
- **Planification et exécution** : L'auditeur doit comprendre l'élément spécifique, le référentiel comptable et le contrôle interne pertinent.
- **Seuil de signification** : Le seuil de signification est calculé par rapport à l'élément ou à l'état financier isolé, et non par rapport à l'ensemble des états financiers de l'entreprise.
- **Rapports (Opinion)** :
 - * L'auditeur doit préciser quel élément/état est audité.
 - * Si l'auditeur a également audité l'ensemble des états financiers de l'entité, il doit le mentionner et préciser si l'opinion sur l'élément spécifique est cohérente avec l'opinion globale.
 - * Si une opinion modifiée (réserve, refus, défavorable) est émise sur l'ensemble des états financiers, cela influence généralement l'opinion sur l'élément spécifique.

Différence avec ISA 800

- **ISA 805** : Concerne un sous-ensemble d'états financiers préparés généralement selon un référentiel général (IFRS, GAAP locaux).
- **ISA 800** : Concerne des états financiers complets mais préparés selon un référentiel à usage spécifique (ex: base fiscale, trésorerie).

Points clés à retenir

- L'audit porte sur une partie et non le tout.
- Les procédures de l'ISA 315, 320 et 500 s'appliquent en les adaptant.
- L'auditeur doit éviter de donner l'impression qu'il audite l'ensemble des états financiers si ce n'est pas le cas.

ISA 810 _ Missions visant la délivrance d'un rapport sur des états financiers résumés

L'auditeur ne doit accepter une mission visant la délivrance d'un rapport sur des états financiers résumés, conformément à la présente norme ISA, que s'il a été chargé de réaliser, conformément aux normes ISA, un audit des états financiers dont sont tirés les états financiers résumés.

L'acceptation doit être précédée par quelques diligences, tel que;

- déterminer si les critères appliqués sont acceptables;
- obtenir, de la part de la direction, confirmation qu'elle reconnaît et comprend les responsabilités qui lui incombent pour ce qui est de préparer les états financiers résumés conformément aux critères appliqués et de faire en sorte que les utilisateurs auxquels sont destinés les états financiers résumés aient accès aux états financiers audités sans trop de difficultés ainsi qu'inclure le rapport de l'auditeur sur les états financiers résumés dans tout document contenant les états financiers résumés et mentionnant que l'auditeur a délivré un rapport sur ces états.

Nature des procédures

Pour fonder son opinion sur les états financiers résumés, l'auditeur doit mettre en œuvre les procédures suivantes, ainsi que toute autre procédure qu'il peut considérer comme nécessaire :

- Évaluer si les états financiers résumés indiquent de façon adéquate qu'ils constituent un résumé et de quels états financiers audités ils sont tirés.
- Lorsque les états financiers résumés ne sont pas accompagnés des états financiers audités, évaluer s'ils décrivent clairement auprès de qui ou à quel endroit on peut se procurer les états financiers audités;
- Évaluer si les états financiers résumés fournissent des informations adéquates sur les critères appliqués.
- Comparer les états financiers résumés avec les informations correspondantes contenues dans les états financiers audités pour déterminer s'ils concordent avec ces informations ou peuvent être recalculés à partir de ces informations.
- Évaluer si les états financiers résumés ont été préparés conformément aux critères appliqués.
- Évaluer, au regard de l'usage prévu des états financiers résumés, si ces derniers contiennent les informations nécessaires et font l'objet d'un niveau de regroupement approprié, de sorte qu'ils ne soient pas trompeurs dans les circonstances.
- Évaluer si les utilisateurs auxquels sont destinés les états financiers résumés auront accès aux états financiers audités sans trop de difficulté.

Éléments du rapport de l'auditeur

Le rapport de l'auditeur sur les états financiers résumés doit contenir les éléments suivants:

- un titre indiquant clairement qu'il s'agit du rapport d'un auditeur indépendant;
- un destinataire;
- un paragraphe d'introduction qui :
 - * Identifie les états financiers résumés sur lesquels porte le rapport de l'auditeur, et donne le nom de chacun des états financiers qui les composent ;
 - * identifie les états financiers audités ;
 - * fait référence au rapport de l'auditeur sur les états financiers audités, en mentionnant la date et, en précisant qu'ils ont fait l'objet d'une opinion non modifiée;
 - * indique, lorsque la date du rapport de l'auditeur sur les états financiers résumés est postérieure à la date du rapport de l'auditeur sur les états financiers audités, que ni les états financiers résumés ni les états financiers audités ne reflètent les incidences d'événements survenus après la date du rapport de l'auditeur sur les états financiers audités ;
 - * mentionne que les états financiers résumés ne contiennent pas toutes les informations exigées par le référentiel d'information financière appliqué pour la préparation des états financiers audités et que la lecture des états financiers résumés ne saurait se substituer à la lecture des états financiers audités;
- une description de la responsabilité de la direction pour les états financiers résumés, indiquant que la direction est responsable de la préparation des états financiers résumés conformément aux critères appliqués;
- une déclaration précisant que l'auditeur a la responsabilité d'exprimer une opinion sur les états financiers résumés en se fondant sur les procédures exigées ;
- un paragraphe exprimant clairement une opinion ;
- la signature de l'auditeur;
- la date du rapport de l'auditeur;
- L'adresse de l'auditeur.

Application des normes d'audit internationales en Algérie : référence aux normes algériennes d'audit

Application des normes d'audit internationales en Algérie : référence aux normes algériennes d'audit

Dans cette partie nous prendrons appui sur la loi 10-01 du 29.06.2010 relative aux professions d'expert-comptable, de commissaire aux comptes et de comptable agréé, y compris le code déontologie afférent, publié par le conseil national de la comptabilité et l'ensemble des décisions du ministère des finances portant publication des normes algériennes d'audit (NAA 210, 230, 300, 500, 501, 505, 510, 520, 530, 540, 560, 570, 580, 610, 620 et 700).

Organisation & objectifs de la fonction d'audit interne

Introduction :

I – principe de la base de la fonction « AUDIT » :

II – La structure d'audit interne : objectifs, préalables et organisation :

- 1 – Les objectifs de la structure d'audit interne
- 2 – Conditions préalables au bon fonctionnement de la structure d'audit interne
- 3 – Organisation de la structure interne
 - 3. 1 – Structure interne
 - 3. 2 – Fonction de la structure d'audit interne

III – Réalisation et maintien du niveau de la qualité de l'audit interne

- 1 – Conditions de base
- 2 – Contrôles intégrés de la qualité
- 3 – L'exécution du travail
- 4 – L'importance de la supervision
- 5 – Eléments de soutien

IV – Relation entre la cour des comptes et les structures d'audit interne

- 1 – Aspects communs quant aux objectifs
- 2 - Aspects communs quant à l'évaluation du contrôle interne
- 3 - Aspects communs quant aux autres fonctions
- 4 – Coordination entre la cour des comptes et les structures d'audit interne

Conclusion :

Introduction :

La responsabilité et l'objectif général de la direction quant au contrôle¹ interne est de s'assurer, dans la mesure du possible, de la conduite économique, efficace et efficiente des affaires. Le contrôle interne peut, et devrait fournir à la direction l'assurance raisonnable que les objectifs donnés seront visés et atteints, ce qui comprend :

- L'acquisition économique des ressources ;
- La protection des biens ;
- L'utilisation efficiente des ressources ;
- La fiabilité des livres comptables ;
- L'efficacité des activités ;
- La préparation opportune de renseignements financiers et non financiers précis ;
- La prévention et la détection d'erreurs et d'irrégularités ;
- La conformité aux exigences légales et autres directives.

La direction, dans son rôle de supervision devrait étudier tous les systèmes de contrôle interne financiers et autres, à intervalles réguliers et fréquents.

Dans cette optique, elle peut déléguer cet aspect de supervision à une structure d'audit² interne. Dès lors, la fonction d'audit interne va constituer un contrôle interne additionnel, réalisé par un groupe qui devrait être indépendant des fonctions opérationnelles et qui devrait faire rapport à un niveau suffisamment élevé de gestion pour assurer que l'on tienne compte de toutes les observations et recommandations d'une façon adéquate et impartiale.

Le mandat de l'audit interne devrait comprendre, sans y être limité un examen de la convenance des opérations effectuées, de leur conformité à la législation, aux politiques, aux procédés et aux règlements établis, et des enquêtes spéciales sur tel ou tel domaine d'activités.

I. Principes de base de la fonction « AUDIT » :

En dépit d'une bonne connaissance du rôle de l'audit interne, la plupart des entreprises n'utilisent pas toujours cette fonction de la manière la plus efficace possible, il en résulte que certains qui ne relèvent pas de leurs attributions, ce qui entraîne des déperditions d'efforts et porte préjudice à la fonction d'audit interne.

¹ Activités de contrôle : Politiques et procédures qui permettent de s'assurer que les instructions de la direction sont mises en œuvre. Les activités de contrôle sont une composante du contrôle interne

² L'audit interne a un champ d'action qui touche principalement trois processus : **Améliorer** les procédures de contrôle, **Optimiser** la gouvernance d'entreprise & **Perfectionner** le management de risque.

Dès lors, la direction de l'entreprise doit être fortement imprégné du véritable rôle des auditeurs internes afin de faire le meilleur usage possible de la structure chargée d'exercer la vérification interne.

La conception rôle de l'audit interne peut se résumer à travers trois (3) idées force :

1. La tâche principale de l'auditeur interne est de procéder d'une façon indépendante, à des investigations et appréciations sur l'efficacité des systèmes de contrôle mis en place par l'entreprise ;
2. La vérification interne doit concerner toutes les opérations et transactions réalisées par l'entreprise ; elle doit dépasser le domaine purement comptable ;
3. la contribution de la structure d'audit interne à la protection des biens et ressources de l'entreprise, et à l'amélioration de ses performances, est fonction du poids et de la confiance qui lui sont conférés par la direction.

Ces considérations impliquent la délimitation des responsabilités de l'audit interne, et notamment à l'égard des autres structures fonctionnelles :

- l'audit interne ne doit pas se substituer aux fonctions de contrôle de gestion et budgétaire ;
- L'audit interne ne doit pas être chargé d'élaborer les systèmes et les procédures, et encore moins de faire fonctionner les circuits administratifs ;
- L'audit interne doit éprouver l'efficacité des systèmes de contrôle interne, et non assurer les contrôles dévolus à la hiérarchie dans le cadre du fonctionnement normal de chaque structure de l'entreprise.

Il s'agit donc d'avoir une perception d'un audit interne neutre à l'égard de la mise en place des systèmes et méthodes de travail, dynamique dans ses activités de vérification interne, global dans ses interventions de supervision au sein de l'entreprise, indépendant à l'égard des fonctions opérationnelles, et impartial dans ses rapports à la direction.

En outre, l'audit interne ne doit pas servir d'assistant aux organes de contrôle externe, car leurs rôles respectifs sont différents. En effet, si l'audit externe est responsable devant les actionnaires et / ou les pouvoirs publics, l'audit interne n'a de responsabilités qu'envers sa direction, et il est concerné de ce fait par tout ce qui a trait à la gestion de l'entreprise. Toutefois, sans se mettre au service des auditeurs externes, les travaux d'audit interne peuvent être mis à leur disposition, sur leur demande.

En résumé, l'utilité de l'audit interne réside dans son rôle d'évaluation indépendante des systèmes et procédures, d'information de la direction sur l'efficacité du contrôle interne dans tous les domaines d'activités, d'intervention là où se posent les problèmes

liés au changement et à l'expansion de l'entreprise. Il doit, pour ce faire, avoir un droit illimité d'investigation et doit faire un compte rendu de ses constatations et observations à tous les niveaux de direction de l'entreprise.

L'audit interne doit jouer son rôle de manière à convaincre la direction que ses activités peuvent être utilisées à l'avantage de l'entreprise.

II. La structure d'audit interne : objectifs préalables et organisation :

2.1. Les objectifs de la structures d'audit interne :

Les objectifs de la structure d'audit interne s'identifient à ses attributions qui se rattachent aux rôles suivants :

- Conseiller de façon permanente la direction de l'entreprise en toutes matières liées au contrôle;
- Protéger les intérêts de l'entreprise contre toute forme d'erreurs ou d'irrégularités possibles dans la gestion. Cet aspect est les primordial pour l'entreprise de fait qu'il lui permet de connaître les déficiences existantes et de prendre en conséquence les mesures correctives qui s'imposent;
- Promouvoir la rationalité opérationnelle et l'adhésion aux politiques de l'entreprise, en veillant de façon permanente à la satisfaction des objectifs prévus, et en suggérant les améliorations nécessaires dans la conduite des transactions ou opérations commerciales, administratives et financières;
- Assurer la solidité des dispositifs de protection et de sécurité ainsi que leur adaptation au fur et à mesure des changements subis par l'entreprise dans son organisation / ou sa gestion.

Considérant ses objectifs, la structure d'audit interne revêt donc une importance particulière en tant qu'organe de conseil et de surveillance auprès de la direction de l'entreprise. Sa responsabilité est d'informer, conseiller soutenir techniquement, et persuader les responsables de l'entreprise, de faire le meilleur usage de la fonction d'audit interne.

Il importe aussi de mettre en relief le rôle de « feed-back » joué par la structure de contrôle interne en tant qu'élément apportant à la direction des informations pertinentes sur le fonctionnement des systèmes et procédures mis en place, et sur la manière dont est assuré la protection du patrimoine de l'entreprise.

La position indépendante de l'audit interne à l'égard d'autres fonctions permet assurément une évaluation objective des situations observées, analysées et partage la formulation de recommandations aux décideurs.

Cette indépendance doit être confortée par l'accès de l'audit interne à toutes les informations, à tous les biens et à tous les personnels de l'entreprise, ce qui ne peut s'appliquer valablement si cette structure ne bénéficie pas à une position influente auprès de la direction générale, et ne dispose pas de moyens humains et matériels suffisants pour l'accomplissement de ses tâches et l'atteinte de son objectif.

