ROYAUME DU MAROC

ORDRE DES EXPERTS COMPTABLES

Régi par la loi n° 15-89 Réglementant
la profession d'Expert Comptable et instituant un
Ordre des Experts Comptables Promulguée par le
Dahir n° 1-92-139 du 14 Rajeb 1413 (08 Janvier 1993)

GUIDE PRATIQUE D'AUDIT

AIDE À LA MISE EN ŒUVRE DU RÉFÉRENTIEL DE NORMES

ROYAUME DU MAROC

ORDRE DES EXPERTS COMPTABLES

Régi par la loi n° 15-89 Réglementant
la profession d'Expert Comptable et instituant un
Ordre des Experts Comptables Promulguée par le
Dahir n° 1-92-139 du 14 Rajeb 1413 (08 Janvier 1993)

GUIDE PRATIQUE D´AUDIT

Lors de la réunion du 21 décembre 2004, le Conseil National de l'Ordre des Experts Comptables a adopté le présent guide pratique d'audit.

Avant propos

Ce guide vise à synthétiser les éléments essentiels de la mission d'audit légal ou contractuel et à aider les professionnels à mettre en œuvre le dispositif de normes.
Il n'est pas destiné à remplacer le manuel des normes dont tous les principes et commentaires restent fondamentaux dans l'exercice professionnel.
Il est directement inspiré des normes internationales d'audit (IFAC).

Il n'a pas vocation à répertorier toutes les situations et doit être considéré comme mémo de référence des principales données constituant le cœur de la mission générale.

Sont exclues les missions d'audit spéciales, d'examen limité, de compilation d'informations financières et d'examen d'informations financières prévisionnelles.
Il est construit de la façon suivante, visant à structurer les principaux outils utilisés dans la démarche d'audit (à chaque fois que possible, des modèles sont annexés, tant pour illustrer le propos qu'à titre pratique).

Plan du guide

1) INTRODUCTION
2) ORGANISATION GENERALE DE LA MISSION D'AUDIT
3) OUTILS DE REFERENCE POUR LA MISSION D'AUDIT
4) CAS PARTICULIER DE L'AUDIT EN MILIEU INFORMATIQUE
5) PRISE EN COMPTE DE LA SITUATION DE L'ENTREPRISE CONTROLEE
6) VERIFICATIONS SPECIFIQUES (mission d'audit légal)
7) FIN DE MISSION
8) COMMUNICATIONS
9) MODELES
10) LEXIQUE

1 - INTRODUCTION

Rappels généraux

La mission d'audit conduit à exprimer une opinion sur les comptes conformément au référentiel comptable utilisé : les comptes devant exprimer sincèrement, dans tous leurs aspects significatifs, la situation financière de l'entité et les résultats de ses opérations.

L'auditeur doit ainsi porter un jugement sur :

- la conformité des comptes aux règles comptables et lois en vigueur,
- la sincérité des informations au regard des opérations réalisées par l'entreprise,
- l'image fidèle donnée par les états de synthèse des comptes et opérations de
- l'entreprise et de sa situation financière.

La mise en œuvre de la mission repose sur l'appréciation des risques de nature à engendrer des anomalies significatives pouvant altérer l'appréciation du résultat, de la situation financière ou de la présentation des états de synthèse.
Ces risques sont associés :
- aux décisions prises par les dirigeants et à la traduction chiffrée des événements passés et futurs,
- aux limites intrinsèques du contrôle interne,
- à la situation de l'entreprise.

La démarche de l'auditeur emporte la mise en œuvre de diligences jugées nécessaires dans le cadre d'une obligation de moyens et non de résultat.
A la mission sont attachés des risques :
- de non-détection d'une anomalie significative
- de défaillance du système de contrôle interne.

Référence au manuel des normes

L'audit se réalise par application de règles définies par des normes professionnelles qui servent de référentiel aux praticiens.
Il est maintenant généralement reconnu, au plan international, un dispositif de normes que les pays ont généralement adopté (ou dont ils se sont fortement inspirés).

Pour mémoire, il est rappelé ci-après la structure du manuel d'audit qui doit rester le document de référence de la profession :

Introduction : la mission d'audit légal et contractuel

1 - Normes relatives au comportement professionnel

11 - Compétence
12 - Indépendance
13 - Qualité du travail
14 - Secret professionnel
15 - Acceptation et maintien des missions

21 - Normes de travail

210 - Certification

2101 - Définition de la stratégie de révision et plan de mission
2102 - Evaluation du contrôle interne
2103 - Obtention des éléments probants
2104 - Délégation et supervision
2105 - Tenue des dossiers de travail
2106 - Utilisation des travaux effectués par d'autres personnes
2107 - Coordination des travaux entre co-commissaires aux comptes
2108 - Application des normes de travail pour les petites entreprises

211 - Vérifications spécifiques

2111 - Conventions réglementées
2112 - Actions détenues par les administrateurs ou membres du conseil de surveillance
2113 - Egalité entre actionnaires
2114 - Rapport de gestion
2115 - Documents adressés aux actionnaires
2116 - Acquisition d'une filiale, prise de participation et de contrôle

212 - Révélation des irrégularités, inexactitudes et infractions au conseil d'administration et à l'assemblée générale

213 - L'audit et les fraudes

214 - Prise en compte des textes législatifs et réglementaires dans l'audit des états de synthèse

215 - Relations du commissaire aux comptes avec le conseil d'administration et les dirigeants

25 - Normes de rapport

Norme 1 : forme du rapport, destinataire, étendue de la mission, opinion
Norme 2 : informations, datation et signature du rapport, présentation à l'assemblée, dépôt au greffe, rapport sur les comptes consolidés
Norme 3 : chiffres comparatifs
Norme 4 : événements postérieurs à la date de clôture du bilan
Norme 5 : modification des règles et méthodes comptables
Norme 6 : continuité de l'exploitation
Norme 7 : irrégularités, inexactitudes et aspects fiscaux
Norme 8 : critère d'importance relative
Norme 9 : situation intermédiaire
Norme 10 : rapport spécial sur les conventions réglementées
Norme 11 : examen limité d'états de synthèse ; examen d'informations financières sur la base de procédures de vérifications convenues ; examen d'une rubrique des états de synthèse ; examen des comptes prévisionnels ; rapport sur les états de synthèse condensés ; rapport sur une mission de compilation

Avec en annexe les modèles de rapports

31 - Normes et commentaires des normes relatives aux interventions connexes à la mission générale

310 - Augmentation de capital par compensation avec des créances
311 - Suppression du droit préférentiel de souscription
312 - Emission d'obligations convertibles en actions
313 - Réduction de capital
314 - Transformation de la société
315 - Emission de certificats d'investissements
316 - Création d'actions à dividende prioritaire
317 - Convocation de l'assemblée générale en cas de carence des organes sociaux
318 - Attestations et visas particuliers
319 - Certification du bilan et chiffre d'affaires semestriel

4 - Prévention des difficultés des entreprises

41 - Rappel des textes
42 - Identification des facteurs de risque
43 - Appréciation de la capacité de l'entreprise à poursuivre son activité
44 - Incidence sur la mission du commissaire aux comptes

Principes fondamentaux d'audit

La mise en œuvre des différentes techniques évoquées dans le présent guide se caractérise par la double approche suivante, qui traduit fondamentalement l'obligation de moyens propres à la mission d'audit :

- prise de connaissance générale de l'entité et de son contrôle interne visant à identifier les risques propres et à orienter le choix des diligences à mettre en œuvre pour réaliser la mission,

- collecte d'éléments probants par des techniques de sondages visant à fonder l'opinion de l'auditeur sur les états financiers examinés.

Champ d'application du commissariat aux comptes

Le présent guide traite de la mission d'audit et plus particulièrement d'audit légal (commissariat aux comptes) pour la partie "mission générale".

Pour mémoire, l'intervention d'un commissaire aux comptes en qualité de réviseur légal est prévue :

- dans les sociétés anonymes, par la loi n° 17 - 95 (promulguée le 30/08/1996) en son article 159 :

"Il doit être désigné dans chaque société anonyme un ou plusieurs commissaires aux comptes chargés d'une mission de contrôle et de suivi des comptes sociaux dans les conditions et pour les buts déterminés par la présente loi.
Toutefois, les sociétés faisant appel public à l'épargne sont tenues de désigner au moins deux commissaires aux comptes ; il en est de même des sociétés de banque, de crédit, d'investissement, d'assurance, de capitalisation et d'épargne."