2.2. Conditions préalables au bon fonctionnement de la structure d'audit interne :

Toute structure d'audit interne doit satisfaire une série de conditions préalables dont sa performance dépendra au sein de l'entreprise.

Ces conditions sont les suivantes :

- a. **Position au sein de l'entreprise** : La structure de contrôle interne doit dépendre, autant que possible, du plus haut niveau hiérarchique. C'est à cette condition qu'elle peut atteindre tous les domaines d'activités pour informer la direction de ce qui s'y passe.

Certes, la position de l'audit interne est controversée dans la mesure où certains auteurs ou praticiens ne considèrent pas comme primordiale cette condition, mais il n'en demeure pas moins que lorsque l'audit interne est placé sous l'autorité d'une direction fonctionnelle, elle encourt deux risques majeurs :

- Soit celui de se voir confiner à des tâches restreintes au domaine financier et comptable ;
- Soit celui de ne pas disposer d'appui suffisant et solide pour briser les barrières dressées devant ses investigations ou encore le défaut de suite à ses constats et recommandations.

La structure d'audit interne doit être considérée comme un organe de la direction générale de l'entreprise.

- b. **Attribution, champ d'action et responsabilités** : En liaison avec ce qui vient d'être évoqué précédemment, le champ d'action de l'audit interne doit être total, c'est à dire recouvrir toutes les activités de l'entreprise.

Cette structure doit donc assurer toutes les formes d'audit possible et dépasser celui de l'audit financière et comptable. Elle doit accorder une importance particulière à l'audit opérationnel, qui offre l'avantage d'être mieux perçu par les décideurs.

La définition des attributions de l'audit interne doit s'attacher à éviter la confusion des rôles et des responsabilités avec les fonctions d'organisation, de contrôle budgétaire, de contrôle de gestion, et autres domaines d'activités, telles que la fonction financière et comptable.

Cette délimitation des responsabilités de l'audit interne permet de disposer d'une base sur laquelle son indépendance puisse être confortée au niveau interne, et clarifie son rôle dans la vérification interne, par rapport aux autres structures de contrôle.

- c. **Soutien constant et effectif de la direction** : La direction de l'entreprise doit accorder sa confiance aux auditeurs internes et en vertu de ceci, les soutenir dans leur action, notamment en considérant leur point de vue et leur opinion lorsque des conflits se produisent avec les cadres des autres structures.

Ces conflits peuvent survenir du fait des obstacles rencontrés par les auditeurs pour l'obtention des informations, ou à l'occasion des conclusions émises sur les pratiques consacrées par les gestionnaires qui affectent leurs intérêts ou aspirations.

En outre, il est important que la direction accorde tout l'intérêt voulu à l'exploitation des rapports d'audit interne, en prenant en compte notamment leurs suggestions et leurs recommandations.

- d. **Personnel compétent** : Le succès des contrôles dépend de l'aptitude et des efforts du personnel de la structure d'audit interne. Au delà des connaissances théoriques que les auditeurs doivent posséder sur les questions qu'ils évaluent, ils doivent aussi être capables d'examiner une situation dans son contexte général, aussi complexe soit-elle, et d'évaluer ses objectifs globaux.

De plus les auditeurs internes doivent facilement communiquer avec les autres membres de l'entreprise, comprendre leurs points de vue et faire preuve de tact et de souplesse sans que cela affecte leur indépendance de jugement.

Par ailleurs, il doivent pouvoir discuter d'égal à égal avec les responsables de l'entreprise, et ne pas émettre d'opinions à la légère ou sous l'effet de pressions.

Enfin, il est nécessaire de signaler que les auditeurs internes doivent avoir la maîtrise de leurs réactions, et éviter toute attitude partisane ou subjective dans leurs travaux et leurs conclusions. Leur capacité de convaincre les responsables et les cadres de l'entreprise doit constituer leur force principale pour réussir dans leur mission.

e. Programmation des activités et méthodologie de contrôle : L'audit interne est un travail fondamental d'évaluation. Pour remplir ce rôle, il est indispensable d'obtenir des résultats tangibles et perceptibles afin de gagner et d'accroître la confiance des dirigeants à l'égard de la structure de contrôle interne.

Pour y parvenir, il est nécessaire de planifier les travaux de long et à moyen terme (3 ans), afin d'assurer une bonne utilisation des ressources humaines disponibles et arriver à une couverture des fonctions de l'entreprise.

L'évaluation des programmes doit être effectuée, chaque année, en formes quantitatives et qualitatives, afin de tirer les conclusions qui s'imposent et corriger, pour l'avenir, les insuffisances observées.

Le processus de planification des travaux de vérification est accompagné d'une méthodologie de contrôle qui doit être élaborée, et adaptée au fur et à mesure de l'acquisition de l'expérience.

Cette méthodologie doit être développée pour tous les aspects de l'audit interne, c'est à dire :

- La planification et l'exécution des missions³ de contrôle ;
- La rédaction des rapports de contrôle ;
- La constitution des dossiers de contrôle ;
- Les procédés de vérification ;

Elle doit s'appuyer sur des instruments de contrôle fiables et performants d'une part, et adaptés aux réalités d'autre part.

2.3. Organisation de la structure d'audit interne :

Comme cela a été souligné en supra, la structure d'audit interne doit être de préférence, placée dans la haute hiérarchie de l'entreprise afin qu'elle puisse valablement exercer son rôle, formuler ses opinions et recommandations.

Les auditeurs internes doivent également avoir une attitude intellectuelle appropriée et posséder une qualification adéquate.

2.3.1. Structure interne :

Pour définir l'organisation interne de la structure d'audit, il faut prendre en considération plusieurs paramètres : effectifs de l'entreprise, volume des biens et ressources, dispersion géographique, selon le cas, on peut opter pour tel ou tel schéma

³ On parle de responsable ou d'associé responsable de la mission. Un associé est autre personne du cabinet, qui est responsable de la mission et de sa réalisation, ainsi que du rapport délivré au nom du cabinet, et qui, le cas échéant, a obtenu l'autorisation requise d'une instance professionnelle, légale ou réglementaire.

d'organisation c'est à dire :

- Soit une structure de type fonctionnel qui offre l'avantage d'un haut degré de spécialisation ;
- Soit une structure de type géographique qui permet d'être plus proche des opérations du point de vue contrôle ;
- Soit une combinaison des deux types de structures.

Quel que soit le type d'organisation retenu, l'essentiel est de viser un regroupement souple de la fonction qui puisse s'adapter aux évolutions de l'entreprise.

Les exemples d'organisation, ci-après permettent de visualiser les trois options possibles :

1^{ère} Option : La structure d'audit interne est formée par un seul organe placé sous la dépendance de la Direction Générale de l'entreprise.

Cette option offre les avantages suivants :

- Haut degré de spécialisation des auditeurs internes ;
- Uniformité dans l'action, les méthodes et les techniques de contrôle ;
- Très proche de la direction générale, donc poids prépondérant de la structure.
- Au titre des inconvénients, on peut signaler notamment :
- Eloignement des centres opérationnels et risques de ne pas s'adapter aux réalités du terrain ;
- Tendance à éviter les problèmes courants ou les contacts à la base.

2^{ème} Option : La structure d'audit interne est répartie à travers les grands secteurs d'activités et / ou géographiques de l'entreprise.

Cette option va privilégier les contacts directs et permanents avec la base, et les structures opérationnelles, grâce à son rapprochement des centres d'activité. Elle comporte cependant les inconvénients de toute organisation décentralisée, c'est à dire :

- Degré de technicité moins apparent ;
- Faible degré d'uniformité dans les méthodes ;
- Dispersion des efforts et des énergies.

En outre l'éloignement de la Direction Générale peut être un inconvénient majeur pour la structure d'audit décentralisée.

3^{ème} Option : Compromis entre les deux premières options, à savoir :

- Une structure centrale d'audit auprès de la Direction Générale, qui sera chargé de coordonner, d'animer et de superviser la fonction d'audit au sein de l'entreprise ;
- Des structures d'audit décentralisées chargées des contrôles et des interventions sur le terrain.

Cette option a le mérite de réunir les avantages des deux précédentes options et d'en écarter leurs inconvénients.

Le problème réside dans l'existence d'une structure d'audit central capable de jouer pleinement son rôle et d'éviter les écueils de ce genre d'organisation.

2.3.2. Fonctions de la structure d'audit interne :

Sans qu'il soit nécessaire de passer en revue toutes les fonctions d'une structure d'audit interne, du fait que certains d'elles ont une nature spécifique à chaque entreprise, il est cependant possible de mentionner celles qui ont un caractère général.

- a.** Evaluer de façon constante le fonctionnement du système de contrôle interne et recommander les mesures susceptibles d'améliorer son efficacité.

Cette évaluation peut être générale, spécifique de certains domaines de l'entreprise, ou particulière pour quelques éléments composant le système. Exemple : examen de certaines procédures administratives d'un système d'informations donné.

Ces évaluations peuvent être effectuées comme partie intégrante d'un processus d'audit complet ou, de façon indépendante, dans le seul but de fournir un feed-back à la direction.

- b.** Procéder à l'audit comptable et financier de l'entreprise, de manière à s'assurer de la qualité des comptes, de la régularité et de la conformité des opérations financières.

La formulation d'une opinion sur les comptes de l'entreprise est indispensable pour éviter que les organes de contrôle externe, qui sont appelés à juger les comptes, ne parviennent à des conclusions défavorables pour l'entreprise.

- c.** Apprécier la performance globale de l'entreprise, en s'appuyant sur les techniques de l'audit opérationnel, et en considérant tant les aspects techniques impliqués dans la gestion de celle-ci, que les critères économiques, financières, sociaux applicables en la matière.

Cette appréciation de l'efficacité de gestion requiert une série d'analyses très complexes pour lesquelles on doit pouvoir compter sur un personnel spécialisé et expérimenté.

- d. Vérifier si les directives, les instructions et les décisions de la haute direction de l'entreprise sont bien reçues et appliquées, en accord avec les dispositions légales et réglementaires qui s'appliquent à elles, et dans les limites définies par les objectifs et politiques arrêtés par le niveau hiérarchique supérieur.

III. Réalisation et maintien du niveau de la qualité de l'audit interne :

Les objectifs de l'audit interne visent à assurer la direction générale de l'entreprise que :

- La vérification interne est effectuée sur la base de normes appropriées ;
- Les résultats des vérifications sont présentés de manière satisfaisante ;
- Les activités de l'audit interne répondent aux besoins et aux intérêts légitimes de l'entreprise.

La qualité de l'audit interne dépend de plusieurs facteurs indépendants, dont le succès ou l'échec vont se répercuter inévitablement sur le statut et le prestige de cette structure.

3.1. Conditions de base :

Les conditions de base qui affectent la qualité des travaux de la structure d'audit interne comprennent certains facteurs qu'il importe de maîtriser, avec l'appui de la haute direction : ces facteurs concernent, entre autres, la limitation de l'étendue des contrôles, l'accès aux documents ou aux personnes concernées par la vérification interne, l'autonomie dont dispose la structure pour établir son programme de contrôle, et sa liberté de consigner tous les résultats de ses contrôles.

Ces restrictions, lorsqu'elles existent, peuvent affecter profondément la réalisation et la qualité des travaux de l'audit interne, et des mesures doivent être prises par la Direction, pour les éliminer.

Concernant les facteurs dépendant de la structure d'audit interne, il faut retenir que celle-ci doit définir ses propres objectifs et normes, qui constituent en eux mêmes un facteur de qualité important.

Dans le cas des audits financiers par exemple, l'objectif spécifique pourrait être d'aboutir à des conclusions sur la fiabilité des comptes et des états financiers. Dans le bon emploi des fonds, il pourrait s'agir de vérifier le degré de réalisation des objectifs attendus, et l'utilisation économique des ressources accordées aux gestionnaires.

La définition d'objectifs de contrôle devrait coïncider avec l'établissement de normes de vérification, et à ce niveau aucune équivoque ne doit subsister, tant au niveau des auditeurs internes qu'à celui des gestionnaires. Ces normes doivent être élaborées et approuvées à

plus haut niveau, et être appliquées par les auditeurs internes.

Ces normes peuvent se présenter sous la forme d'un manuel de lignes directives de la vérification interne ; il est essentiel que ces normes soient connues et clairement établies à tous les niveaux de l'entreprise.

3.2. Contrôles intégrés de la qualité :

Les conditions de base d'une bonne exécution des travaux d'audit interne ayant été établies, il faudrait élaborer des procédures courantes de planification et d'exécution des travaux de contrôle ainsi que d'établissement des rapports correspondants, qui garantissent le respect des normes fixées. Ces procédures doivent donc inclure les éléments destinés à favoriser et à maintenir de manière permanente la norme de travail satisfaisante, ainsi qu'à vérifier son respect dans la pratique.

La planification et l'organisation devraient couvrir de manière appropriée toutes les phases de l'activité de contrôle. Il est essentiel que la planification qui couvre les programmes de travail annuels et la programmation à moyen terme, et la répartition des ressources nécessaires à sa mise en œuvre soient appropriées au plus haut niveau.

La planification et la répartition des ressources doivent être cohérentes avec les objectifs de l'audit interne et avec sa stratégie globale d'élaborer une procédure de vérification régulière de l'état d'avancement des travaux et du degré de réalisation des objectifs fixés. Des écarts peuvent alors faire l'objet d'une enquête, et des leçons peuvent être tirées pour une planification ultérieure.

Au niveau des équipes de contrôle, plusieurs instruments peuvent être utilisées, à savoir : les plans ou programmes de contrôle, les budgets temps, les comptes rendus d'activités. Ces instruments sont susceptibles de contribuer à une répartition optimale des ressources en personnel, de favoriser une stratégie structurée et de permettre aux hauts responsables d'opérer un contrôle avec un minimum de supervision directe.

Pour être pleinement efficace, il conviendrait que les procédures prévoient un examen des résultats par rapport à l'objectif ou aux atteintes.

3.3. L'exécution du travail :

La qualité d'exécution du travail d'audit interne dépend de facteurs tels que :

- Les relations établies avec les structures contrôlées ;
- La tenue des documents de travail ;
- L'enregistrement rapide de résultats, particulièrement ceux afférents au contrôle d'antennes, de bureaux, de succursales, de dépôts... ;
- La communication régulière, aux responsables de niveau approprié, de rapports ;
- Le bien fondé des conclusions tirées des faits constatés ainsi que des recommandations émises.

3.4. L'importance de la supervision de la révision :

La supervision et la révision des travaux de l'audit interne dépend de l'existence des procédures mises en place par la structure d'audit interne, et des objectifs qu'elle s'est assignée en la matière. Elle doit faire en sorte que :

- Les travaux soient exécutés selon les normes prescrits et conformément aux instructions des responsables ;
- Les informations probantes recueillies constituent une base raisonnable pour les résultats du contrôle interne ;
- Toutes les erreurs et les déficiences importantes décelées soient examinées avec les responsables concernés.

L'attribution de la responsabilité de la révision des travaux effectués dépend de la structure d'audit interne ; les fonctions de révision peuvent être confiées à des auditeurs internes expérimentés et confirmés.

Le processus de révision doit garantir la qualité des travaux en termes suivants :

- Documents complets et clairs ;
- Etendue des travaux effectués ;
- Conclusions et mesures recommandées ;
- Réalisation de tous les travaux prévus ;
- Importance relative des observations.

La révision doit garantir que les rapports d'audit interne présentent une image fidèle et équilibrée des faits, que les résultats sont exprimés clairement et d'une manière impartiale.

3.5. Élément de soutien :

Si l'existence de procédures de révision des travaux de l'audit interne est déterminante pour la qualité du contrôle, elles ne suffisent pas en elles-mêmes et doivent être consolidées par des ressources appropriées.

a. Politique du personnel :

L'objectif des politiques de recrutement et de promotion des auditeurs internes est d'attirer et de conserver le nombre requis d'agents de bonne qualité aux différents niveaux. Cette politique doit donc à la fois prévoir et promouvoir la formation et le perfectionnement professionnel qui permettront d'exploiter pleinement les potentialités, de former les agents aux techniques modernes d'audit et de leur donner les connaissances et les qualifications nécessaires à l'exécution des tâches dont ils sont chargés. La gestion et la structure de l'organisation doivent s'efforcer d'optimiser les compétences du personnel tout en encourageant sa motivation.

b. Moyens et équipement :

Les auditeurs doivent bénéficier d'un cadre de travail qui leur convienne, de moyens et d'un équipement leur permettant d'exécuter leurs tâches efficacement. Actuellement, il importe particulièrement de se tenir au courant de l'évolution technologique, de manière à utiliser pleinement l'équipement électronique qui peut aider tant les auditeurs internes que les services administratifs.

c. Des services d'informations efficaces sont également nécessaires afin que les agents chargés du contrôle soient pleinement informés sur l'évolution de l'audit en général, ainsi que sur les activités et les services qu'ils examinent en particulier.

Ces considérations mettent en relief la nécessité de mettre en œuvre des systèmes garantissant la prise en considération des procédures de contrôle de la qualité. Ces systèmes doivent non seulement couvrir les mesures correctrices à prendre lorsque des travaux d'audit s'avèrent de qualité inférieure, mais aussi, le cas échéant les mesures destinées à améliorer les procédures de routine garantes de la bonne qualité des travaux.

IV. Relation entre la cour des comptes et les structures d'audit interne :

En vertu de l'article 36 de la loi 80.05 du 01.03.1980, « la Cour des Comptes participe à l'orientation des travaux de contrôle interne et externe des institutions et services financiers; elle suit l'exécution et l'exploitation de leurs résultats. A ce titre elle (...) est rendue systématiquement destinataire d'un exemplaire de tous les rapports établis par les organes permanents mentionnés à l'alinéa 1^{er} du présent article (...) »

« (...) les rapports visés ci-dessus doivent être adressés à la Cour des Comptes dans un délai qui ne saurait excéder un mois, à compter de la date de leur transmission, aux autorités hiérarchiques ou de tutelles concernées ».

La Cour des Comptes et les structures d'audit interne constituent nécessairement une infrastructure intégrée de contrôle du fait de leurs objectifs et moyens d'action ont un caractère commun.

C'est pourquoi il est recommandé d'arriver à un consensus entre institution supérieure de contrôle et les services de contrôle interne à l'égard de leurs objectifs, aspects communs et fonctions de qui sont tous des facteurs déterminants pour l'établissement d'une relation adéquate entre les deux niveaux de contrôle.

4.1. Aspects communs quant aux objectifs :

La Cour des Comptes et les structures d'audit interne ont ensemble le devoir de veiller à la protection et à l'utilisation rationnelle des ressources et du patrimoine de l'Entreprise, et à la satisfaction des dispositions légales et réglementaires.

Fondamentalement, les efforts fournis par l'audit interne d'une part, et la Cour des Comptes d'autre part, à travers leurs contrôles mènent à la satisfaction des objectifs précités.

4.2. Aspects communs quant à l'évaluation du contrôle interne :

Il est à souligner que l'audit interne doit tester en permanence l'efficacité des systèmes de contrôle interne dont l'entreprise s'est dotée. Cette technique d'évaluation du contrôle interne est utilisée aussi par la Cour des Comptes, et de ce point de vue il y a donc similitude entre ces deux organes d'audit interne et externe.

L'évaluation du contrôle interne est effectuée par ces deux organes d'audit selon les mêmes méthodes, et on peut donc affirmer que l'audit externe est un prolongement de l'audit interne.

4.3. Aspect communs quant aux autres fonctions :

Les structures d'audit interne procèdent à la vérification des transactions ou opérations, et des systèmes d'informations de l'entreprise. A l'égard du contrôle des opérations, les objectifs suivants sont poursuivis :

- Vérifier l'origine légale des opérations ;
- Constater l'utilisation rationnelle des ressources.

Dans le même but, la Cour des Comptes procède à ce genre de vérification et ses travaux peuvent être facilités par les résultats de l'audit interne.

4.4. Coordination entre la Cour des Comptes et les structures d'audit interne :

De ce qui procède, il ressort une nécessité impérieuse d'une coordination pour arriver à un mutuel enrichissement doctrinaire et méthodologique, ainsi qu'à une utilisation rationnelle des ressources humaines. Afin d'atteindre leurs buts respectifs, il doit y avoir convergence et complémentarité des efforts entre la Cour des Comptes et les structures d'audit interne.

Grâce à cette unité obtenue, la Cour peut exercer des contrôles sélectifs et minimiser les duplications ou interférences possibles. Cette coordination rend indispensable l'établissement de canaux de communication qui permettent l'échange d'informations sur les aspects doctrinaires et méthodologiques. Une méthode à suggérer pour arriver à une intégration de l'action de contrôle est l'organisation de journées d'études.

Afin d'harmoniser les opinions et les méthodes de travail, et traiter ensemble toute la gamme de réalités et d'expériences vécues par les structures d'audit interne.

Enfin, les relations entre la Cour des Comptes et les structures d'audit interne doivent avoir un caractère professionnel et permanent, poursuivre à un système de contrôle intégré et efficace.

Conclusion :

Le contrôle interne de l'entreprise répond à des objectifs et s'appuie sur des techniques qui ont un caractère universel. L'expression réelle et pratique de cette forme de contrôle est constituée par l'ensemble des normes, procédures et systèmes qui gouvernent les activités de l'entreprise.

La mise en œuvre du contrôle interne est le résultat d'une combinaison adéquate de ses éléments constitutifs, à travers les structures administratives et le développement des normes et procédures. Il faut préciser que les normes, du fait de leur conception correspondent à des aspects plutôt théoriques, et que les procédures qui ont trait aux opérations revêtent un caractère plus pratique.

La mise en place du contrôle interne relève de la responsabilité de la haute direction de l'entreprise, et c'est à ce niveau qu'il incombe d'affirmer que le contrôle interne constitue une discipline de gestion globale de l'entreprise dans tous ses aspects.

La structure d'audit interne doit être l'organe d'auto-contrôle du système interne de l'entreprise. Etant donné son importance, il est nécessaire de considérer quels devraient être ses objectifs, ses caractéristiques, les conditions préalables à son installation, son modèle d'organisation et ses fonctions. Lorsque tous ses aspects sont bien pris en compte, ils déterminent l'existence d'une structure d'audit interne de qualité optimale.

La clé de l'organisation d'une structure d'audit interne réside dans les critères spécifiques à chaque entreprise (taille, décentralisation géographique, politique de gestion, secteurs d'activités...). En ce sens, il s'agit d'assurer une liaison adéquate des exigences de cette structure par rapport aux objectifs et aux résultats attendus.

Bien que la structure d'audit interne ait une action permanente et jouisse donc d'une plus grande expérience au sein de l'entreprise, il faut reconnaître cependant que son indépendance est relativement limitée par rapport aux organes d'audit externes qui ont une liberté absolue dans leurs travaux et leurs opinions. Il est donc évident que l'action

coordonnée de ces deux parties est la meilleure solution pour effectuer un bon contrôle de l'entreprise.

Les rapports de l'audit interne doivent relever les déficiences constatées, leurs effets, leur degré d'importance, et comporter de recommandations et des solutions pertinentes aux problèmes observés, analysés. La haute autorité de l'entreprise et la cour des comptes doivent être toujours destinataires de ces rapports.

Les performances de l'audit interne dépendent d'un certain nombre facteurs interdépendants, à savoir :

- Les conditions de base d'une exécution satisfaisante des travaux de contrôle ;
- Les procédures de contrôle mises en œuvre ;
- L'adéquation des ressources et des moyens par rapport aux objets et à l'envergure des contrôles ;
- La supervision et la révision des travaux de contrôle.

Tous ces aspects déterminent le contrôle de qualité, et doivent être effectivement considérés par l'entreprise et sa structure interne.

A la fin de chaque année, la structure d'audit interne doit évaluer elle-même ses performances afin d'améliorer constamment le niveau, la qualité et de déterminer, s'il y lieu, les modifications dans ses procédures de contrôle.

Enfin, la Cour des Comptes doit jouer un rôle important dans le développement de l'audit interne; il lui incombe également de veiller à la qualité de l'audit interne lorsqu'elle établit ses contrôles et ses constatations d'ordre pratique et logique. Cela implique que la Cour des Comptes mette en place des mécanismes adaptés pour l'orientation, le suivi et l'appréciation des systèmes de contrôle interne.

A. DILIGENCES MINIMALES EN MATIERE D'ACCEPTATION DE MANDAT ET D'ENTREE EN FONCTION.

Exposé des motifs

Acceptation des mandats

L'entrée en fonction

Diligences particulières en cas de refus d'acceptation

B. DILIGENCES MINIMALES EN MATIERE DE DOSSIERS DE TRAVAIL.

Exposé des motifs

I. Dossier permanent

II. Dossier annuel (ou de contrôle)

III. Conservation des dossiers de travail

IV. Cas de pluralité de commissaires.

A. DILIGENCES MINIMALES EN MATIERE D'ACCEPTATION DE MANDAT ET D'ENTREE EN FONCTION.

Exposé des motifs :

La démarche de l'auditeur doit être prudente et emprunte de méthode depuis l'acceptation du mandat jusqu'à l'élaboration du rapport de certification des comptes annuels.

Avant l'entrée en fonction, lorsqu'il est présent à un mandat l'auditeur ne doit pas donner son acceptation avec légèreté sans avoir au préalable mis en œuvre certaines diligences lui permettant :

- D'éviter de tomber sous le coup des incompatibilités et des interdictions légales et réglementaires ;
- De s'assurer de la faisabilité de la mission⁴ au regard notamment des capacités techniques et humaines de son cabinet ;
- De s'assurer que le mandat qui lui est proposé n'est pas entaché d'irrégularités et de là, éviter à la société contrôlée les risques de nullité des délibérations de son assemblée des actionnaires ;

I. Acceptation du mandat :

L'auditeur avant de donner son acceptation au mandat auquel il est pressenti, met en œuvre les diligences suivantes, l'auditeur :

- S'assure qu'il ne tombe pas sous le coup des incompatibilités et interdictions légales et réglementaire prévues notamment par les articles 715 bis 14 à 715 bis 15 du décret 93-08 du 25/04/93 modifiant et complétant l'ordonnance 75-59 du 26/09/75 portant code de commerce et par les articles 34 et 47 de la loi 91-08 du 27/04/1991 relative à la profession d'expert-comptable, de commissaire aux comptes et de comptable agréé.
- Demande la liste actualisée des administrateurs ou des membres du directoire et du conseil d'administration de la société contrôlée et de ceux des sociétés apparentes et, le cas échéant des apporteurs en nature;

⁴ Deux formes d'audit :

- **l'audit de fiabilité des systèmes** : contribue en particulier pour le domaine comptable et financier à **améliorer la crédibilité de l'information**, également désigné sous les termes d'audit comptable et financier ou de révision comptable.
- **l'audit d'efficacité** des systèmes ou encore **audit opérationnel** : c'est l'examen critique des **performances et de l'efficacité des fonctions** dans l'entreprise. Peut être mis en œuvre dans d'autres domaines tels que la production, l'informatique, le juridique.

Par contre si l'auditeur:

- Est pressenti en remplacement d'un auditeur révoqué, il s'assure auprès de la société et du confrère sortant que cette révocation n'est pas abusive;
- Succède à un autre membre de l'ordre il doit s'enquérir auprès de la société des motifs du départ de son prédécesseur;
- Succède à un autre auditeur dont le renouvellement du mandat a été refusé, il prend contact avec le confrère sortant pour s'informer des motifs du refus de renouvellement de son mandat. Il s'assure notamment que le refus n'a pas pour but de faire échapper la société à l'application des diligences par son prédécesseur.