- dans les sociétés en nom collectif, par la loi n° 5 - 96 (promulguée le 13/02/1997) en son article 12 :

> *"Les associés peuvent nommer à la majorité des associés un ou plusieurs commissaires aux comptes.*
> *Toutefois, sont tenues de désigner un commissaire au moins, les sociétés dont le chiffre d'affaires à la clôture de l'exercice social dépasse le montant de cinquante millions de dirhams, hors taxes.*
> *Même si le seuil indiqué à l'alinéa précédent n'est pas atteint, la nomination d'un ou plusieurs commissaires aux comptes peut être demandée par un associé au président du tribunal, statuant en référé."*

- dans les sociétés en commandite par actions, par la loi n° 5 - 96 (promulguée le 13/02/1997) en son article 34 :

> *"L'assemblée générale ordinaire des actionnaires désigne un ou plusieurs commissaires aux comptes ; les dispositions de l'article 13 sont applicables, sous réserve des règles propres à la société en commandite par actions."*

- dans les sociétés à responsabilité limitée, par la loi n° 5 - 96 (promulguée le 13/02/1997) en son article 80 :

> *"Les associés peuvent nommer un ou plusieurs commissaires aux comptes dans les conditions prévues au deuxième alinéa de l'article 75.*
> *Toutefois, sont tenues de désigner un commissaire aux comptes au moins, les sociétés à responsabilité limitée dont le chiffre d'affaires, à la clôture d'un exercice social, dépasse le montant de cinquante millions de dirhams, hors taxes.*
> *Même, si le seuil indiqué à l'alinéa précédent n'est pas atteint, la nomination d'un commissaire aux comptes peut être demandée au président du tribunal, statuant en référé, par un ou plusieurs associés représentant au moins le quart du capital."*

La mission du commissaire aux comptes comporte :
- une mission d'audit (conduisant à la certification des comptes)
- des vérifications spécifiques (strictement définies par la Loi).

La mission de certification des comptes repose sur le respect de normes :
- professionnelles d'exercice des missions
- et comptables mises en œuvre par l'entité contrôlée.

Les missions connexes à la mission générale ne sont pas traitées dans le présent guide.

2 - ORGANISATION GENERALE DE LA MISSION D'AUDIT

21 - CARACTERISTIQUES DE LA MISSION

211 - DEFINITIONS

Mission d'assurance

La mission d'audit est définie comme étant une mission "d'assurance", c'est-à-dire :
- une mission confiée à un professionnel comptable,
- en vue d'évaluer ou d'apprécier des informations,
- fournies par une personne responsable,
- par référence à des critères appropriés,
- et d'exprimer une conclusion destinée à un utilisateur identifié,
- quant à la fiabilité de celles-ci.

Le professionnel comptable intervient dans le respect des principes éthiques suivants : intégrité, objectivité, compétence professionnelle, soin et diligence, confidentialité, professionnalisme, respect des normes techniques et professionnelles.

Les critères de référence sont les normes ou dispositifs utilisés pour évaluer ou mesurer l'information objet de l'intervention.

Mise en œuvre de la mission

Dans le cadre d'une mission d'assurance élevée telle que l'audit, la mise en œuvre de la mission comporte les phases suivantes :

- acceptation de la mission dans le respect des règles d'éthique rappelées plus avant (développées dans le référentiel des normes) et dans un contexte d'identification claire des caractéristiques de la mission, qui s'accompagne d'un accord sur les termes de la mission ;

- mise en œuvre de procédures internes de qualité visant à s'assurer d'une réalisation de la mission dans le strict respect des normes applicables en la matière ;

- planification de la mission définissant : objectifs, critères de référence utilisés, procédures à suivre, appréciation des risques et du seuil de signification, composition des équipes chargées d'intervenir.

L'auditeur exprime son opinion par référence aux termes suivants :
- pertinence de l'information présentée de nature à apporter aux utilisateurs des éléments de décision,
- fiabilité des évaluations et mesures sur des bases identiques,
- objectivité des critères (non affectés par des considérations orientées),
- compréhension des critères (non sujets à interprétation),

- exhaustivité des critères qui constituent un corps de référence identifié et complet, suivi dans son intégralité.

Caractère significatif

Le caractère particulier de la mission (obligation de moyens abordée par une appréciation des risques et mesurée par la collecte d'éléments probants lors de sondages) emporte de définir des critères de sélection pour orienter les travaux à mener.
Ces critères s'apprécient par la qualification des risques (voir plus loin) et par la définition de seuils de signification.

> *Une information est significative si son omission ou son inexactitude est de nature à influencer les décisions prises par les utilisateurs des comptes. La difficulté concrète pour l'auditeur est d'identifier la part quantitative et qualitative à retenir dans la détermination d'un seuil de signification.*

Le caractère significatif se manifeste :
- lors de l'initiation de la mission : détermination des domaines et cycles significatifs,
- lors de la finalisation de la mission : appréciation du caractère significatif des conclusions des travaux.

Il est déterminé :
- globalement, un seuil de signification qui aidera à l'orientation de l'opinion,
- et spécifiquement, des seuils distincts pour les reclassements (correction sans incidence sur le résultat global) et les ajustements (quelle qu'en soit l'origine : erreur, inexactitude, omission)

Le seuil de signification est fixé par référence :
- aux termes marquants des états financiers : résultat courant avant impôt, résultat net comptable, situation nette, chiffre d'affaires, marge brute,
- et par application à ceux-ci, de taux, variables selon la nature :

  reclassement : il est couramment admis un seuil de 10% du poste concerné

  ajustement : il est retenu par exemple un seuil de 5 à 10% du résultat courant, 1 à 2% de la marge brute, 0,5 à 2% du total bilan, 1 à 5 % des capitaux propres, 0,5 à 1% du chiffre d'affaires.

En tout état de cause, la détermination du seuil de signification ne peut résulter que du jugement de l'auditeur, à partir d'une combinaison de critères (dont aucun modèle mathématique n'existe) ; la connaissance de l'entreprise reste un facteur essentiel d'appréciation.

Certaines situations peuvent conduire à retenir des critères très personnalisés et dérogeant totalement avec l'approche ci avant.
Ce peut ainsi être le cas, par exemple, lorsque les capitaux propres sont proches du niveau de perte de capital entraînant la réalisation de formalités légales visant à informer les tiers.

De même, tout fait survenant au cours de la mission peut conduire à faire évoluer le seuil de signification initialement fixé.

212 - ACCEPTATION ET MAINTIEN DE LA MISSION

L'auditeur ne peut s'engager dans une mission qu'après avoir préalablement mis en œuvre une procédure visant à décider de l'acceptation (ou du maintien) de celle-ci ; ainsi, sont examinés des critères :

- propres à sa structure : disponibilités, compétences, délais, indépendance et incompatibilité ;
- propres à l'entité à contrôler qui s'apprécient grâce à une prise de connaissance rapide : activité, organisation générale, qualité du personnel, qualité de la direction, existence de risques avérés (juridiques, sociaux, fiscaux).

Les règles professionnelles stipulent à l'appui de cette phase, un contact avec le prédécesseur dans la fonction, lequel peut alors apporter des informations utiles à la bonne compréhension de la situation.

213 - DEROULEMENT DE LA MISSION

Les normes internationales ont défini la mission d'audit comme comportant les étapes suivantes :

- planification des travaux,
- examen du contrôle interne,
- obtention des éléments probants,
- utilisation des travaux d'autres professionnels,
- conclusions et rapports.

Qui remplacent le schéma précédemment en usage :

- acceptation du mandat,
- orientation et planification,
- appréciation du contrôle interne,
- contrôle des comptes,
- travaux de fin de mission,
- rédaction du rapport.

La mission d'audit légal comportant, en outre, tout au long de son déroulement, des vérifications spécifiques.

Plus pragmatiquement, on peut schématiser comme suit les différentes étapes de la démarche (inspiré du mémento d'audit Francis Lefebvre § 26540) :

1 - connaissance et compréhension de l'entité
- 11 - prise de connaissance générale
- 12 - examen analytique
- 13 - approche du risque inhérent
  - 1A - plan de mission
  - 1B - lettre de mission

2 - évaluation du contrôle interne
- 21 - prise de connaissance des procédures de contrôle interne
- 22 - tests de conformité
- 23 - tests de procédures
  - 2A - évaluation du contrôle interne
  - 2B - adaptation de l'approche d'audit
  - 2C - établissement du programme de révision

3 - révision des comptes
- 31 - procédures analytiques
- 32 - contrôles substantifs
  - 3A - conclusions sur les assertions d'audit
  - 3B - préparation de l'opinion sur les comptes

4 - finalisation
- 41 - contrôle de l'ETIC
- 42 - examen des événements post clôture
- 43 - vérifications spécifiques (si la mission le prévoit)
  - 4A - communication avec le gouvernement d'entreprise
  - 4B - rapports

214 - RESPONSABILITÉS

Responsabilité de la direction et du gouvernement d'entreprise

La direction doit veiller à ce que l'entité exerce ses activités conformément aux textes législatifs et réglementaires ; ainsi, elle doit :
- identifier les exigences légales qui lui sont applicables,
- établir et exploiter des systèmes adaptés de contrôle interne,
- élaborer et mettre en application un code de bonnes pratiques.

Suivant la taille de l'entreprise, un comité d'audit et / ou un service d'audit interne peuvent utilement être mis en place pour veiller à la mise en œuvre de ces pratiques.

Responsabilité de l'auditeur

L'auditeur ne peut être tenu responsable de la prévention du non-respect des textes ; il importera cependant d'intégrer dans les phases de prise de connaissance de l'entité, l'identification des textes et dispositions concernant celle-ci, qui pourraient avoir une incidence sur ses activités et l'information financière en découlant (voire, remettre en cause la continuité d'exploitation).

Tout au long de la mission, l'auditeur met en œuvre des diligences visant à identifier les risques de non-respect desdites dispositions : lecture de procès-verbaux, examen des rapports de contrôle des divers organismes externes compétents, identification de contentieux, …

22 - ORGANISATION DU DOSSIER

La mission de l'auditeur se traduit par l'élaboration d'un dossier de travail, qui constitue

- tant une trame pour la conduite de la mission (planification et réalisation de l'audit),
- qu'un outil facilitant la supervision et la revue des travaux d'audit,
- et un support justifiant des diligences accomplies et regroupant les éléments probants étayant l'opinion de l'auditeur.

Il peut être matérialisé sur support papier ou informatisé ; il regroupe :

- les outils de la démarche (de type : questionnaire, modèles, schéma),
- les notes de travail de l'équipe d'audit (chef de mission et collaborateurs),
- les documents collectés au cours de la mission.

Il est maintenant usuel de construire le dossier de travail sur la base d'une structure bicéphale avec, d'une part, un dossier permanent et, d'autre part, un dossier annuel.

Il est également couramment retenu l'approche par cycles, suivant le découpage indicatif ci-après (sans caractère normatif) qui permet d'aborder les comptes selon une démarche cohérente et qui permet en outre d'intégrer logiquement les comptes de résultat :

A - ventes / clients,
B - achats / fournisseurs,
C - production / stocks,
D - personnel,
E - immobilisations incorporelles et corporelles,
F - opérations financières (trésorerie, emprunts),
G - fonds propres et associés,
H - immobilisations financières et opérations groupe,
I - impôts et taxes,
J - autres actifs et passifs,
K - autres charges et produits dont opérations exceptionnelles,
L - engagements hors bilan.

221 - DOSSIER PERMANENT

Le dossier permanent contient toutes les informations nécessaires lors du déroulement de la mission de l'auditeur ; il doit être tenu à jour pour ne pas perdre son caractère opérationnel.

Ainsi, on y trouve :

- des données sur la mission : identification de l'entreprise, caractéristiques de la mission,

- des données sur l'entreprise et son organisation : activité, organigramme,

- des données sur le contrôle interne : procédures, tests de conformité,

- des données comptables : système comptable, référentiel applicable ou adopté, méthodes comptables, spécificités, historiques de comptes,

- des données juridiques : statuts, procès verbaux, organes dirigeants, principaux contrats, contentieux éventuels,

- des données fiscales et sociales : régimes applicables, conventions, redressements notifiés.

222 - DOSSIER ANNUEL (ou dossier de l'exercice)

Le dossier annuel contient toutes les informations liées au déroulement de la mission ; on y trouve des documents de trois ordres :

- des données générales et de synthèse : gestion de la mission (plan de mission, correspondances diverses, lettres d'affirmation), finalisation de la mission (note de synthèse, rapports, communications diverses), états financiers, documents liés aux vérifications spécifiques,

- des données sur l'évaluation des risques inhérents et des risques liés au contrôle,

- des données de contrôle (généralement classées par référence aux cycles) : programmes détaillés de travail, travaux réalisés, conclusions ; ceux-ci portant sur le contrôle interne et sur les comptes.

223 - CONTENU DU DOSSIER

La qualité et le confort d'utilisation d'un dossier de travail s'obtiennent par la forme que l'on donne aux différents documents élaborés constituant son contenu, notamment :

- présentation des notes de travail : description de l'intervention (personnes, date, lieu, nature et identification des documents), objectif recherché (notamment en

relation avec les assertions généralement admises), travail effectué, commentaires éventuels, conclusion,
- référencement des documents (internes et externes) : par leur position dans la structure du dossier, par leur adressage en renvoi.

Autant d'efforts de présentation qui rendent le dossier aisé à consulter et facile à comprendre.

L'auditeur doit garantir la confidentialité, la sécurité et la conservation de ses dossiers (que ceux-ci soient matérialisés sous format papier ou électronique).

Modèles

9A – QUESTIONNAIRE SIMPLIFIE DE PRISE DE CONNAISSANCE

9B - EXEMPLE DE STRUCTURE DU DOSSIER D'AUDIT

9C - EXEMPLE DE PRESENTATION DES NOTES DE TRAVAIL

9D- EXEMPLE DE REFERENCEMENT DES DOCUMENTS DANS UN DOSSIER

23 - UTILISATION DES TRAVAUX DE TIERS

D'une manière générale, l'utilisation par l'auditeur de travaux d'autres experts ne le décharge en aucun cas de sa responsabilité.
Les principales situations rencontrées en la matière sont les suivantes :

231 - TRAVAUX D'AUDITEURS INTERNES

Dans les structures disposant d'un service d'audit interne, l'auditeur prend connaissance des interventions de ce dernier et revoit ses travaux, lorsqu'ils sont liés aux procédures comptables, en vue de renforcer son appréciation des risques et son évaluation du contrôle interne.
La démarche inverse (communication du dossier de travail de l'auditeur au service d'audit interne) est exclue au motif du secret professionnel.

Au même titre que les procédures internes sont examinées, l'auditeur évalue le service d'audit interne : place dans l'organisation, domaine d'intervention, compétence des intervenants, nature des interventions, manuel d'audit, documentation des travaux.
Il prend connaissance au cours de sa mission des rapports émis par le service interne et peut s'y référer pour documenter son propre dossier.

232 - TRAVAUX D'AUDITEURS EXTERNES

Dans les entités détenant des participations, dont le poids relatif justifie la prise en compte de leurs données, l'auditeur principal peut utiliser les travaux des auditeurs desdites participations.
Cette intervention doit se faire dans le respect des règles déontologiques prévues en la matière.

La démarche conduite comporte les phases suivantes :
- entretien sur les procédures d'audit mises en œuvre,
- consultation des dossiers de travail,
- examen des rapports de l'auditeur de la filiale,
- mise en œuvre de travaux supplémentaires par l'auditeur principal ou sur sa demande par l'auditeur de la filiale.

Il est d'usage, dans les groupes comportant un nombre significatif de participations, de mettre en place des questionnaires types destinés à homogénéiser la quête d'informations et de documents ; cette démarche, lourde à initier, permet de structurer et systématiser la relation avec les autres auditeurs.

Les travaux ainsi réalisés sont consignés dans le dossier de travail.

233 - TRAVAUX DES SERVICES BUREAUX

L'entreprise peut être amenée pour des raisons diverses à recourir à des prestataires externes pour la réalisation de certains travaux. Dans ce cas, l'auditeur doit déterminer la nature et l'étendue des tâches ainsi "externalisées" et en particulier apprécier le poids de celles-ci dans l'évaluation du risque lié au contrôle.
La démarche menée relève alors de celle de prise de connaissance et d'appréciation du circuit de contrôle interne ainsi constitué (avec toutefois un risque propre lié à la pérennité du service bureau).

C'est notamment le cas lorsque l'entreprise recourt aux services d'un professionnel comptable (expert-comptable ou professionnel indépendant).
Dans un souci d'optimisation du coût de son intervention et pour limiter les dérangements occasionnés auprès des services de l'entité contrôlée, il est admis que l'auditeur s'appuie sur les travaux de l'expert comptable.
L'auditeur ayant préalablement pris connaissance de la mission de l'expert comptable, il peut adapter son programme de travail en complément des travaux réalisés par celui-ci.

234 - TRAVAUX D'EXPERTS

Les normes professionnelles préconisent à l'auditeur d'utiliser les services d'un expert lorsque ses compétences particulières lui apparaissent nécessaires pour obtenir l'assurance raisonnable nécessaire à l'expression de son opinion.
Il peut ainsi par exemple faire appel à des experts immobiliers, géomètres, actuaires, informaticiens, fiscalistes, … pour : évaluer des actifs, mesurer des stocks, évaluer des provisions, apprécier un niveau de risques.

De même que lors de l'examen des procédures internes à l'entité contrôlée, l'auditeur doit prendre en considération la compétence et l'objectivité de l'expert, la force probante des travaux effectués.

L'expert peut être : engagé (ou employé) par l'entité, engagé (ou employé) par l'auditeur.
L'appréciation de l'auditeur sera différente selon le cas.

Les travaux de l'expert seront définis par l'auditeur sur la base de termes tels que :
- objectifs et étendue des travaux,
- utilisation prévue desdits travaux,
- conditions d'accès aux informations,
- communication des hypothèses et méthodes utilisées.

L'auditeur pourra demander des précisions sur les procédures mises en œuvre par l'expert et examiner les données utilisées dans le cadre de ses travaux.
En tout état de cause, l'auditeur reste seul responsable de l'expression de son opinion en fin de mission.

235 - TRAVAUX D'ORGANES DE CONTRÔLE EXTERNES

Certaines entités sont soumises à des contrôles particuliers d'organes officiels spécialement compétents ; tel est le cas par exemple, des établissements financiers.
L'auditeur doit s'enquérir lors de sa mission de l'existence de tels contrôles et des calendriers de survenance.
Il importe alors de prendre connaissance des conclusions émises par lesdits organismes, en particulier parce que ceux-ci disposent souvent de moyens d'investigation élargis (et de base de données dédiées) permettant d'apporter une information différente de celles que l'auditeur collecte.