Enfin, l'auditeur

- S'assure que les capacités disponibles de son cabinet lui permettent de prendre en charge et d'exécuter le mandat correctement ;
- Doit également s'assurer qu'il pourra accomplir sa mission en toute indépendance⁵ notamment à l'égard des dirigeants de la société.

II. L'entrée en fonction :

Une fois les diligences liminaires accomplies et le mandat accepté :

L'auditeur doit s'assurer de la régularité de sa désignation selon le cas par l'assemblée générale ordinaire ou par l'assemblée constitutive. S'il est présent à l'assemblée constitutive qui le désigne, il signe les statuts. Si par contre il est désigné par une assemblée générale ordinaire, il signe le procès verbal avec la mention « pour acceptation du mandat ». S'il n'a pas assisté à l'assemblée, il signifie son acceptation à la société par écrit.

Dans toutes les formes de désignation, l'auditeur doit en acceptant le mandat, déclarer par écrit qu'il ne se trouve dans aucun cas d'incompatibilité ni d'interdiction légale ou réglementaire.

L'auditeur, dans les 15 jours qui suivent son acceptation du mandat, avise par lettre recommandée avec accusé de réception le conseil de l'ordre national de sa

⁵ **Indépendance** recouvre:

- l'indépendance d'esprit — l'état d'esprit qui permet à une personne de formuler une opinion indépendamment de toute influence susceptible de compromettre son jugement professionnel, et donc d'agir avec intégrité et de faire preuve d'objectivité et d'esprit critique;
- l'apparence d'indépendance — le fait d'éviter tout fait et toute situation dont l'importance est telle qu'un tiers raisonnable et éclairé, ayant connaissance de toutes les informations pertinentes, y compris de toutes les sauvegardes appliquées, conclurait de façon raisonnable que l'intégrité, l'objectivité ou l'esprit critique du cabinet ou du membre du groupe de mission d'assurance a été compromis. **[Independence]**

désignation.

Il rappelle également aux dirigeants de la société contrôlée les formalités de publicité réglementaires qui sont à leurs charge, dont notamment :

- L'information du conseil de l'ordre national de la désignation d'un commissaire dans les 15 jours qui suivent par lettre recommandée avec accusé de réception.
- La publication de la désignation d'un commissaire ou du renouvellement de mandat dans un journal d'annonces légales.

Avant le commencement de l'exécution du mandat, l'auditeur doit transmettre à la société contrôlée une lettre indiquant les modalités de mise en œuvre du mandat d'audit.

Cette lettre indiquera entre autres :

- La responsabilité de la mission;
- Les intervenants;
- Les normes⁶ de travail qui seront utilisées;
- Périodes d'intervention et les délais légaux à respecter;
- Les délais légaux de dépôt des rapports;
- Les honoraires.

Dans l'exécution de son mandat, l'auditeur nouvellement désigné, doit se mettre, en contact avec son prédécesseur pour recueillir toute information jugée nécessaire à la prise en charge correcte et diligente de son mandat.

L'auditeur sortant doit, en vertu au principe de solidarité entre confrères, faciliter l'entrée en fonction à son successeur.

En cas de pluralité d'auditeurs, chacun d'eux doit respecter les diligences ci-dessus comme s'il agissait individuellement.

⁶ L'IAPC (International Auditing Practices Committee), une commission permanente de l'IFAC (International Federation of Accountants) publie des normes ISA (International Standard on Auditing) ainsi qu'un cadre de référence pour les recommandations internationales sur l'audit et les missions connexes. Les ordres ou les compagnies des CAC, locales, édictent des normes comportant le cadre conceptuel des missions, les caractéristiques générales des missions, les normes relatives au comportement professionnel, normes relatives à la mission générale, normes relatives aux interventions connexes à la mission générale et les normes relatives aux missions particulières.

III. Diligences particulières en cas de refus d'acceptation :

Si l'auditeur est pressenti à un mandat ou apprend sa désignation, alors qu'il tombe sous le coup de l'incompatibilité ou d'interdiction légale ou réglementaire, il doit informer la société de son incapacité légale à accepter le dit mandat (refus motivé) par lettre recommandée avec accusé de réception dans les 15 jours à compter de la date où il en a eu connaissance;

Par contre si l'auditeur, en l'absence de toute interdiction légale ou réglementaire, refuse d'accepter un mandat, il doit procéder à la formalité prévue au paragraphe ci-dessus;

Si la société a déjà procédé aux formalités de publicité légales et réglementaires, il doit également demander dans sa lettre de refus, de publier son refus d'acceptation du mandat.

B. Diligence minimales en matière de dossiers de travail

Exposé des motifs :

Le caractère permanent de la mission d'audit lui impose la tenue de deux documents de base nécessaires, voire indispensables, à l'accomplissement de ses diligences :

- Un dossier permanent⁷ ;
- Un dossier annuel (ou de contrôle).

La tenue de ces documents permet, entre autres, à l'auditeur:

- De structurer sa démarche de contrôle⁸ et de s'assurer de la réunion de tous les éléments nécessaires à la formulation d'une opinion motivée sur les comptes annuels soumis à son examen.
- De disposer en permanence, d'une batterie d'informations à caractère durable sur l'entreprise contrôlée durant toute la durée du mandat et éventuellement celle de son renouvellement.

⁷ Le dossier permanent regroupe, au sein d'un dossier unique, l'ensemble des documents juridiques, comptables et financiers de l'établissement attestant de l'existence de l'entité et de son évolution. Le dossier permanent présente un caractère pluriannuel. Il constitue une base de données pérenne et enrichie et mise à jour au fil de l'eau sur la situation juridique, comptable et financière de l'établissement, afin de lui conserver son caractère opérationnel. Additivement à cela Le dossier de contrôle interne comptable et financier (ex dossier de révision) détaille l'ensemble des procédures appliquées et contrôles effectués par l'établissement (ordonnateur et comptable) au cours d'un exercice comptable donné.

La constitution du dossier de contrôle interne est donc indissociable de la mise en œuvre d'un plan de contrôle interne (PCI ou PDCI). Elle répond en effet au double impératif de documentation et de traçabilité du contrôle interne.

⁸ Par des tests des contrôles [*Tests of controls*] qui est une Procédure d'audit conçue pour évaluer l'efficacité du fonctionnement des contrôles visant à prévenir, ou à détecter et corriger, les anomalies significatives au niveau des assertions.

- De conserver et de fournir, en cas de besoin, la preuve des travaux effectués, des diligences et des moyens mis en œuvre pour être arrivé à formuler une opinion sur le degré de régularité et de sincérité des comptes annuels.
- D’être conforme dans sa démarche aux normes professionnelles admises tant sur le plan national qu’international.
- La supervision du travail effectué par les collaborateurs.

I. DOSSIER PERMANENT:

1. Forme et contenu :

Le mode de classement et le contenu du dossier permanent dépendent des spécificités de la société contrôlée et de l’organisation interne du cabinet du d’audit. Néanmoins, il peut être structuré autour des chapitres suivants:

a) Généralités sur la société contrôlée :

- Fiche signalétique de la société et de ses unités
- Organisation générale ;
- Documentation générale.

b) Contrôle interne :

Cette partie peut contenir tout support permettant d’apprécier globalement la fiabilité du contrôle interne et des risques⁹ généraux (description des tâches, questionnaires de contrôle interne, diagrammes, autres ...)

c) Informations comptables et financières :

- Plans et guides comptables utilisés;
- Procédures comptables;
- Organigramme des services comptables;
- Volume des opérations par nature;
- Méthodes et procédures d’évaluation et de présentation des comptes;
- Comptes annuels des trois derniers exercices;
- Politique financière;
- Situation de trésorerie et de financement;
- Ratios de structure et de gestion significatifs.

⁹ Dans cette optique, il est donc possible de définir le management de risques comme étant une procédure à trois temps (avant, pendant et après) - **Prévention**: limiter la matérialisation du risque (en modifiant le mode de fonctionnement). **Détection**: se rendre compte que le risque redouté s’est finalement produit & **Protection**: suite à la détection, il est possible de limiter les conséquences de l’échec.

d) Informations juridiques, fiscales et sociales :

- Statuts et autres documents de nature juridique ;
- Décision de nomination de l'auditeur et la preuve que toutes les obligations légales inhérentes à sa nomination ont été observées : coupure de publication, information du conseil de l'ordre ... ;
- Liste des actionnaires, avec le nombre d'actions détenues par chacun d'eux ;
- Document concernant le régime fiscal et social de la société ;
- Procès verbaux des conseils et assemblées ;
- Rapports d'audit précédents éventuellement ;
- Contrats important et autres documents légaux.

e) Spécification économique et commerciales :

- Secteur d'activité ;
- Description des principaux cycles ;
- Position de la société dans la branche et sur le marché ;
- Clientèle et politique commerciales.

f) Informations informatiques :

- Organigramme du service informatique ;
- Matériels et systèmes utilisés ;
- Programmes et documents audités ;

2. Le dossier permanent peut être organisé en sous dossiers qui facilitent le classement des documents et leurs consultation ;

Ainsi pour chacun des chapitres ci-dessus un sous dossier doit être ouvert ;

3. Chaque sous dossier peut être matérialisé par un intercalaire comportant un sommaire du contenu préimprimé.

4. Tenue du dossier permanent :

Afin que le dossier permanent constitue un recueil utile d'informations à caractère durable sur la société contrôlée, il est nécessaire :

- de mettre régulièrement à jour, notamment à chaque fois qu'un élément subit une modification
- d'éliminer les informations périmées et devenues sans utilité
- de faire des résumés ou extraits de documents volumineux

II. DOSSIER ANNUEL (OU DE CONTROLE) :

Contrairement au dossier permanent qui est utilisé tout au long du mandat et de son renouvellement éventuel, le dossier annuel comporte tous les éléments de la mission dont l'utilité ne s'étend pas au-delà de l'exercice contrôlé.

Ce dossier doit renfermer l'ensemble des travaux exécutés, la démarche méthodologique retenue pour l'exécution de la mission, la synthèse et les éléments d'information ayant permis à l'auditeur de se forger une opinion sur le degré de régularité et de sincérité sur les comptes annuels.

Ce dossier est indispensable pour :

- Une meilleure maîtrise de la mission ;
- Documenter les travaux effectués et les choix opérés ;
- S'assurer de l'exécution complète du programme sans omission ;
- Justifier l'opinion émise et faciliter la rédaction du rapport.

En somme, c'est un élément de preuve des diligences mises en œuvre et du sérieux avec lequel la mission a été conduite.

1. Forme et contenu :

Le dossier annuel peut être structuré autour des chapitres suivants :

a) Organisation et planification de la mission :

- Programme général ;
- Liste des intervenants ;
- Budget de temps et suivi des travaux ;
- Calendrier des intervenants : date et durée des interventions, lieu d'intervention ;
- Date d'émission des rapports.

b) Appréciation du contrôle interne :

- Description des systèmes, diagrammes de circulation et les questionnaires de contrôle interne ;
- Evaluation du contrôle interne (systèmes, procédures, méthodes comptables, etc.) : forces et faiblesses des systèmes et procédures, de la société contrôlée, (feuilles d'évaluation)
- Les feuilles de travail (sondages effectués sur des procédures et les anomalies relevées) ;
- Conclusion sur le degré de confiance à accorder aux systèmes et procédures en place et leur impact sur le programme de contrôle des comptes.

c) Contrôle des comptes annuels :

- Programme de travail, adapté aux spécificités et risques de la société ;
- Détails des travaux effectués (analyse, sondage, inspection des existants, examen documentaire, recoupements, revue analytique, ...)

- Documents ou copie de documents obtenus de la société ou des tiers et justifiant les chiffres et comptes examinés ;
- synthèse et commentaires des travaux effectués et des anomalies¹⁰ décelées ;
- conclusion générale pour la certification.

d) Vérifications spécifiques ou légales :

- Examen des conventions réglementées ;
- Certification des cinq ou dix plus fortes rémunérations ;
- Révélation des faits délictueux au procureur de la république ;
- Interventions connexes (qui ont des rapports de dépendance ou de similitude).
Documentation des travaux concernant des obligations spécifiques ci-dessus ;
- Examen des événements postérieurs à la clôture de l'exercice.

e) Documentation générale :

- Correspondances échangées avec la société ;
- Notes sur les réunions du conseil d'administration et de l'assemblée des actionnaires et tout particulièrement les décisions ayant une incidence sur les comptes de l'exercice ;
- Confirmation reçues des tiers ;
- Extraits des procès verbaux.

III. CONSERVATION DES DOSSIERS DE TRAVAIL :

Le caractère confidentiel des informations que renferment ces deux dossiers, obligent l'auditeur à préserver ce caractère tant, à l'intérieur qu'à l'extérieur du cabinet, et ce, pour se conformer aux dispositions de l'article 301 du code pénal.

Les dossiers annuels et le dossier permanent ainsi que les documents sur la société contrôlée doivent être conservés pendant dix ans, même après le terme du mandat (article 12 du code de commerce).

IV. CAS DE PLURALITE D'AUDITEURS :

En cas de pluralité d'auditeurs, chacun d'eux doit tenir les dossiers de travail ci-dessus.

En cas de partage du travail entre les auditeurs, les dossiers de chacun d'eux doivent renfermer des photocopies des papiers de travail de son confrère.

¹⁰ Anomalie : Écart entre le montant, le classement ou la présentation d'un élément ou les informations fournies à son sujet dans les états financiers et le montant, le classement, la présentation ou les informations exigées pour cet élément selon le référentiel d'information financière applicable. Des anomalies peuvent résulter d'erreurs ou de fraudes.