24 - EXAMEN D'ACTIVITE PROFESSIONNELLE

Outre l'intérêt interne évident que constitue le dossier de travail, il est sujet à consultation par des tiers : confrères intervenant dans le cadre de missions ponctuelles dans la structure contrôlée (dans le strict respect des dispositions de secret professionnel), juges dans le cadre de mises en cause de l'auditeur sur le dossier, mais également par les instances professionnelles dans le cadre du contrôle de l'activité professionnelle.

Le contrôle qualité existe en terme d'examen externe, mais il importe pour chaque cabinet d'intégrer en interne un tel dispositif. Il constitue un garant du respect des principes fondamentaux, un facteur de progrès, et permet d'aborder aisément l'approche externe.

241 - RAPPEL DES REGLES RELATIVES AUX MISSIONS

L'acceptation et l'organisation des missions emportent l'existence de procédures internes dans le cabinet visant à s'assurer du respect des normes générales, en particulier :

- d'acceptation et maintien des missions : au regard de la capacité à effectuer la mission en terme d'indépendance du cabinet, de ses compétences techniques, de sa capacité à intégrer la mission et au regard de l'intégrité perçue des dirigeants de l'entité sollicitant la mission ;

- de comportement : respect par le professionnel et ses collaborateurs des principes d'intégrité, d'objectivité, d'indépendance, de secret professionnel, de compétence ;

- d'affectation des travaux aux différents intervenants selon des critères de formation et d'expérience requis au cas particulier ;

- de délégation : la direction, la supervision et la revue des travaux doivent permettre au signataire d'obtenir une assurance raisonnable que les travaux effectués en vue de l'expression de son opinion ;

- de recours à des compétences d'experts dès qu'il est utile.

Il est ainsi nécessaire qu'existent des procédures définissant dans le cabinet :

- la compétence (et programmes de formation) et les responsabilités de chacun de ses membres,

- les règles d'affectation des travaux, de délégation et de supervision,

- les méthodes de formalisation des travaux (dossiers-types, documents-types, plans de travail, notes de travail, conclusions),

- les techniques de contrôle qualité,

- la gestion historique des missions (dont conservation et protection des dossiers).

242 - PROCEDURES DE CONTROLE QUALITE

Il cohabite deux types de procédures de contrôle qualité :

- celles résultant de la mise en œuvre de la démarche qualité évoquée ci-dessus et qui restent internes au cabinet (voire au réseau lorsque le cabinet fait partie d'un groupe),

- celles résultant de la mise en œuvre de la politique de contrôle à l'initiative de la profession (examinée ensuite).

Les deux démarches reposent sur les mêmes fondements et leur généralisation (ainsi que la publication d'outils didacticiels) contribuent à l'évolution et la crédibilité de la profession.

243 - MISE EN ŒUVRE DE L'EXAMEN D'ACTIVITE

L'examen d'activité à l'initiative des instances professionnelles comporte plusieurs facettes :

- contrôle sur pièces : sur la base des informations communiquées par les professionnels à l'instance (déclarations de mandats, déclarations annuelles d'activité) ;
- contrôles sur place : de la structure (organisation et procédures) et des dossiers (mise en œuvre des procédures et des normes).

Les instances professionnelles organisent la politique et les orientations des contrôles.

Contrôle sur pièces

Il est en général opéré chaque année.
Les pièces fondamentales utilisées dans cette modalité sont : les déclarations de mandats effectuées par les auditeurs auprès de l'instance professionnelle au terme de chaque mission (légale ou réglementaire).

La démarche vise alors à :
- rapprocher les listes des déclarations d'une année à l'autre,
- examiner la cohérence des données déclarées entre elles (notamment heures, honoraires, diligences, conclusions) et au regard du barème,
- apprécier l'indépendance et le degré d'implication de l'auditeur,
- retraiter l'ensemble des données en terme d'analyse statistique,
- préparer éventuellement le contrôle sur place.

Ce travail préparatoire peut être suivi de demande d'informations complémentaires ou suivi d'un entretien avec le professionnel (voire être à l'origine d'un contrôle sur place).

Le contrôle sur pièces est insuffisant en lui-même pour apprécier la qualité des travaux ; il permet en revanche d'avoir une vue synthétique de l'activité du professionnel.

Contrôle sur place

Il a lieu périodiquement sur la base de fréquence fixée par les instances professionnelles visant à assurer une intervention auprès de tous ses membres au cours d'une période donnée (avec les moyens dont elle dispose notamment de contrôleurs).

La formule adoptée par la profession marocaine comporte un contrôle structurel (organisation du cabinet et procédures mises en place) et un contrôle technique (respect des normes et règles professionnelles).

La démarche généralement adoptée par les commissions en charge du contrôle qualité, s'inspire très largement de la démarche d'audit,

avec des phases de type :

- prise de connaissance du cabinet contrôlé : situation du professionnel, degré d'observation des règles statutaires et déontologiques, respect des normes relatives à l'exercice des missions,
- diagnostic sur l'organisation du cabinet au regard des normes et règles applicables à la profession,
- examen du portefeuille de dossiers audités,
- examen de dossiers sélectionnés sur la base de critères résultant d'une démarche d'approche par les risques identifiés dans le cabinet (structure ou clientèle), ou sur la base de critères résultant d'une orientation spécifique donnée à une campagne de contrôle ou au cabinet concerné : contrôle complet d'un dossier - contrôle transversal par thème,
- examen contradictoire des conclusions,
- rapport du contrôleur,
- traitement des suites à donner par les instances professionnelles,

et avec des outils de type :

- questionnaires de prise de connaissance,
- questionnaires sur le respect des normes professionnelles (indépendance, incompatibilité, confraternité, compétence - formation, secret professionnel, …),
- trames d'examen des dossiers (démarche de travail, formalisation et documentation des dossiers, cohérence des conclusions au regard des diligences conduites et du contenu du dossier,
- compte rendu du contrôle.

Les mémos du chapitre

La démarche

Acceptation et maintien de la mission

Les techniques et outils

Schéma général de déroulement de la mission
Organisation des dossiers

Les documents

Questionnaire simplifié de prise de connaissance
Exemple de structure du dossier d'audit (permanent et annuel)
Exemple de présentation des notes de travail
Exemple de référencement des documents dans un dossier

Les références

	Aux normes IFAC	*Au manuel des normes*
Mission d'assurance	ISA 100	
Caractéristiques générales	ISA 200	OEC préambule
Obligation de moyens		OEC 10
Termes des missions	ISA 210	
Caractère significatif	ISA 320	
Acceptation et maintien des missions		OEC 15
Planification des travaux	ISA 300	
Tenue de dossiers de travail		OEC 2105
Documentation des travaux	ISA 230	
Utilisation des travaux de tiers	ISA 600 & s	OEC 2106
Services bureaux	ISA 402	
Contrôle qualité	ISA 220	

3 - OUTILS DE REFERENCE POUR LA MISSION D'AUDIT

La mission requiert la mise en œuvre de diligences dont le niveau est défini lors de l'approche par les risques ; elle intègre des tests de procédures et des contrôles substantifs.

Les points traités dans le présent chapitre peuvent être identifiés en deux familles principales :

- prise de connaissance générale de l'entité et du système de contrôle interne conduisant à déterminer les risques qui vont orienter la planification de la mission ;
- outils utilisés au cours de la mission pour collecter les éléments probants permettant à l'auditeur d'étayer son opinion.

31 - PRISE DE CONNAISSANCE GENERALE ET APPROCHE PAR LES RISQUES

311 - PRISE DE CONNAISSANCE GENERALE

Définition et objectifs de la prise de connaissance générale

La phase de prise de connaissance permet à l'auditeur de comprendre l'entreprise, son environnement et son organisation.
Elle intervient, tant lors de l'initialisation de la mission, que tout au long de son exercice.
Elle permet de construire l'approche par les risques.

Portée de la prise de connaissance générale

La prise de connaissance est étroitement associée à la phase d'acceptation de la mission (et chaque année, de maintien de la mission).

Elle est ensuite développée pour permettre d' :
- apprécier les risques inhérents, liés au contrôle et de non-détectionn,
- organiser la mission : planification, programmation.

Elle comporte :
- la connaissance des activités de l'entité,
- la compréhension des systèmes comptable et de contrôle interne,
- la nature des risques et le seuil de signification,
- la nature, le calendrier et l'étendue des procédures d'audit.

Limites de la prise de connaissance générale

On peut considérer que cette technique reste un outil permanent de la mission ; il rencontre ses limites, en revanche, dans l'étape d'acceptation de la mission où les moyens d'investigation sont moindres.

Démarche de la prise de connaissance générale

Les supports de mise en œuvre de cette technique sont les suivants :
- recherche de documentations externes et internes : base de données économiques, organismes professionnels, presse, manuels de procédures,
- entretiens avec les principaux responsables et visite des locaux,
- identification de l'outil informatique interne,
- examen des documents juridiques,

Autant de travaux qui vont par ailleurs constituer le dossier permanent.

312 - APPROCHE PAR LES RISQUES

Cette méthodologie est fondamentale dans la conduite de la mission en vue de réaliser sa finalité, savoir : motiver l'opinion émise sur les états financiers.
Elle repose sur la mise en évidence des points porteurs de risques qui feront alors l'objet d'un contrôle approfondi, et de ceux qui peuvent supporter des vérifications allégées.

L'expression de l'opinion suppose l'affirmation d' ''assertions'' dans un contexte de risque d''erreurs'' maîtrisé.

Nature des risques

La démarche de l'auditeur est confrontée à des risques d'erreurs divers provenant de :

- du risque inhérent, défini comme étant le risque qu'un compte ou qu'une catégorie d'opérations comportent des anomalies significatives isolées ou cumulées avec des anomalies dans d'autres soldes ou catégories d'opérations nonobstant les contrôles internes existants ; il pourra s'agir de risques liés au secteur d'activité, à la réglementation, à la complexité des opérations, …

- du risque lié au contrôle, défini comme étant le risque de non-détection d'une anomalie dans un compte ou une catégorie d'opérations malgré les systèmes comptables et de contrôles internes mis en place dans l'entité ; soit donc, du fait propre des systèmes de l'entité elle-même,

- du risque de non-détection, défini comme étant le risque que les contrôles substantifs mis en œuvre par l'auditeur ne parviennent pas à détecter les erreurs dans un compte ou une catégorie d'opérations ; soit donc, propre à la démarche d'audit.

Facteur combinatoire

Le risque d'audit résulte des trois agents identifiés ci-dessus ; l'auditeur doit donc veiller à le réduire tant lors de la mise en place de la mission que tout au long de son déroulement.

Le plan de mission doit donc intégrer des niveaux de diligences qui assurent une couverture optimale du risque ; on arrive ainsi à faire apparaître les liens suivants entre les appréciations de risque faites par l'auditeur :

Niveau des diligences ↘		Risque lié au contrôle		
		Elevé	Moyen	Faible
Risque inhérent	Elevé	*Maximum*	*Elevé*	*Moyen*
	Moyen	*Elevé*	*Moyen*	*Faible*
	Faible	*Moyen*	*Faible*	*Minimum*

313 - RISQUE DE FRAUDES ET ERREURS

Les référentiels normatifs ont maintenant totalement intégré la prise en considération des risques de fraudes et erreurs.

Ces notions peuvent être rapprochées de celles d'inexactitude et irrégularité, plus fréquemment utilisées précédemment, sans toutefois les remplacer.
Pour mémoire, les définitions de ces termes sont les suivantes

- irrégularité : non-conformité aux textes légaux et réglementaires, aux règles édictées par le référentiel comptable adopté ou aux décisions des organes délibérant de l'entité ; elle peut être volontaire (fraude) ou involontaire ;

- inexactitude : traduction comptable ou présentation d'un fait, non conforme à la réalité ; elle peut être volontaire ou involontaire (erreur).

Les termes de "fraude" et "erreur" introduisent une nouvelle dimension engageant l'auditeur dans une démarche de préhension plus complexe.

Définition des notions de fraudes et erreurs

L'erreur intervient dans un contexte non intentionnel :
- erreur dans le recensement ou le traitement d'informations prises en compte dans les états financiers,
- estimation comptable incorrecte à raison d'information erronée ou de mauvaise interprétation de situations existantes,
- erreur dans l'application des principes comptables (évaluation, appréciation, classification, présentation).

La fraude intervient dans un contexte intentionnel du fait d'une personne faisant partie de la direction ou du gouvernement d'entreprise, d'un membre du personnel ou d'un tiers, usant de moyens frauduleux pour obtenir un avantage injustifié ou illégal.
Les anomalies visées, qui concernent l'auditeur, sont celles liées à la production d'informations financières mensongères ou consécutives à des détournements d'actifs. Ce peut être :

- une manipulation comptable visant à dissimuler la vérité,
- une présentation erronée ou l'omission de faits majeurs dans les états financiers,
- l'application volontairement erronée de principes comptables relatifs à l'évaluation, l'appréciation, la classification, la présentation de l'information.

Responsabilités en matière de fraudes et erreurs

Le gouvernement d'entreprise et la direction sont, en premier lieu, responsables de la prévention et de la détection des fraudes et erreurs ; ils doivent définir, par référence à la législation applicable, des procédures de contrôle appropriées et s'assurer de leur bonne application.

L'auditeur ne peut obtenir l'assurance absolue de détecter toute anomalie significative contenue dans les états financiers du fait même des principes suivants : jugement professionnel, recours aux techniques de sondages, limites de tous les systèmes de contrôle interne, interprétation des éléments probants collectés.

Le risque de non-détectionn est d'autant plus grand d'une fraude que d'une erreur du fait des montages destinés à dissimuler l'intention ; des indices tels que la fréquence et l'étendue des manœuvres frauduleuses, le degré de collusion et l'implication des personnes concernées rendent la perception de la fraude plus ou moins aisée.

Démarche en matière de fraudes et erreurs

L'auditeur doit donc intégrer dans l'organisation de sa mission (notamment dans la phase de prise de connaissance) :

- l'identification des situations de nature à accroître le risque d'anomalie résultant de fraudes ou d'erreurs (appréciation du système de contrôle interne, emprise de la direction sur celui-ci, caractéristiques de l'exploitation, stabilité financière), les faits de cette nature révélés précédemment,

- le niveau du risque d'exposition de l'équipe d'audit selon leur domaine d'intervention,

- des demandes auprès de la direction visant à connaître les systèmes comptables et de contrôle interne mis en place pour prévenir et détecter ces risques, à apprécier la connaissance par celle-ci de ces systèmes et la communication qui est faite dans l'entité de ces procédures, et visant à répertorier les situations avérées ou suspectées de fraudes ou erreurs,

- des demandes auprès des membres du gouvernement d'entreprise sur le système mis en place et sur la compétence et l'intégrité de la direction.

Est, à ce titre, recommandée l'obtention de déclarations écrites de la direction au sens de :

- la reconnaissance de sa responsabilité dans la mise en place des systèmes comptables et de contrôle interne visant à prévenir, détecter les fraudes et erreurs et la surveillance de leur fonctionnement effectif,

- l'affirmation d'avoir communiqué à l'auditeur toutes les informations et faits importants relatifs aux fraudes commises ou suspectées dans l'entreprise,

- la communication de sa propre appréciation du risque d'affectation des états financiers du fait de fraudes.

Concrètement, l'auditeur peut intégrer la prise en compte de ces données dans les questionnaires de prise de connaissance ; mais également dans le questionnaire de fin de mission, tant les conséquences de telles données ont une incidence sur l'expression de l'opinion.

Circonstances de nature à générer un risque de fraude et erreur

Du fait de l'environnement de l'entité :
- secteur en récession ou au contraire, en expansion trop rapide,
- détérioration des résultats par suite de prise de risques en matière commerciale,
- forte dépendance de fournisseurs ou de clients,
- pression auprès du service comptable pour un arrêté de comptes dans des délais trop courts (en particulier dans le cas d'appartenance à un groupe).

Du fait de la direction de l'entité :
- pouvoirs réunis en une seule main, pas de comité d'audit,
- déficiences majeures du contrôle interne non corrigées,
- rotation importante des personnels comptables et financiers,
- absence de "code de bonne conduite" au sein de l'entreprise (en particulier pour les postes sensibles),
- sous-effectif des services comptables et financiers,
- changement fréquent de conseils (avocat, expert comptable).

Du fait de l'existence d'opérations inhabituelles :
- opérations ou traitements comptables complexes,
- transactions avec des parties liées,
- paiement de services à des tiers pour des montants ou des raisons inexpliqués.

Du fait de traitements comptables ou informatiques inadaptés :
- engendrant des opérations de régularisation nombreuses, ou des soldes injustifiés,
- altération ou disparition de documents
- évolutions inexpliquées de ratios ou de soldes,
- outil informatique périmé ou non maintenu,
- évolutions informatiques non maîtrisées ou non documentées.

Conséquences du risque de fraudes et erreurs

Dans tous les cas, l'auditeur, qui perçoit un risque d'erreur ou de fraude, doit adapter son plan de travail en conséquence et faire preuve de son esprit critique dans l'interprétation des éléments probants relevés.
Tant les arguments conduisant à la révision du plan de mission, que les modifications apportées à celui-ci, doivent être matérialisés dans le dossier.

La gravité des faits découverts peut conduire, le cas échéant, l'auditeur à en tenir compte dans l'expression de ses conclusions et à envisager des communications destinées à la direction ou au gouvernement d'entreprise, voire aux autorités de contrôle légal (dans les limites du respect du secret professionnel).

Enfin, si l'auditeur se trouve en situation de considérer que sa mission ne peut se poursuivre dans des conditions normales, il doit, au regard de sa responsabilité professionnelle, s'interroger sur la faculté de démissionner de ses fonctions ; dans ce cas, les raisons le conduisant à cette situation doivent être portées à la connaissance du gouvernement d'entreprise et des autorités de contrôle compétentes le cas échéant.

Une telle situation conduira l'auditeur à informer son successeur pressenti des motifs de sa décision.