Dans les cas où l'auditeur exprime une opinion indiquant si les états financiers donnent, dans tous leurs aspects significatifs, une image fidèle, les anomalies comprennent également les corrections que l'auditeur juge nécessaire d'apporter aux montants, au classement, à la présentation ou aux informations fournies afin que les états financiers donnent, dans tous leurs aspects significatifs, une image fidèle.

La responsabilité de chacun d'entre eux demeure néanmoins entière quant à la bonne exécution de la mission.

II. DILIGENCE MINIMALES EN MATIERE DE DOSSIERS DE TRAVAIL

Exposé des motifs :

Le caractère permanent de la mission de l'auditeur lui impose la tenue de deux documents de base nécessaires, voire indispensables, à l'accomplissement de ses diligences :

- Un dossier permanent ;
- Un dossier annuel (ou de contrôle).

La tenue de ces documents permet, entre autres, à l'auditeur:

- De structurer sa démarche de contrôle et de s'assurer de la réunion de tous les éléments nécessaires à la formulation d'une opinion motivée sur les comptes annuels soumis à son examen ;
- De disposer en permanence, d'une batterie d'informations à caractère durable sur l'entreprise contrôlée durant toute la durée du mandat et éventuellement celle de son renouvellement ;
- De conserver et de fournir, en cas de besoin, la preuve des travaux effectués, des diligences et des moyens mis en œuvre pour être arrivé à formuler une opinion sur le degré de régularité et de sincérité des comptes annuels ;
- D'être conforme dans sa démarche aux normes professionnelles admises tant sur le plan national qu'international ;
- La supervision du travail effectué par les collaborateurs.

I. DOSSIER PERMANENT :

1. FORME ET CONTENU :

Le mode de classement et le contenu du dossier permanent dépendent des spécificités de la société contrôlée et de l'organisation interne du cabinet d'audit. Néanmoins, il peut être structuré autour des chapitres suivants:

a) Généralités sur la société contrôlée :

- Fiche signalétique de la société et de ses unités
- Organisation générale ;
- Documentation générale.

b) Contrôle interne :

Cette partie peut contenir tout support permettant d'apprécier globalement la fiabilité du contrôle interne et des risques généraux (description des tâches, questionnaires de contrôle interne, diagrammes, autres ...)

c) Informations comptables et financières :

- Plans et guides comptables utilisés ;
- Procédures comptables ;
- Organigramme des services comptables ;
- Volume des opérations par nature ;
- Méthodes et procédures d'évaluation et de présentation des comptes ;
- Comptes annuels des trois derniers exercices ;
- Politique financière ;
- Situation de trésorerie et de financement ;
- Ratios de structure et de gestion significatifs.

d) Informations juridiques, fiscales et sociales :

- Statuts et autres documents de nature juridique ;
- Décision de nomination de l'auditeur et la preuve que toutes les obligations légales inhérentes à sa nomination ont été observées : coupure de publication, information du conseil de l'ordre ... ;
- Liste des actionnaires, avec le nombre d'actions détenues par chacun d'eux ;
- Document concernant le régime fiscal et social de la société ;
- Procès verbaux des conseils et assemblées ;
- Rapports des audits précédents éventuellement ;
- Contrats important et autres documents légaux.

e) Spécification économique et commerciales :

- Secteur d'activité ;
- Description des principaux cycles ;
- Position de la société dans la branche et sur le marché ;
- Clientèle et politique commerciales.

f) Informations informatiques :

- Organigramme du service informatique ;
- Matériels et systèmes utilisés ;
- Programmes et documents audités ;

Le dossier permanent peut être organisé en sous dossiers qui facilitent le classement des documents et leurs consultation ;

Ainsi pour chacun des chapitres ci-dessus un sous dossier doit être ouvert ;

Chaque sous dossier peut être matérialisé par un intercalaire comportant un sommaire du contenu préimprimé.

2. TENUE DU DOSSIER PERMANENT :

Afin que le dossier permanent constitue un recueil utile d'informations à caractère durable sur la société contrôlée, il est nécessaire :

- de mettre régulièrement à jour, notamment à chaque fois qu'un élément subit une modification ;
- d'éliminer les informations périmées et devenues sans utilité ;
- de faire des résumés ou extraits de documents volumineux.

II. DOSSIER ANNUEL (OU DE CONTROLE) :

Contrairement au dossier permanent qui est utilisé tout au long du mandat et de son renouvellement éventuel, le dossier annuel comporte tous les éléments de la mission dont l'utilité ne s'étend pas au-delà de l'exercice contrôlé.

Ce dossier doit renfermer l'ensemble des travaux exécutés, la démarche méthodologique retenue pour l'exécution de la mission, la synthèse et les éléments d'information ayant permis à l'auditeur de se forger une opinion sur le degré de régularité et de sincérité sur les comptes annuels.

Ce dossier est indispensable pour :

- Une meilleure maîtrise de la mission ;
- Documenter les travaux effectués et les choix opérés ;
- S'assurer de l'exécution complète du programme sans omission ;
- Justifier l'opinion émise et faciliter la rédaction du rapport.

En somme, c'est un élément de preuve des diligences mises en œuvre et du sérieux avec lequel la mission a été conduite.

1. FORME ET CONTENU :

Le dossier annuel peut être structuré autour des chapitres suivants :

a) Organisation et planification de la mission :

- Programme général ;
- Liste des intervenants ;
- Budget de temps et suivi des travaux ;
- Calendrier des intervenants : date et durée des interventions, lieu d'intervention ;
- Date d'émission des rapports.

b) Appréciation du contrôle interne :

- Description des systèmes, diagrammes de circulation et les questionnaires de contrôle interne ;
- Evaluation du contrôle interne (systèmes, procédures, méthodes comptables, etc.): forces et faiblesses des systèmes et procédures, de la société contrôlée, (feuilles d'évaluation)

- Les feuilles de travail (sondages effectués sur des procédures et les anomalies relevées) ;
- Conclusion sur le degré de confiance à accorder aux systèmes et procédures en place et leur impact sur le programme de contrôle des comptes.

c) Contrôle des comptes annuels :

- Programme de travail, adapté aux spécificités et risques de la société ;
- Détails des travaux effectués (analyse, sondage, inspection des existants, examen documentaire, recoupements, revue analytique, ...) ;
- Documents ou copie de documents obtenus de la société ou des tiers et justifiant les chiffres et comptes examinés ;
- synthèse et commentaires des travaux effectués et des anomalies¹¹ décelées ;
- conclusion générale pour la certification.

d) Vérifications spécifiques ou légales :

- Examen des conventions réglementées ;
- Certification des cinq ou dix plus fortes rémunérations ;
- Révélation des faits délictueux au procureur de la république ;
- Interventions connexes (qui ont des rapports de dépendance ou de similitude)
- Documentation des travaux concernant des obligations spécifiques ci-dessus ;
- Examen des événements postérieurs à la clôture de l'exercice.

e) Documentation générale:

- Correspondances échangées avec la société ;
- notes sur les réunions du conseil d'administration et de l'assemblée des actionnaires et tout particulièrement les décisions ayant une incidence sur les comptes de l'exercice ;
- confirmation reçues des tiers ;
- Extraits des procès verbaux.

¹¹ Anomalie acceptable : Valeur monétaire fixée comme référence par l'auditeur, qui cherche à obtenir un niveau d'assurance approprié que la valeur des anomalies affectant réellement la population n'excède pas cette valeur de référence.

Anomalie concernant des faits : Formulation ou présentation incorrecte d'autres informations qui sont sans rapport avec le contenu des états financiers audités. Une anomalie significative concernant des faits peut compromettre la crédibilité du document contenant les états financiers audités.

Anomalies non corrigées : Anomalies dont l'auditeur a fait le cumul au cours de l'audit et qui n'ont pas été corrigées.

III. CONSERVATION DES DOSSIERS DE TRAVAIL :

Le caractère confidentiel des informations que renferment ces deux dossiers, obligent l'auditeur à préserver ce caractère tant, à l'intérieur qu'à l'extérieur du cabinet, et ce, pour se conformé aux dispositions de l'article 301 du code pénal.

Les dossiers annuels et le dossier permanent ainsi que les documents sur la société contrôlée doivent être conservés pendant dix ans, même après le terme du mandat (article 12 du code de commerce).

IV. CAS DE PLURALITE D'AUDITEURS :

En cas de pluralité d'auditeurs, chacun des auditeurs doit tenir les dossiers de travail ci-dessus.

En cas de partage du travail entre les auditeurs, les dossiers de chacun d'eux doivent renfermer des photocopies des papiers de travail de son confrère.

La responsabilité de chacun d'entre eux demeure néanmoins entière quant à la bonne exécution de la mission.

DILLIGENCES RELATIVES A LA DEMARCHE DE L'AUDITEUR

- Exposé des motifs
- I. Diligences d'entrée en fonction
- II. Prise de connaissance générale
- III. Examen et évaluation du contrôle interne
- IV. Contrôle des comptes

Exposé des motifs:

Les missions de l'auditeur s'ordonnent autour de trois obligations légales :

- Celle de contrôle de la régularité, de la sincérité et de l'image fidèle des comptes annuels.
- Celle de s'assurer du respect des dispositions légales et réglementaires régissant la vie de la société contrôlée.
- Celle de faire connaître son opinion et ses constatations aux organes de la société contrôlée (Dirigeants et Actionnaires) et dans certains cas aux autorités compétentes.

Pour atteindre ces objectifs, l'auditeur doit prendre connaissance et évaluer dans un très court délai de temps une masse d'informations très importantes et très diversifiées.

L'ampleur et la complexité de cette masse d'informations et l'étroitesse du temps alloué imposent par conséquent au professionnel prudent, et averti l'adoption d'une démarche rationnelle devant lui permettre la collecte d'un maximum d'éléments de preuves nécessaires à la formulation de son opinion.

Cette démarche repose principalement sur les diligences suivantes :

1. Diligences d'entrée en fonction ;
2. Prise de connaissance générale de la société ;
3. Examen et évaluation du contrôle interne ;
4. Contrôle des comptes.

En toute hypothèse et en respect des dispositions de l'article 39 de la loi 91-08 du 27.04.1991, l'auditeur déterminera librement l'étendue et les modalités de déroulement et de conduite de sa mission de contrôle.

Les diligences exposées, dans le présent chapitre, ont un caractère général qui les apparente à des principes d'actions minimales.

Comme telles, elles sont applicables dans les missions prévues à l'article : 28 de la loi 91-08 du 27/04/91 relative à la profession d'expert comptable, de commissaire aux comptes et de comptables agréés.

I. Diligences d'entrée en fonction :

L'auditeur avant de donner son acceptation au mandat pour lequel il est pressenti, il met en œuvre des diligences lui permettant :

- D'éviter de tomber sous le coup des incompatibilités et des interdictions légales et réglementaires ;
- De s'assurer de la faisabilité de la mission tant sur le plan légal et réglementaire que sur celui des capacités techniques et humaines de son cabinet.

II. Prise de connaissance générale de la société contrôlée :

Avant d'entamer les contrôles des comptes, l'auditeur doit bien percevoir les réalités économiques, financières, juridiques et comptables de la société contrôlée.

L'objectif à assigner à cette phase est donc d'obtenir une compréhension suffisante des particularités de la société contrôlée pour :

- Déterminer les risques généraux inhérents aux particularités mêmes de la société contrôlée pouvant avoir une incidence significative sur les comptes et sur l'orientation et la planification de la mission;
- D'identifier les domaines et systèmes significatifs de la mission;
- De constituer le dossier permanent de la mission
- D'établir le plan de mission ou programme général de travail.

L'auditeur doit rechercher notamment les informations concernant des domaines suivants :

- Nature d'activité;
- Secteur d'activité;
- Structure de la société (ou du groupe);
- Organisation générale;
- Politiques;
- Organisation administrative et comptable;
- Pratiques comptables;
- Délais et périodicité de production de l'information financière¹² et des informations de gestion;
- Existence de contrôles internes fondamentaux (séparation des fonctions, système d'approbation et d'autorisation contrôle physique, rapprochements, périodicité des états comptables...);
- Intervention des conseils externes : Expert comptable, Autres conseils.

Les informations recueillies dans cette phase doivent être structurées et consignées dans le dossier permanent.

¹² A ce sujet, on utilise souvent le terme « **Association de l'auditeur à des informations financières** » qui veut dire que l'auditeur est associé à des informations financières lorsqu'il joint un rapport à ces informations ou lorsqu'il consent à l'utilisation de son nom en sa qualité de professionnel.

Le plan de mission ou programme général de travail formalisera les décisions prises sur :

- Les travaux à entreprendre ;
- Les moyens à mettre en œuvre (programme de travail, mémento de contrôle, outils divers) ;
- Les dates d'intervention et les durées des visites ;
- Les rapports à établir ;
- Les heures et les coûts à engager.

Ce document doit servir de fil conducteur à l'auditeur tout au long de la mission et de base de référence pour la prise de connaissance de la société lors des missions ultérieures.

Les informations qu'il doit véhiculer (le plan de mission) peuvent être structurées comme suit :

a. L'entreprise :

Présentation générale de l'entreprise : dénomination sociale, coordonnées, structure générale, adresse des unités, bref historique, dirigeants et personnes à contacter dans la société.

b. Les comptes :

- Organisation et pratiques comptables ;
- Comptes prévisionnels ;
- Comparaison pluriannuelle des bilans et comptes de résultat ;
- Date de clôture de l'exercice.

c. Les Systèmes et domaines significatifs :

- Détermination du seuil de signification ;
- Identification des fonctions et des comptes significatifs ;
- Présentation des zones de risques ;
- Identification des points forts du système et de la sensibilité des dirigeants à l'environnement du contrôle interne.

d. La mission :

- Nature de la mission : certification des comptes annuels, des comptes consolidés, attestation ou rapport particulier à émettre, ...
- Axes principaux des travaux de contrôle :
 - Documents à obtenir,
 - Appréciation du contrôle interne,
 - Date des inventaires physiques,
 - Confirmation externe à obtenir,
 - Intervention et contrôles spécifiques,
 - Recours à des spécialistes experts

- Délais d'émission des rapports : liste des rapports à émettre avec leurs dates :
 - Rapport sur le contrôle interne,
 - Rapport de certification des comptes annuels ;
 - Rapport spécifiques.

e. L'organisation de la mission :

- Niveau de collaboration et constitution de l'équipe d'intervention,
- Utilisation des travaux des auditeurs internes, de l'expert comptable et autres intervenants externes,
- Calendrier des interventions.

f. Le budget:

- Détermination des heures nécessaires par nature des travaux,
- Calcul des coûts estimés en fonction de l'expérience des collaborateurs et experts éventuels,
- Coordination des travaux avec le co-auditeur le cas échéant.