Modèles

9E- QUESTIONNAIRE DEVELOPPE DE PRISE DE CONNAISSANCE

9F - QUESTIONNAIRE D'EVALUATION DES RISQUES

9G - TRAME DE PLAN DE MISSION

9H - LETTRE DE MISSION

32 - EXAMEN ET APPRECIATION DU CONTRÔLE INTERNE

321 - EXAMEN DU CONTROLE INTERNE

Définition et objectifs du contrôle interne

Les différentes définitions institutionnelles données au contrôle interne peuvent être résumées par les caractéristiques suivantes :
- ensemble de méthodes et procédures
- visant à organiser les activités des entreprises,
- visant à sauvegarder le patrimoine de l'entreprise,
- prévenir et détecter les irrégularités et inexactitudes,
- à s'assurer de l'exactitude et de l'exhaustivité des enregistrements comptables,

- dans le respect des instructions de direction et la recherche de l'amélioration des performances.

Portée de l'examen du contrôle interne

Le contrôle interne présente donc un champ d'investigation très large :
- principes généraux d'organisation : existence d'une organisation claire et reconnue, compétence et intégrité du personnel,
- procédures de sécurité et de contrôle : séparation des fonctions, contrôles des opérations, existence de délégations, protection physique, restriction d'accès.

Limites du système de contrôle interne

Dans l'absolu, le contrôle interne ne peut conduire à une assurance totale de sécurité. Enfin, la référence au contrôle interne est restreinte lorsque la mission de l'auditeur s'exerce dans une petite structure où le nombre d'intervenants et d'opérations est réduit et où les principes fondamentaux sont contournés.

322 - APPRECIATION DU CONTRÔLE INTERNE

Démarche d'examen et d'appréciation du contrôle interne

L'auditeur intègre le contrôle interne dans sa mission de la façon suivante :

- prise de connaissance des procédures [1] : entretiens, examen des manuels de procédures et des documents associés aux procédures, schématisation du système (narration et / ou diagramme) et tests de procédures visant à apprécier la mise en œuvre des procédures (validation de la compréhension et de la conformité),

- évaluation du contrôle interne : identification des points forts et des points faibles dans l'enjeu du risque d'audit (les points forts sur lesquels on peut s'appuyer font l'objet de tests de permanence visant à s'assurer que leur caractère est maintenu), détection des possibilités de fraudes et erreurs,

- exploitation de l'évaluation du contrôle interne : par la réalisation d'une connexion entre l'évaluation du contrôle interne et le programme de contrôle des comptes qui vient compléter la mesure du risque.

Les diligences conduites à l'appui de la prise de connaissance sont de deux ordres :
- tests de conformité, visant à s'assurer que la réalité est conforme à la description qui en a été faite,
- tests de procédures, visant à s'assurer que l'application des procédures apporte bien les résultats escomptés en terme de sécurité.

[1] L'environnement informatique est délibérément exclu de ce chapitre pour être traité séparément compte tenu de son importance et de ses spécificités.

Modèles

9I - QUESTIONNAIRE SUR LE CONTROLE INTERNE

33 - EXAMEN ANALYTIQUE

Cet outil a été isolé car il constitue aussi bien un outil de contrôle substantif qu'un outil contribuant :
- à l'orientation de la mission et à l'approche par les risques,
- ou en phase finale de la mission comme mode de revue globale.

Définition et objectifs de l'examen analytique

Il est défini comme un ensemble de techniques visant à :
- faire des comparaisons entre les données figurant dans les états de synthèse et des données antérieures et prévisionnelles de l'entreprise,
- faire des comparaisons entre les états de synthèse de l'entité et des données d'entreprises similaires,
- analyser les fluctuations et tendances,
- étudier et analyser les éléments ressortant de ces comparaisons.

Portée de l'examen analytique

L'examen analytique reste l'outil déterminant pour :

- identifier les éléments significatifs de l'entreprise en raison de leur poids relatif ou de leur nature, en raison de leur apparition ou évolution ;

  cet examen permet de détecter des modifications de structure, des événements ponctuels ou exceptionnels,

  il permet de comparer l'entreprise à d'autres entreprises du même secteur d'activité (en particulier par le calcul de ratios spécifiques)

  il intervient sous cette forme lors de l'initiation de la mission.

- vérifier la régularité et la sincérité de certains éléments constitutifs des comptes ;

  il permet de vérifier certains comptes présentant un caractère théorique de stabilité,

  il intervient sous cette forme lors de la collecte d'éléments probants en qualité d'outil substantif.

- vérifier la cohérence de l'ensemble des états de synthèse ;

  il intervient en particulier lorsque des redressements ou reclassements ont été sollicités sur les comptes contrôlés (afin de s'assurer qu'après ces corrections, d'autres anomalies n'apparaissent pas)

  il intervient sous cette forme lors de la revue de cohérence d'ensemble des états financiers en phase finale de l'audit.

Limites de l'examen analytique

L'examen analytique n'en demeure pas moins un outil insuffisant en lui-même, notamment dans les situations suivantes :

- capacité à déceler les variations inhabituelles : la fiabilité de cet outil repose sur la comparabilité et l'homogénéité des données analysées ;

  il convient d'y être attentif en cas de changement de méthode, en cas de changement de gamme de production,
  il convient d'y veiller également lors de la comparaison avec des données d'autres entreprises du même secteur d'activité,
  l'interprétation dépend du degré de détail des données de synthèse examinées ;

- degré de fiabilité du contrôle interne ; la mise en œuvre de cet outil dans un environnement dont le contrôle interne n'est pas sécurisé ne permet pas d'apporter un taux de crédibilité satisfaisant à l'analyse ;

- objectif de la procédure : cet outil est plus utilisé pour la recherche des termes significatifs que pour démontrer la fiabilité d'une information à lui seul ;

- nature des éléments analysés : cet outil peut s'avérer insuffisant lorsqu'il porte sur des postes sujets par nature à des variations intrinsèques importantes amenées à se compenser (ainsi par exemple dans les rubriques de stocks) ;

- l'interprétation qui en est faite requiert d'être étayée par d'autres outils de contrôle ou d'autres informations ; ainsi par exemple de la cohérence d'un coefficient de marge brute rapproché d'usages commerciaux, de sources d'approvisionnement ; dans tous les cas, les observations sont à valider auprès des interlocuteurs compétents au sein de l'entité.

Démarche d'examen analytique

- dans le cas de l'examen analytique portant sur les états financiers

  mise en parallèle de 2 ou 3 exercices de données financières
  identification des valeurs significatives des données de l'exercice
  identification des variations significatives de données
  identification des données atypiques et / ou exceptionnelles
  détermination des ratios significatifs (comparés aux années précédentes et aux normes professionnelles s'il en existe)

- dans le cas de l'examen analytique portant sur des données partielles (comptes d'un cycle, comptes au sein d'une rubrique des états financiers)

  mise en parallèle des données concernées sur 2 ou 3 exercices
  identification de leur poids relatif dans les états financiers
  identification des variations significatives
  identification des principales composantes
  identification des postes incohérents (par rapport à la connaissance acquise sur leur fonctionnement).

En tout état de cause, toute observation inhabituelle doit faire l'objet d'approfondissement par l'auditeur :
- par entretien avec les responsables et dirigeants de l'entreprise,
- par recours à des outils complémentaires de contrôle.

Modèles

9J - TRAME D'EXAMEN ANALYTIQUE GLOBAL

34 - OBTENTION D'ELEMENTS PROBANTS

Les éléments probants désignent les informations obtenues par l'auditeur pour aboutir aux conclusions qui fondent son opinion. On distingue usuellement deux catégories parmi ceux-ci :

- les tests de procédures : visant à apprécier l'efficacité de la conception et du fonctionnement des systèmes comptable et de contrôle interne,

- les contrôles substantifs : portant sur le détail des opérations et des soldes, et les procédures analytiques.

Elles ont une force probante différente selon leur nature ; ainsi, une information obtenue par inspection ou auprès de tiers aura plus de valeur qu'une information émanant de l'entreprise contrôlée.

Les éléments probants de natures diverses se corroborant apportent à l'auditeur une assurance plus forte.
Les doutes résiduels sur le caractère probant doivent conduire à rechercher d'autres techniques de confort (ou à défaut à en tirer les conclusions au regard de la capacité à exprimer l'opinion).

341 - ASSERTIONS SOUS TENDANT L'ETABLISSEMENT DES ETATS FINANCIERS

Définitions des assertions

Les assertions de l'audit ont été réaffirmées par les littératures récentes sous les terminologies suivantes :

- existence :
  d'un actif ou d'un passif à une date donnée,
- droits et obligations :
  se rapportant à l'entité à une date donnée,
- rattachement :
  des actifs, passifs, opérations ou événements (enregistrés de façon complète et correcte),
- exhaustivité :
  l'ensemble des actifs, dettes, transactions et événements de la période sont enregistrés (ou font l'objet d'une mention),
- évaluation :
  des actifs et passifs à la date d'inventaire,
- mesure :
  une opération est enregistrée à sa valeur de transaction et un revenu ou une charge sont rattachés à la bonne période,
- présentation et informations données :
  présentées et classées selon le référentiel comptable applicable.

Objectifs des assertions

Les assertions constituent le fil conducteur de la démarche au sens où on peut les associer :
- aux enregistrements comptables : exhaustivité, rattachement, mesure, droits,
- aux soldes comptables : existence et d'évaluation,
- aux états financiers : présentation conforme au référentiel adopté et de pertinence de l'information financière.

Les programmes de travail rédigés pour la conduite de la mission visent à valider ces termes.

342 - TECHNIQUE DE SONDAGE

Il est admis que l'auditeur utilise les techniques de sondages pour réaliser ses travaux ; ainsi, il peut procéder soit à :
- une sélection de tous les éléments (examen exhaustif) ; il peut être estimé utile de recourir à une sélection de tous les éléments correspondants à un compte ou un type de transaction (ce pourra être le cas sur une population comportant un faible nombre d'opérations mais de montant significatif),
- une sélection d'éléments spécifiques ; ces éléments seront par exemple : les données de valeur importante, les données présentant une caractéristique particulière,
- une sélection dans le cadre de sondages : statistiques ou non.

Cette technique sera utilisée autant dans :
- l'appréciation du contrôle interne : notamment lors des tests de procédures,
- la révision des comptes : notamment pour la sélection des tiers à circulariser ou pour la sélection de valeurs à vérifier.

Organisation du sondage

Le sondage se définit en terme de :
- nature du sondage,
- attributs et valeurs,
- méthodes (statistique ou empirique).

Ainsi, la population examinée doit être :
- cohérente au regard de l'objectif recherché,
- représentative en terme de taux d'erreur attendu.

La taille de l'échantillon résulte du risque d'échantillonnage (c'est-à-dire de non représentativité de la sélection) et du taux de confiance au plan de la représentativité qu'on lui accorde.

Réalisation du sondage

Le principe de base à respecter, quelle que soit la méthode retenue, est de garantir à chaque élément de la base de sélection, la même chance d'être sélectionné.

L'auditeur dispose de trois techniques générales de sélection :
- sélection empirique : qui présente le défaut majeur de ne pas être objective,
- sélection sur table de hasard : qui s'établit sur la base des références des éléments (pas toujours aisée à mettre en œuvre en audit comptable),
- sélection par tirage systématique : sur la base d'un intervalle de sélection.

Les outils informatiques accessibles à l'auditeur, tant au service de son art que dans l'entité contrôlée permettent de rationaliser la mise en œuvre de ses techniques. Ainsi, il est possible de procéder à des extractions de fichiers (tri, filtre) permettant de systématiser la mise en œuvre du ou des critères retenus et de faciliter le comptage (quantification de la base et des anomalies).

Interprétation du sondage

Il importe de s'assurer que le sondage a été réalisé selon les critères initialement définis et d'analyser ensuite les observations relevées, en particulier :
- nombre d'anomalies relevées (comparé avec le seuil d'erreurs fixé comme admissible),
- caractère représentatif de l'échantillon et des erreurs répertoriées,
qui pourront conduire éventuellement à élargir l'échantillonnage pour vérifier le résultat obtenu.

Dans tous les cas, les anomalies détectées (et confirmées) doivent être examinées avec la direction en vue d'apprécier leur incidence sur les comptes et de prendre des mesures correctrices.

343 - INSPECTION ET OBSERVATION PHYSIQUE

Définition et objectifs de l'inspection et de l'observation physique

L'inspection consiste en l'examen des livres comptables, de documents (créés par les tiers ou par l'entité), ou d'actifs physiques.

L'observation physique consiste en l'examen des procédures et de leur mise en œuvre. C'est notamment l'un des moyens utilisés pour s'assurer de l'existence d'un actif.

Portée de l'inspection et de l'observation physique

- en matière de contrôle interne : l'auditeur peut ainsi apprécier la qualité et la mise en œuvre d'une procédure interne (le plus courant étant l'assistance à l'inventaire physique)

- en matière de contrôle des comptes : l'auditeur peut ainsi s'assurer de l'existence, voire de l'état d'un actif physique (immobilisations)

Limites de l'inspection et de l'observation physique

L'inspection ou l'observation physique ne sont pas nécessairement suffisantes à elles seules.
Il peut s'avérer utile de confronter ou de rapprocher ces techniques d'autres sources d'information (en particulier le rapprochement avec les documents justificatifs de la propriété d'un bien par exemple).

Démarche d'inspection et d'observation physique

Les normes ont retenu diverses situations pour illustrer la mise en œuvre de ces techniques et en particulier la présence à l'inventaire physique ; la démarche se caractérise par les phases suivantes

- examen des procédures :
  - de prise d'inventaire (pour mémoire, au moins une fois par an),
  - de détermination de l'avancement des travaux en cours,
  - de traitement des mouvements au cours de la période d'inventaire,
  - de traitement des données relevées (en quantité, qualité et valeur) ;

- identification :
  - des lieux de stockage,
  - du calendrier d'inventaire,

des modes de comptage (il peut être utile dans certains cas de recourir aux services d'un expert),
de l'existence de stocks en dépôt chez des tiers ;

- intervention de l'auditeur :
soit lors de l'inventaire physique,
soit par relevés à d'autres dates,
soit par vérification de mouvements intercalaires,
soit par analyse (et rapprochement avec les états d'inventaire) des documents d'achats et ventes en date proche de l'inventaire.

344 - COLLECTE D'INFORMATIONS

3441 - INFORMATIONS SECTORIELLES

Définition et objectifs des informations sectorielles

Les informations sectorielles peuvent dans certains cas être déterminantes pour permettre à l'auditeur d'apprécier les données figurant dans les états financiers.
Elles sont notamment importantes lors de la prise de connaissance de l'entité afin de documenter le dossier permanent et de disposer de données de référence pour les analyses ultérieures.

Portée de l'utilisation des informations sectorielles

Elles permettent à l'auditeur :
- d'identifier des règles comptables ou référentielles spécifiques,
- de vérifier des ratios significatifs (un certain nombre de professions dispose de critères typiques d'analyse des comptes qui doivent permettre à l'auditeur d'apprécier la cohérence des états financiers).

Limites à l'utilisation des informations sectorielles

Les bases de données n'existent pas toujours ou ne sont pas toujours aisément accessibles ; il peut cependant être utile de se rapprocher des organisations professionnelles auxquelles appartiennent les entreprises pour accéder à ces informations.

Démarche d'utilisation des informations sectorielles

Les analyses menées à partir de ces données relèvent en grande partie de la technique d'examen analytique. Il importe cependant préalablement d'apprécier le caractère comparable des données traitées (par exemple au regard des modes de gestion adoptés, de l'appartenance ou non à un groupe) et de procéder s'il y a lieu à certains retraitements initiaux.

Les distorsions qui pourraient alors ressortir, par rapport aux monographies connues, doivent faire l'objet de demandes d'explications auprès de la direction.

3442 - DEMANDES DE CONFIRMATION DIRECTE

Définition et objectifs de la confirmation directe

Cet outil permet d'obtenir directement auprès des tiers en relation avec l'entité contrôlée des informations sur les opérations effectuées avec elle.
Le niveau de preuve ainsi traité peut être considéré comme fiable, l'information obtenue permettant de vérifier réalité et exhaustivité des opérations.

Portée de la confirmation directe

Compte tenu du caractère probant de cette technique, l'utilisation doit en être systématisée ; aussi, l'auditeur sera conduit à justifier pourquoi il n'a pas fait usage de cet outil et il justifiera alors du recours à d'autres techniques de remplacement.
Clients, fournisseurs, banques, avocats sont des tiers habituellement concernés par ces demandes.
Elles peuvent également viser les sociétés de crédit bail, les tiers ayant des stocks en dépôt.

Limites de la confirmation directe

Les limites majeures rencontrées lors de la mise en œuvre de cette technique sont liées au taux de réponse et à la qualité des réponses.
Une grande attention doit être portée à la préparation des demandes tant en cible qu'en rédaction, selon l'objectif recherché.

Démarche de confirmation directe

- La circularisation s'effectue en général à la date de clôture des états de synthèse de l'entreprise ; elle peut cependant être opérée à tout moment ; dans tous les cas, la période de référence choisie doit être indiquée clairement sur la demande.

- La sélection des tiers circularisés doit permettre d'avoir un niveau de réponses suffisant pour donner un caractère probant à la démarche ainsi engagée : donc un nombre de tiers et des valeurs concernées représentatives (en mouvement ou en solde).
Ceci ne doit cependant pas conduire à privilégier une sélection sur la base uniquement de soldes importants par exemple ; ainsi, des soldes inversés ou des soldes à zéro peuvent valablement être incorporés à l'échantillon retenu.

- L'auditeur doit soumettre la liste des demandes qu'il envisage d'envoyer à l'entité afin d'obtenir son accord ; en cas de désaccord, il mettra en œuvre des moyens

compensatoires d'investigation (mais qui n'auront en aucun cas la même force probante) et appréciera s'il y a lieu l'incidence sur sa mission en terme de limitation.

- Les demandes peuvent être « ouvertes » (seule la nature des informations sollicitées est indiquée au tiers) ou « fermées » (la nature et le montant de la confirmation sont communiquées au tiers) ; ces dernières permettent en général d'obtenir un taux de réponse plus satisfaisant mais ne conviennent pas à tous les tiers et surtout ne permettent pas d'obtenir certaines indications qui pourraient enrichir la qualité du contrôle.

- Les lettres sont établies sur le papier entête de l'entreprise, signées par un responsable habilité de l'entité et sont expédiées par l'auditeur (une enveloppe timbrée destinée à la réponse à l'auditeur étant incluse à l'envoi).