III. Examen et évaluation du contrôle interne :

L'auditeur reste limité dans ses moyens matériels en regard du nombre des faits dont il a : à garantir la régularité et la sincérité, il a par conséquent tout intérêt à s'assurer au préalable des aptitudes de l'appareil comptable de la société contrôlée à produire des états financiers fiables.

Pour obtenir de l'appareil comptable (ou organisation comptable et administrative) des sécurités suffisantes, quant à la régularité et la sincérité des comptes qu'il génère, il appartient à l'auditeur de porter une attention particulière sur :

- Le respect des formes légales et réglementaires ;
- Le niveau de qualité du contrôle interne.

III.1. Le respect des formes légales et réglementaires :

L'auditeur doit s'assurer de la tenue, des paraphes et de la mise à jour régulière des livres et registres légaux et réglementaires, à savoir :

- Du journal général ;
- Du livre d'inventaire ;
- Du livre de paie ;
- Du livre journal ;
- Du registre des délibérations des assemblées générales ;
- Du registre des délibérations du conseil d'administration ou de surveillance ;
- De tout autre registre exigé par les lois et règlements en vigueur.

Il s'assure également de la tenue régulière du registre des présences du conseil d'administration ou de surveillance selon le cas.

Il s'assure du respect des règles de présentation et d'évaluation édictées par le plan comptable national et par les plans professionnels.

Il s'assure du respect des concepts fondamentaux édictés tant par le plan comptable national que par le code de commerce notamment :

- La permanence des méthodes;
- L'indépendance des exercices;
- La continuité de l'exploitation;
- Le coût historique;
- La non compensation;
- La prudence;

III.2 L'examen et l'appréciation du contrôle interne :

L'auditeur apprécie la capacité des systèmes et procédures de la société contrôlée à générer des états financiers présentant un très haut niveau de fiabilité.

Les impératifs auxquels doit répondre le contrôle interne sont de deux ordres :

- Les uns se rattachent aux principes de vérification par les systèmes et procédures eux mêmes de leurs propres enregistrement et restitutions,
- Les autres aux règles de définition et de séparation des tâches et des responsabilités qui ressortissent à la pratique, à la technique administrative et sont conditionnées par la dimension des sociétés.

L'appréciation du contrôle interne doit permettre à l'auditeur :

- D'identifier les contrôles internes sur lesquels il souhaite s'appuyer,
- D'identifier les risques d'erreurs dans le traitement des données afin d'en déduire un programme de contrôle des comptes adapté.

Le contrôle interne doit être étudié et évalué à travers ses principales composantes :

- Le système d'organisation;
- Le système de documentation et d'information;
- Le système de preuves;
- Les moyens matériels de protection;
- Le personnel;
- Le système de supervision.

a. Le système d'organisation :

- Définition des responsabilités,
- Séparation des tâches : la séparation des tâches doit être conçue de façon à permettre le contrôle réciproque de leur exécution,
- Séparation des fonctions : la séparation des fonctions doit toujours s'efforcer de dissocier :
 - L'opérationnel, tel que le service commercial, le service production, la publicité, ...
 - La protection ou la conservation : tel que le caissier, le magasinier, le gardiennage, l'entretien, ...
 - L'enregistrement.
- Description des fonctions : la précision écrite à chaque niveau d'exécution de :
 - L'origine des informations à traiter;
 - La façon de les traiter;
 - La périodicité du traitement;
 - Les destinataires.
- Système d'autorisation : les procédures doivent prévoir la liste des personnes pouvant engager la société et les différents niveaux d'approbation requis selon le type d'engagement.

b. Le système d'information et de documentation :

Le système de documentation et d'information pour être probant, doit prévoir et comporter :

- Des procédures écrites, mises à jour régulièrement et précisant avec clarté :
 - Les modalités de circulation de traitement et de classement des informations ;
 - Les méthodes d'enregistrement ;
 - La périodicité des analyses et des synthèses d'ordre financier ou opérationnel qui en découlent ;
 - Les contrôles qui permettent d'éviter les déviations dues à la négligence.
- Des documents, supports de l'information :
Ces documents doivent :
 - Etre imprimés selon un format qui facilite leur exploitation et leur classement;
 - Prévoir un emplacement pour la matérialisation des contrôles nécessaires à leur enregistrement.
- Des manuels de procédures :
L'ensemble des procédures citées ci-dessus doit être regroupé dans un manuel afin de faciliter la conservation et la consultation.

c. Le système de preuves :

Ce système doit permettre d'obtenir l'assurance que :

- ✓ Seules les transactions régulières et appropriées sont autorisées, engagées, exécutées et enregistrées ;
- ✓ Toutes les transactions de lancement et d'exécution ou d'enregistrement dont détectées et corrigées dans les meilleurs délais.

Les éléments suivants font partie d'un système de preuves satisfaisant :

- ✓ Le contrôle réciproque des tâches (séparation des tâches) ;
- ✓ L'organisation de la comptabilité ;
- ✓ Les moyens informatiques ;
- ✓ La prénumérotation et contrôle ces séquences ;
- ✓ Le contrôle systématique des totaux ;
- ✓ Les rapprochements ;
- ✓ Le classement des documents.

d. Les moyens matériels de protection :

Les murs, portes, barrières, coffres, chambres fortes, accès protégés constituant des moyens directs de protection contre les vols, pertes, gaspillages,...

En somme tous les moyens qui tendent directement ou indirectement à protéger :

- ✓ Les actifs corporels ;
- ✓ Les actifs incorporels, logiciels, ...
- ✓ Les documents ;
- ✓ Les fichiers ;
- ✓ Les Calles informatiques.

e. Le personnel:

Un personnel compétent formé aux tâches qui lui sont confiées, et consciencieux accroit considérablement la confiance de l'auditeur sur les états financiers soumis à son examen.

Pour s'assurer que des qualités du personnel l'auditeur doit apprécier :

- ✓ Les procédures de renouvellement;
- ✓ La formation initiale et continue;
- ✓ La politique salariale;
- ✓ Le contrôle et l'évaluation périodique d'activité.

f. Le système de supervision des contrôles en place:

L'appréciation du contrôle interne doit compter les étapes suivantes :

- Compréhension et description des systèmes significatifs ;
- Confirmation de la compréhension à l'aide de tests ;
- Mise en évidence les forces et des faiblesses des systèmes ;
- Vérification du fonctionnement et de la permanence des points forts ;
- Evaluation finale et incidence sur la mission synthèse.

La synthèse de l'appréciation du contrôle interne doit indiquer :

- Les anomalies relevées sur le fonctionnement (et sur la conception le cas échéant) des systèmes et procédures ;
- L'incidence possible sur les comptes annuels ;
- L'incidence sur le programme de contrôle des comptes.

Les résultats de l'étude de l'évaluation du contrôle interne doivent être consignés :

- Dans les dossiers de travail (synthèse) ;
- Dans un rapport destiné aux dirigeants de la société contrôlée.

Le rapport sur le contrôle interne destiné aux dirigeants de la société contrôlée doit indiquer non seulement les dysfonctionnements et anomalies mais aussi, et à chaque fois où cela est nécessaire, des suggestions d'amélioration et de conseils.

La structure du rapport sur le contrôle interne doit inclure au minimum les chapitres suivants :

- Un rappel rapide de la mission et de la place de l'appréciation du contrôle interne des conditions d'exécution et la méthodologie utilisée ;
- Le sommaire ;
- Les développements correspondant à ce qui a été annoncé dans le sommaire. Chaque anomalie doit être traitée comme suit :
 - ✓ Description de la faiblesse ;
 - ✓ Conséquence et incidence de cette faiblesse sur les comptes annuels ;
 - ✓ Avis et conseils permettant de la surmonter.
- Annexes éventuelles ;
- Lieu, date et signature.

L'auditeur peut être amené à ce niveau de la mission de conclure à un refus de certification des comptes si le contrôle interne comporte des défaillances graves qui font que les états financiers produits ne sont pas fiables.

IV. Contrôle des comptes :

Les objectifs de cette étape de la mission sont de réunir des éléments probants suffisants pour pouvoir exprimer une opinion motivée sur les comptes annuels.

L'étendue et la nature des contrôles à effectuer sur les comptes sont largement tributaires des deux phases précédentes :

- La prise de connaissance générale de la société ;
- L'appréciation du contrôle interne.

Le programme de contrôle des comptes doit être allégé ou étendu en fonction du degré de confiance qu'accorde l'auditeur à l'appareil comptable, aux systèmes et procédures en place.

Pour obtenir les éléments de preuves nécessaires à la formulation de son opinion, l'auditeur dispose de plusieurs techniques qu'il doit combiner en fonction du compte ou de la rubrique contrôle :

- L'inspection physique et l'observation, qui consiste à examiner les actifs, les comptes ou à observer la façon dont une procédure est appliquée ;
- L'examen documentaire ;
- Les contrôles arithmétiques ;
- Les analyses, estimations, rapprochements et recoupements ;
- L'examen analytique ;
- Les informations verbales obtenues des dirigeants et salariés de la société.

Des contrôles sont à appliquer par épreuves (sondages).

Les sondages mis en œuvre peuvent être statistiques ou empiriques fondés sur l'expérience professionnelle de l'auditeur.

Le choix entre les deux types du sondage dépend du jugement professionnel de l'auditeur et du degré de confiance qu'il veut avoir dans ses conclusions générales.

Le contrôle des comptes doit permettre de s'assurer que tous les éléments qui composent un compte sont justifiés ; le contrôle doit être structuré comme suit :

- Analyse du compte ;
- Justification du compte ;
- Constatation des anomalies ou irrégularités ;
- Conclusion du contrôle.

Pour pouvoir porter son opinion, l'auditeur doit confirmer que les comptes annuels sont en accord avec ses conclusions et sa connaissance de la société, qu'ils reflètent correctement les décisions des dirigeants et donne une image fidèle de son activité et de sa situation financière.

Le bilan, les comptes de résultat et les annexes concordant avec les données de la comptables et la réglementation en vigueur et tiennent compte des événements postérieurs à la date de clôture de l'exercice.

VI. DILIGENCES MINIMALES EN MATIERES DE CONTROLE DES COMPTES

EXPOSE DES MOTIFS

I – LE CONTROLE DU BILAN

1. LES POSTES DE L'ACTIF
2. LES POSTES DU PASSIF

II- LE CONTROLE DES COMPTES DE RESULTAT

1. LES CHARGES
2. LES PRODUITS

Exposé des motifs:

Dans le présent chapitre sont regroupées les diligences minimales propres à cha des postes du bilan et du tableau des comptes de résultat.

Ces diligences présentent les caractéristiques de base suivantes :

- Elles obéissent à la finalité que confère à la mission de l'auditeur son caractère légal.
- Elles ne représentent pas une condition exhaustive et impérative de ce qu'un auditeur peut et doit faire ; elles continuent par contre à préciser l'objectif à atteindre et l'auditeur conserve de ce fait le libre choix des moyens et des modalités à mettre en œuvre en fonction des circonstances propres à chaque société.
- Ces diligences sont à appliquer par sondage

Le nombre à la fréquence des sondages, leur point d'application dans le temps, relèvent naturellement de l'appréciation personnelle de l'auditeur, sous la seule réserve que celui-ci doit acquérir par ces sondages la conviction que les comptes qu'il accepte de certifier sont réguliers et sincères

Enfin, ces diligences n'ont que valeur de recommandation.

I. LE CONTROLE DU BILAN :

1. LES POSTES DE L'ACTIF :

FRAIS PRELIMINAIRES:

La nature des opérations constituant les frais préliminaires peut varier en fonction de l'activité des sociétés ; il convient à cet égard de se référer aux règles professionnelles en usage.

D'une manière générale, les frais ne doivent pas comprendre des charges l'exploitation non prévues par le plan comptable national.

Sauf règles particulières à certaines sociétés ou à certaines opérations, ils doivent être amortis le plutôt possible et, au plus tard, dans un délai de 5 ans.

INVESTISSEMENTS :

La position des comptes doit être normalement appuyée par un inventaire des existants établie par la société.

Les investissements sont en principe inscrits à leur prix d'achat ou de revient. Lorsque les travaux ont été faits par l'entreprise, l'inclusion des frais généraux ne se justifie que dans la limite admise pour le calcul du prix de revient.

Les investissements disparus, mis hors d'usage, détruits ou cédés, ainsi que les amortissements correspondants doivent être extraits des comptes et de l'inventaire.

Tous les éléments sujets à dépréciation par l'usure et la désuétude doivent faire l'objet d'amortissements suffisants, sans qu'il soit possible de compenser la dépréciation retenue et les plus values latentes qui pourraient découler de la dépréciation monétaire ou de tout autre facteur de conjoncture.

L'auditeur pourra utilement demander la justification d'un certain nombre d'entrées et de sorties, ainsi que les actes de certaines acquisitions immobilières.

Toute modification dans les méthodes de calcul des amortissements doit être signalée à l'assemblée générale.

STOCKS :

Le contrôle doit tendre à s'assurer que les stocks sont correctement recensés et évalués.

Toutefois ; le domaine des stocks est, plus que tous autres, sujet à difficultés et incertitudes.

Difficultés quant à la possibilité matérielle de recenser sans risque d'erreur les nombreux postes dont se composent les stocks dès qu'une entreprise prend une certaine importance.

Incertitudes, assez limitées en général, quant au contenu à donner aux prix de revient utilisés pour l'évaluation des produits ou travaux en cours, mais souvent beaucoup plus grandes lorsqu'il s'agit d'apprécier les risques de non utilisation (matières, approvisionnements, demi-produits), de la mévente (marchandises, produits finis), de dépassement de prix (commandes en cours) et, plus généralement, tous chefs de dépréciation.

L'auditeur ne peut procéder lui même à l'inventaire, ni même dans la très grande majorité des cas, suivre tout le déroulement de l'inventaire.

L'auditeur, néanmoins, doit juger si les méthodes employées par la société qu'il contrôle offrent des garanties suffisantes :

- quelles dispositions prend-on pour que tous les biens soient recensés sans adjonction ni omission ?
- à quel stade commence-t-on à suivre les mouvements de manière rigoureuse, à partir de quels documents et par quels enregistrements ?
- dans quelle mesure ces procédures tendent-elles à assurer que tout mouvement d'entrée ou de sortie de stocks a sa correcte contrepartie et que la formation des coûts de revient est bien conforme à la définition qu'on a entendu leur donner ?

- comment décèle-t-on les valeurs à déprécier et comment estime-t-on les dépréciations qui s'imposent ?

Toutes ces questions pourront conduire notamment l'auditeur:

- à examiner l'ensemble des procédures de tenue des stocks et de recensement lors des inventaires et à s'assurer de leur mise en œuvre ;
- à procéder à des sondages d'existants ;
- à consulter la documentation sur les prix retenus.

En pratique donc, l'efficacité de l'intervention de l'auditeur sera largement conditionnée par la qualité de l'organisation existante et de la documentation qui en découle ; la nature et l'ampleur de ses interventions en dépendront directement, mais il ne faut pas se dissimuler que les lacunes d'une organisation insuffisante ne seraient être comblées par un accroissement des vérifications matérielles.

L'auditeur examine avec une attention particulière les éléments constitutifs du coût des travaux en cours, qui sont fournis par l'entreprise.

COMPTES DEBITEURS DU PASSIF :

L'auditeur s'informe des causes de ces débits et doit s'assurer qu'ils ne recouvrent pas des situations irrégulières ou des anomalies d'ordre comptable.

TITRES DE PARTICIPATION ET DE PLACEMENT :

L'existence de titres doit être justifiée par leur présence dans les coffres de la société par des attestations des établissements dépositaires ou par tout autre moyen.

Ils sont comptabilisés à leur valeur d'acquisition et font l'objet s'il y a lieu de provisions pour dépréciation prudemment appréciées.

Sauf la réglementation particulière, les titres cotés en bourse ne peuvent, compte tenu des provisions qui leur sont affectées, figurer au bilan pour une valeur supérieure au cours du dernier mois de l'exercice social.

Pour les titres non cotés et si l'auditeur estime qu'ils représentent une valeur relative importante, les services doivent être à même de produire tous renseignements et documents définitifs ou provisoires (bilan, comptes de résultats et rapports annuels notamment permettant d'apprécier les provisions nécessaires.

Pour les titres relatifs, des sociétés dont les membres encourent une responsabilité qui n'est pas limitée à leur mise dans le capital social, si les pertes sont supérieures au montant de la participation des titres, une provision doit être constituée en fonction du montant du risque.

CLIENTS :

L'auditeur se fait présenter les relevés nominatifs des comptes individuels établis en prévision.

Les comptes qui ne donnent lieu d'aucune opération peuvent recouvrir des créances douteuses pour lesquelles des provisions adéquates doivent être constituées.

Les avoirs trop nombreux peuvent correspondre à justement d'opérations irrégulières.

Une attention particulière doit être portée aux comptes clients qui par suite de règlement d'un montant différent de celui des factures, fonctionnent en fait comme des comptes courants.

PROVISIONS :

L'auditeur demandera utilement que lui soit présenté un tableau des provisions constituées, annulées ou utilisées en cours d'année.

Il demandera également la liste des créances soldées directement par charges hors exploitation.

PRETS :

La position de ses comptes doit être normalement justifiée par tous les documents (contrats, décisions d'organismes responsables) définissant leur objet, leur montant les conditions de rémunération et de remboursement.

Ces conditions doivent être normales et le commissaire portera une particulière attention aux prêts accordés à des sociétés actionnaires ou associées ou dans lesquelles les dirigeants ont un intérêt direct ou indirect, prêts qui pourraient constituer un abus de biens. Une atteinte à l'égalité entre les actionnaires, ou relever des conventions visées l'article 627 du code de commerce.

Lorsque la solvabilité des emprunteurs est douteuse de qui est fréquemment marqué par le défaut de respect des échéances, les provisions nécessaires doivent être constituées.

Les prêts accordés en monnaie étrangère sont comptabilisés pour leur valeur au cours du jour où l'opération de prêt a été effectuée. Toutefois, en cas de ... Des cours, l'entreprise constitue une provision dont le montant est égal à la différence entre la valeur comptable et la valeur résultant de l'application au cours du jour de l'inventaire.

EFFETS A RECOUVRIR :

La position de ce compte doit être en principe justifiée par une liste des effets classés par date d'échéance, à partir de laquelle l'auditeur pourra procéder à des sondages.

Une attention particulière est portée :

- Aux effets anciens ;
- Aux effets tirés sur des personnes qui ne sont pas clientes.

CAUTIONNEMENT VERSES :

La position des comptes doit être justifiée par les pièces émanant des dépositaires des fonds ou des valeurs.

VALEURS DISPONIBLES :

Les positions des comptes doit être justifiée par les états de rapprochement et les relevés ou extraits de comptes émanant des établissements financiers.

Les opérations de chevauchement doivent se dénouer normalement à bref délai.

Les opérations doivent être comptabilisées à bonne date et non retardées ou anticipées en vue de faire apparaître en fin d'exercice un disponible plus ou moins important.

La position de chaque caisse doit être justifier par un état des existants (ou procès verbal de caisse) certifié par le caissier et, le cas échéant, par le chef de service qui l'a contrôlé.

Les mouvements entre caisse et banque doivent correspondre aux seuls besoins de l'exploitation (alimentation de la caisse, ou versement des recettes à la banque).

Les avoirs en devises étrangères sont évalués au cours du jour de la clôture de l'exercice.

Les avoirs soumis à des restrictions d'utilisation sont à dégager distinctement et sont susceptibles de nécessiter la constitution d provisions.

L'auditeur fait demander éventuellement par la société aux banques et établissements financiers, la liste des personnes ayant la signature, ainsi que les cautions, avals, découverts et garanties obtenus de la société.

AUTRES CREANCES :

Les entreprises doivent présenter des comptes non soldés sont expliqués et justifiés.

D'une manière générale, pour ces comptes, il ne doit pas exister de compensation des soldes débiteurs et soldes créditeurs.

L'auditeur fait adresser par l'entreprise les demandes de confirmation des soldes qu'il juge utiles.

Les balances particulières, en capitaux et en soldes, doivent et ce en parfaite concordance avec les comptes correspondants de la balance générale.

Une attention particulière est à porter aux comptes ouverts aux dirigeants et aux sociétés apparentées, lesquelles peuvent recouvrir les opérations interdites ou réglementées (article 627).

Les créances en monnaie étrangères doivent avoir été correctement évaluées.

2. LES POSTES DU PASSIF :**FONDS PROPRES ET RESERVES :**

Les mouvements de tous les postes de cette classe doivent découler de décisions prises par l'assemblée générale des actionnaires.

Il convient que soient respectées :

1. Les règles de souscription et de libération du capital,
2. les formalités légales en cas d'augmentation ou de réduction du capital,
3. les règles relatives à la réserve légale.

PROVISIONS POUR PERTES ET CHARGES :

Les provisions doivent être constituées dès que les risques de pertes ou de charges sont apparus. Dans l'incertitude, elles doivent être prudemment appréciées et maintenues, alors même que les règles fiscales n'en admettent pas la prise en charge.

Elles doivent être annulées lorsqu'elles sont devenues sans enjeux.

COMPTES CREDITEURS DE L'ACTIF :

L'auditeur s'informe des causes de ses crédits et doit s'assurer qu'ils ne recouvrent pas des situations irrégulières ou des anomalies comptables.

EMPRUNTS (DETTES D'INVESTISSEMENT) :

La position, des emprunts et crédits d'investissement, est justifiée par les contrats et les tableaux d'amortissement qui en découlent.

Les sommes inscrites au passif doivent correspondre au principal restant dû majoré, s'il y a lieu, des primes de remboursement correspondantes.

Elles sont actualisées conformément aux clauses d'indexation s'il en existe.

Les dettes en monnaie étrangère sont comptabilisées au cours du jour où l'opération d'emprunt a été effectuée. Toutefois, en cas de hausse, l'entreprise constitue une provision.

FOURNISSEURS ET COMPTES RATTACHES :

L'auditeur se fait présenter les relevés nominatifs des comptes individuels établis en principe en capitaux.

Les comptes qui ne donnent lieu à aucune opération peuvent recouvrir des dettes à régulariser.

Les avoirs trop nombreux peuvent correspondre à un ajustement d'opérations irrégulières.

Une attention particulière doit être portée aux comptes fournisseurs qui, par suite de règlements d'un montant différent de celui des factures, fonctionnent, en fait, comme les comptes courants.

AVANCES BANCAIRES :

Le contrôle de ces comptes appelle les mêmes observations.

AUTRES DETTES :

Les entreprises doivent présenter des comptes dont les soldes expliqués et justifiés.

D'une manière générale, il ne doit pas exister de compensation entre soldes débiteurs et soldes créditeurs.

L'auditeur fait adresser par l'entreprise les demandes de confirmation des soldes qu'il juge utile.

Il est recommandé de faire établir les balances particulières en capitaux et en soldes. Elles doivent être en parfaite concordance avec les comptes correspondants de la balance générale.

Une attention particulière est à porter aux comptes ouverts aux dirigeants et aux sociétés apparentées, lesquels peuvent recouvrir des opérations interdites ou réglementées.

Pour les effets à payer, leur position doit être, en principe, justifiée par une liste des effets.

Une attention particulière est portée :

- Aux effets anciens ;
- Aux effets acceptés aux bénéficiaires de personnes qui ne sont pas fournisseurs.

II. LE CONTROLE DES COMPTES DE RESULTAT :

1. LES CHARGES :

Les charges inscrites au tableau des comptes de résultat excluent :

- Les charges non imputables à l'exercice ;
- Les charges qui constituent des immobilisations ; achats d'immeubles, de matériels, de brevets ; dans les cas discutables, la décision de la direction doit être considérée comme un acte de gestion.

Sont exclues également les charges étrangères à la société (dépenses personnelles aux dirigeants sociaux, dépenses incombant à des entreprises tierces, dont la prise au compte pourrait constituer un délit d'abus de biens sociaux).

La prise en compte correcte de toutes les charges incombant à l'exercice, et d'elles seules, est liée à la détermination des comptes de régularisation d'actif et de passif. Toutefois, comme il est impossible d'obtenir dans ce domaine une précision parfaite, des régularisations de charges concernant les exercices antérieurs sont inévitables. Elles sont distinguées des charges courantes et sont inscrites en charges hors exploitation, donnant ainsi la mesure des incertitudes passées.

Le classement des charges doit être le même que celui de l'exercice précédent : toute modification dans la présentation des comptes susceptibles de modifier l'aspect du tableau des comptes de résultat doit être signalée à l'assemblée pour approbation.

Certaines dépenses doivent faire l'objet de décisions spéciales, notamment :

- Les rémunérations des dirigeants sociaux ;
- L'intérêt des comptes courants des associés.

L'examen des charges se trouve, facilité par une comparaison par poste, des charges de l'exercice et de celles de l'exercice précédent.

26. Les augmentations ou diminutions importantes peuvent recouvrir des anomalies.

L'examen d'un certain nombre de pièces justificatives donne une connaissance directe utile sur les opérations réalisées.

CONSOMMATION :

L'auditeur se fait préciser le système de contrôle interne qui a été mis en place par la direction en vue d'établir son programme de vérification.

FRAIS DE PERSONNEL :

Le système de contrôle interne mis en place par la direction de l'entreprise doit fournir les garanties suffisantes.

Les enregistrements sur les comptes de charges doivent, compte-tenu des chevauchements normaux, correspondre au livre de paie ainsi qu'aux déclarations de salaires de l'administration fiscale et de l'organisme de sécurité sociale.

IMPOTS ET TAXES :

Les impôts recouverts par avertissements sont justifiés par les documents correspondants. La justification des impôts payables sur déclaration appelle des contrôles particuliers.

Ainsi le calcul des taxes sur les chiffres d'affaires et la récupération des taxes sur achats entraîne à des recoupements par taux de taxe et par masse Assurant un maximum de sécurité.

SERVICES ET AUTRES FRAIS :

Les postes entretiens, petit outillage ne doivent pas comprendre d'immobilisations.

Les redevances importantes doivent être justifiées par les contrats correspondants.

Les jetons de présence doivent avoir été régulièrement fixés par l'assemblée générale.

DOTATIONS AUX AMORTISSEMENTS :

L'auditeur vérifie parallèlement au contrôle des postes d'immobilisation que :

- L'amortissement a été pratiqué pour tous éléments amortissables ;
- Les taux sont restés inchangés ;
- La méthode d'amortissement est restée identique.

Dans la négative, toutes explications utiles sont fournis aux actionnaires.

DOTATION AUX PROVISIONS:**1. PROVISIONS POUR DEPRECIATION :**

L'auditeur procède à cet examen parallèlement au contrôle des postes de l'actif et notamment des postes suivantes :

- Stocks ;
- Clients ;
- Prêts ;
- Titres de participation ou de placement ;
- Débiteurs divers...

2. PROVISIONS POUR RISQUES :

L'auditeur s'informe des risques de pertes sur marchés en cours, des litiges nés ou susceptibles de naître avec des clients, des fournisseurs, les membres du personnel, des tiers divers, éventuellement, il se fait communiquer les dossiers, de mesurer l'importance des risques courus.

VENTES:

L'auditeur se fait préciser le système de contrôle interne qui a été mis en place par la direction en vue d'établir son programme de vérification.

Les modifications importantes aux enregistrements initiaux (réductions, rendus,

remises, rabais) méritent une attention.

Doivent être comptabilisées dans l'exercice toutes les opérations qui le concernent.

PRODUCTION DE L'ENTREPRISE POUR ELLE MEME :

La réalité et l'évaluation, de chacun des postes doivent être vérifiées, il est procédé s'il y a lieu, aux recoupements nécessaires (bon de travail, bon de sortie des matières).

Il doit s'agir de travaux destinés à être immobilisés et non pas de travaux d'entretien.

AUTRES PRODUITS :

Les processus de justifications et de contrôle dépendent essentiellement de la nature des produits considérés.

Leur analyse, leur comparaison d'une année à l'autre permettra d'établir les relations existantes entre ces produits et les activités, événements répétitifs.

CHARGES ET PRODUITS HORS EXPLOITATION :

De manière générale, l'auditeur se fait justifier chacun des postes et s'assure que y ont été portés tous les redressements sur exercices antérieurs.

Il ne peut y avoir de compensation entre les charges et les produits.

RESULTAT DE L'EXERCICE :

Ce résultat doit apparaître net d'impôt.

MODELE DE RAPPORT GENERAL D'AUDIT

CERTIFICATION SANS RESERVES

En exécution de la mission qui m'a été confiée par votre assemblée générale du , j'ai l'honneur de vous présenter mon rapport sur les comptes annuels de l'exercice couvrant la période du.....au :

I. COMPTES RENDU DE CONTROLE ET CERTIFICATION :

- a) J'ai vérifié les comptes annuels de votre société pour cet exercice
« **Observations et relations d'inexactitudes et irrégularités éventuelles ne s'opposant pas à la certification** »
- b) J'ai vérifié la sincérité des informations relatives à la situation financière et aux comptes, données dans les documents adressés aux actionnaires ou mis à leur disposition à l'occasion de l'assemblée générale.
« **Observations et compléments d'informations éventuels** ».
- c) Comptes tenu des diligences que j'ai accomplies selon les recommandations de la profession, j'estime être en mesure de certifier que les comptes annuels, tels qu'ils sont présentés aux pagesdu présent rapports, 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 votre société à la fin de l'exercice

II. Information :

En conformité avec la loi, je porte à votre connaissance les faits suivants :

Fait à.....

Le

Signature.....

NB : Les comptes annuels doivent être visés par l'auditeur, et annexés au rapport.

MODELE DE RAPPORT GENERAL D'AUDIT

CERTIFICATION AVEC RESERVES

En exécution de la mission m'a été confiée par votre assemblée générale du, j'ai l'honneur de vous présenter mon rapport sur les comptes annuels de l'exercice couvrant la période duau

I. COMPTE RENDU DE CONTROLE ET CERTIFICATION :

- a)** J'ai vérifié les comptes annuels de votre société pour cet exercice.
 « **Observations et relation d'inexactitudes et irrégularités éventuelles ne s'opposant pas à la certification** ».
- b)** J'ai vérifié la sincérité des informations relatives à la situation financière et aux comptes, données dans les documents adressés aux actionnaires ou mis à leur disposition à l'occasion de l'assemblée générale.
 « **Observations et compléments d'informations éventuels** ».
- c)** Je dois formuler des réserves sur les points suivants :
 « **Description motivée et chiffrée des réserves** ».

Sous réserves ci-dessus précisées et compte tenu des diligences que j'ai accomplies selon les recommandations de la profession, j'estime être en mesure de certifier que les comptes annuels, tels qu'ils sont présentés aux pages du présent rapport, sont réguliers et sincères et donnent une image fidèle du résultat des opérations de l'exercice écoulé, ainsi que la situation financière et du patrimoine de votre société à la fin de l'exercice.

II. Information :

En conformité avec la loi, je porte à votre connaissance les faits suivants :

Fait à.....

Le

Signature.....

NB : Les comptes annuels doivent être visés par l'auditeur, et annexés au rapport.

MODELE DE RAPPORT GENERAL D'AUDIT

REFUS DE CERTIFICATION POUR IRREGULARITES ET INEXACTITUDES

En exécution de la mission qui m'a été confiée par votre assemblée générale du , j'ai l'honneur de vous présenter mon rapport sur les comptes annuels de l'exercice couvrant la période duAu

I. Comptes rendu de contrôle et certification :

a) J'ai vérifié les comptes annuels de votre société pour cet exercice.

« Observations et relations d'inexactitudes et irrégularités éventuelles ne s'opposant pas à la certification ».

Mon examen a comporté les contrôles que j'ai considérés nécessaires, compte tenu des recommandations de la profession.

Au cours de mes contrôles j'ai fait les constatations suivantes :

« Indication et description des inexactitudes et irrégularités ou anomalies s'opposant à la certification ».

Les motifs exposés ci-dessus me conduisent à refuser de certifier la régularité et la sincérité des comptes annuels, tels qu'ils sont présentés aux pagesdu présent rapport, qui ne me paraissent pas donner une image fidèle du résultat des opérations de l'exercice écoulé ainsi que de la situation financière et du patrimoine de votre société à la fin de l'exercice.

b) J'ai vérifié la sincérité des informations relatives à la situation financière et aux comptes, données dans les documents adressés aux actionnaires ou mis à leur disposition à l'occasion de l'assemblée générale. Je ne peux pas me prononcer sur la sincérité de ces informations.

II. Information :

En conformité avec la loi, je porte à votre connaissance les faits suivants :

Fait à.....

Le

Signature.....

NB : Les comptes annuels doivent être visés par l'auditeur, et annexés au rapport.

MODELE DE RAPPORT GENERAL D'AUDIT

REFUS DE CERTIFICATION POUR EMPECHEMENT A LA MISSION

En exécution de la mission qui m'a été confiée par votre assemblée générale du, j'ai l'honneur de vous présenter mon rapport sur les comptes annuels de l'exercice couvrant la période duau

I. COMPTES RENDU DE CONTROLE ET CERTIFICATION :

- a) J'ai vérifié les comptes annuels de votre société pour cet exercice.
« **Observations et relations d'inexactitudes et irrégularités éventuelles ne s'opposant pas à la certification** ».

Mon examen a comporté les contrôles que j'ai considérés nécessaires, à l'exception des points suivants :

« **Description des limitations à l'exercice de la mission s'opposant à la certification** ».

Les motifs exposés ci-dessus me conduisent à refuser de certifier la régularité et la sincérité et l'image fidèle des comptes annuels, tels qu'ils sont présentés aux pagesdu présent rapport.

- b) J'ai vérifié la sincérité des informations relatives à la situation financière et aux comptes, données dans les documents adressés aux actionnaires ou mis à leur disposition à l'occasion de l'assemblée générale. Je ne peux pas me prononcer sur la sincérité de ces informations.

II. Information:

En conformité avec la loi, je porte à votre connaissance les faits suivants :

Fait à.....

Le

Signature.....

NB : Les comptes annuels doivent être visés par l'auditeur, et annexes au rapport.

MODELE DE RAPPORT GENERAL D'AUDIT**Absence de conventions ou conventions non découvertes (article 628 du décret législatif N°93-08 du 25 avril 1993 modifiant et comptant l'ordonnance N° 75-59 du 26 septembre 1975 portant code de commerce)**

L'article 628 du décret législatif n° 93-08 du 25 avril 1993, modifiant et complétant l'ordonnance n°75-59 du 26 septembre 1993 portant code de commerce, prévoit que toute convention entre la société et l'un de ses administrateurs, soit directement ou indirectement, soit par personne interposée, doit être au, préalable, et à peine de nullité, soumise à l'autorisation de l'assemblée générale ordinaire des actionnaires. Il en est de même des conventions établies entre la société et une entreprise ou l'un de ses administrateurs et associé, administrateurs ou directeurs.

En application de ces dispositions, je vous informe que je n'ai pas eu connaissance de conventions visées au dit article.

Le président du conseil d'administration, ne m'a signalé pour sa part aucune convention qui rentre dans ce cadre.

Fait à
Le.....
Signature

C/f : Décision N° 103/SPM/94 relative aux diligences professionnelles du commissaire aux comptes. Recommandation n° 1 à 6 du ministère de l'économie signé le 24.02.1994 M. BENACHENOU.

Sources bibliographiques

Voici une bibliographie structurée et une liste des principales des [Normes Internationales d'Audit \(ISA\)](#) (International Standards on Auditing), émises par l'[IAASB \(International Auditing and Assurance Standards Board\)](#) [source officielle], souvent disponibles en PDF sur des sites professionnels comme celui de l'IFAC ou des instituts nationaux.

1. Principaux documents de référence (PDF)

- **[IAASB] Manuel des normes de gestion de la qualité, d'audit, d'examen limité (Édition 2022 - Traduction 2024)]**(<https://fidef.org/wp-content/uploads/2024/04/IAASB-2022-Manuel-Volume-1-final-SECURE.pdf>) : Ce document contient l'ensemble des normes à jour.
- [Sommaire des Normes ISA clarifiées \(IBR/IRE\)](#) : Une liste structurée des normes ISA du 200 au 800.
- [Norme ISA 570 \(Révisée 2024\) - Continuité de l'exploitation](#) :

2. Liste bibliographique par Série (Normes ISA principales)

- **Série 200-299 : Principes généraux et responsabilités**
 - **ISA 200** : Objectifs généraux de l'auditeur indépendant.
 - **ISA 210** : Accord sur les termes des missions d'audit.
 - **ISA 220** : Gestion de la qualité d'un audit d'états financiers (Révisée).
 - **ISA 230** : Documentation d'audit.
 - **ISA 240** : Obligations de l'auditeur en matière de fraude.
 - **ISA 250** : Prise en considération des textes législatifs et réglementaires.
- **Série 300-499 : Évaluation des risques et réponses aux risques**
 - **ISA 300** : Planification d'un audit.
 - **ISA 315** : Identification et évaluation des risques d'anomalies significatives (Révisée 2019).
 - **ISA 320** : Caractère significatif (seuil de signification).
 - **ISA 330** : Réponses de l'auditeur aux risques évalués.
 - **ISA 402** : Facteurs à considérer pour l'audit d'une entité faisant appel à une société de services.
 - **ISA 450** : Évaluation des anomalies relevées lors de l'audit.
- **Série 500-599 : Éléments probants**
 - **ISA 500** : Éléments probants.
 - **ISA 501** : Considérations spécifiques sur des éléments probants.
 - **ISA 505** : Confirmations externes.
 - **ISA 520** : Procédures analytiques.
 - **ISA 530** : Sondages d'audit.
 - **ISA 540** : Audit des estimations comptables (incluant la juste valeur).
 - **ISA 570** : Continuité de l'exploitation (Révisée).
- **Série 600-699 : Utilisation des travaux d'autres personnes**
 - **ISA 600** : Audits d'états financiers de groupe.
 - **ISA 610** : Utilisation des travaux des auditeurs internes.
 - **ISA 620** : Utilisation des travaux d'un expert de l'auditeur.
- **Série 700-799 : Conclusions et rapport d'audit**
 - **ISA 700** : Formation de l'opinion et rapport sur les états financiers.
 - **ISA 701** : Communication des questions clés de l'audit (KAM).
 - **ISA 705** : Modifications de l'opinion dans le rapport.
 - **ISA 706** : Paragraphes d'observation et paragraphes d'autres points.
- **Série 800-899 : Sujets spécialisés**
 - **ISA 800** : Missions d'audit spéciales.

Sources officielles les normes ISA

1. [IAASB \(IFAC\)](#) : La source officielle (en anglais, mais souvent avec des traductions françaises officielles).
 - IAASB – IFAC (2026), International Auditing & Assurances Standards Board, Manuel des prises de positions internationales en matière de gestion de la qualité, d'audit,, d'examen limité d'autres missions d'assurance & des services connexes, éd 2023-2024, Volume I, II, & III.
 - IAASB – IFAC (2026), La norme ISA pour les entités peu complexes (EPC) et les amendements de conformité à d'autres normes ISA pour EPC.
 - IFAC (2026) Guide pour l'utilisation des normes internationales d'audit des petites et moyennes entreprises, Tome II, les directives pratiques (342P).
 - IAASB (2020), Guide de première mise en œuvre, gestion de la qualité d'un audit des états financiers.
 - IAASB (2025), Handbook of international quality management, auditing, review, other assurance and related services pronouncements
 - Volume 1: 1046p.
 - Volume 2: 178 p
 - Volume 3: 302 p
 - Volume 4: 69p

2. Différence avec la L'Algérie

Il est à noter que les ISA sont des normes internationales. En Algérie, ce sont les **NAA** (Normes Algériennes d'Audit) qui sont appliquées, publiées par diverses décisions du ministère des finances : NAA 210, 230, 300, 500, 501, 505, 510, 520, 530, 540, 560, 570, 580, 610, 620 et 700
La loi N°10-01 du 29.06.2010 relative aux professions d'expert comptable, de commissaire aux comptes et comptable agréé

L'arrêté du 24.06.2013 fixant le contenu des normes de rapports du commissaire aux comptes

L'arrêté du 12.01.2014 fixant les modalités de transmission des rapports du commissaire aux comptes

Le code de déontologie de la profession d'expert comptable _ Ministère des finances _ Conseil national de la comptabilité