- Les réponses font l'objet d'un rapprochement avec les données de l'entité ; en cas d'insuffisance de celles-ci, et après relance, des contrôles de substitution doivent nécessairement être engagés.

Dans le cas particulier des avocats, la demande de confirmation se caractérise de la façon suivante
- identification des tiers concernés : par entretien avec la direction, par examen des comptes d'honoraires, par identification des situations conflictuelles au sein de l'entité,
- nature de la demande : liste des procès et contentieux, appréciation raisonnable des évaluations attribuées aux situations.

Modèles

9K - DEMANDE DE CONFIRMATION AUPRES DES CLIENTS

9L - DEMANDE DE CONFIRMATION AUPRES DES FOURNISSEURS

9M- DEMANDE DE CONFIRMATION AUPRES DES ETABLISSEMENTS FINANCIERS

9N - DEMANDE DE CONFIRMATION AUPRES DES AVOCATS

9O - FICHE DE DEPOUILLEMENT DES REPONSES CLIENTS OU FOURNISSEURS

3443 – DECLARATIONS ET LETTRE D'AFFIRMATION

Définition et objectifs de la lettre d'affirmation

La lettre d'affirmation est un moyen pour l'auditeur d'obtenir de la direction les déclarations qu'il juge nécessaires en qualité d'élément probant.

Il s'agit d'un des éléments probants les plus délicats à mettre en œuvre du fait du contenu que l'on attend dudit document et plus encore de la perception qui en est faite par les interlocuteurs au sein de l'entité contrôlée.

Portée de la lettre d'affirmation

La première des déclarations sollicitée consiste en la reconnaissance par la direction de sa responsabilité en matière d'établissement des états financiers, notamment au regard du référentiel adopté et de ses engagements en matière de prévention des fraudes et erreurs.

Les autres déclarations sollicitées le sont à défaut ou en complément d'autres éléments probants relatifs à tout élément significatif touchant aux états financiers. Elles doivent être plausibles et cohérentes avec les autres informations collectées lors de la mission.

La lettre d'affirmation peut être :
- une lettre établie par la direction,
- une lettre de l'auditeur précisant la compréhension qu'il a des déclarations qui lui ont été faites par la direction,
- l'obtention d'un document formel signé par la direction pour en authentifier la teneur.

Limites de la lettre d'affirmation

Les affirmations contenues dans la lettre de la direction ne sont pas suffisantes en soi et doivent de préférence faire l'objet de recherche de corroboration par d'autres moyens.

Elles doivent être effectuées par des personnes qui ont la capacité à le faire dans l'entité.

Ne doivent pas être traités uniquement par voie de lettre d'affirmation des informations qui, du fait de leur importance, auraient leur place dans l'ETIC ou le rapport de gestion du conseil d'administration.

Démarche d'obtention de la lettre d'affirmation

Lorsque l'auditeur a identifié des éléments dont il souhaiterait confirmation, il sollicite la direction à ce titre :
- la lettre doit lui être adressée directement,
- elle doit contenir les informations requises,
- elle doit être datée et signée (au plus tard de la date du rapport de l'auditeur),
- elle peut être émise par la direction opérationnelle mais également par des responsables fonctionnels.

En cas de refus de la part de la direction de fournir les déclarations demandées par l'auditeur, il conviendra d'en tirer les conséquences en terme de limitation à la mission.

Modèles

9P - TRAME DE LETTRE D'AFFIRMATION

NB : dans le cas particulier de la lettre d'affirmation, il convient d'éviter la standardisation des formules (hors les généralités traitant de la responsabilité de la direction, des mesures prises face aux risques de fraudes et erreurs) ; il importe que les courriers ainsi rédigés comportent un caractère probant important ; par conséquent, la teneur et la qualité des informations recherchées doivent être soigneusement élaborées

345 - CALCULS ET ANALYSES

Définition et objectifs des calculs et analyses

Les calculs visent à contrôler l'exactitude arithmétique des documents collectés ou à en réaliser d'autres visant à confronter les valeurs établies par l'entreprise.

Les analyses consistent à examiner les éléments justificatifs de certains postes et leur cohérence par rapport à l'information de base ; elles procèdent par comparaison, par examen des variations ou des mouvements.

Portée des calculs et analyses

Ces techniques sont mises en œuvre en complément ou à défaut des autres techniques d'audit.

Limites des calculs et analyses

Ces techniques ne sont pas en soi suffisantes.

Dans le cas particulier des calculs, les volumes ou la complexité des données ne permettent pas toujours d'engager ce type de démarche ; les outils actuels d'extraction de fichiers et d'audit assisté (logiciels spécifiques, voire tout simplement un tableur) permettent cependant d'envisager des contrôles de cette nature en toute fiabilité ; le travail sera alors toujours conduit à partir de copie des fichiers de l'entreprise et jamais en réel sur le système.

Démarche de mise en œuvre des calculs et analyses

Ces techniques requièrent de :
- définir les objectifs ainsi recherchés et apprécier si les techniques sont bien adaptées pour les conclusions recherchées,
- apprécier la pertinence des données ainsi traitées,
- apprécier le degré de complexité de mise en œuvre au regard du résultat attendu dans la démarche globale,
- neutraliser les éventuelles opérations parasites ou exceptionnelles qui doivent faire l'objet d'un traitement distinct.

Les mémos du chapitre

La démarche

Prise de connaissance générale
Approche par les risques (dont risques de fraudes et erreurs)
Examen du contrôle interne
Obtention d'éléments probants

Les techniques et outils

Questionnaires, entretiens,
Examen analytique
Sondages
Inspection et observation physique
Collecte d'informations (dont confirmation, lettre d'affirmation)
Calculs et analyses

Les documents

Questionnaire développé de prise de connaissance
Questionnaire d'évaluation des risques
Trame de plan de mission
Lettre de mission
Questionnaire sur le contrôle interne
Trame d'examen analytique global
Demande de confirmation auprès des clients
Demande de confirmation auprès des fournisseurs
Demande de confirmation auprès d'établissements financiers
Demande de confirmation auprès des avocats
Fiche de dépouillement des réponses clients et fournisseurs
Trame de lettre d'affirmation

Les références

	Aux normes IFAC	*Au manuel des normes*
Prise de connaissance	ISA 310	
Fraudes et erreurs	ISA 240	OEC 213
Evaluation du risque	ISA 400	

Evaluation du contrôle interne		OEC 2102
Eléments probants	ISA 500 & s	OEC 2103
Procédures analytiques	ISA 520	
Sondages en audit	ISA 530	
Déclarations de la direction	ISA 580	
Confirmations externes	ISA 505	

4 - CAS PARTICULIER DE L'AUDIT EN MILIEU INFORMATIQUE

La dimension informatique devient une donnée importante de l'environnement d'audit d'une part au regard de l'appréciation des risques et d'autre part en ce qu'elle rend plus complexe l'identification du chemin d'audit.
L'auditeur doit alors évaluer si des compétences informatiques particulières sont nécessaires pour réaliser la mission.

L'informatique est abordée sous deux plans :
- prise en compte lors de la prise de connaissance et l'appréciation du système de contrôle interne,
- prise en compte lors de la recherche des éléments probants (utilisation de copie de fichiers, extraction de données par voie de requête, …).

41 - PRISE DE CONNAISSANCE DE L'ENVIRONNEMENT INFORMATIQUE

Définition et objectifs de la prise de connaissance

Elle doit permettre d'apprécier :

- la complexité du système et notamment les données issues de celui-ci figurant dans les états financiers :
  - le volume des opérations concernées,
  - les traitements effectués par le système,
  - la part de l'automatisme dans la génération des écritures,
  - le lien entre les différentes applications,
  - les échanges avec les tiers,

- le degré de centralisation du traitement informatique dans l'entité, de dépendance envers un produit, un homme,

- le niveau de disponibilité des données et les phases de contrôle intégrées dans la chaîne de production de l'information.

La prise de connaissance des traitements informatiques aboutissant plus particulièrement aux données d'ordre financier, permet à l'auditeur de localiser les fichiers, traitements et contrôles clés sur lesquels il peut s'appuyer lors de son audit.

Portée de la prise de connaissance

Elle comporte les étapes suivantes :

- description de l'environnement informatique : organisation au sein de l'entreprise (en interne et en relation avec des tiers externes : fournisseurs logiciels, matériels, maintenance), stratégie informatique (place de l'informatique dans le système d'information de l'entité, schéma directeur), objectifs suivis dans l'informatisation des tâches, capacité d'évolution, applications existantes et liens entre elles ;

- description des procédures informatiques : séparation des fonctions, sécurité physique et logique, sauvegarde des données et applications, plans de secours, liens avec les autres systèmes de l'entreprise (dont comptable), gestion des fonctions développement et exploitation, documentation (schéma directeur, supports éditeur et utilisateur) et documents (compte-rendu historique des évolutions et versions, journaux des traitements, des incidents) ;

- tests des procédures : pour appréhender le chemin de l'information, s'assurer de l'exhaustivité, de la réalité et de la fiabilité des données, mesurer la compréhension et la maîtrise des utilisateurs.

Limites de la prise de connaissance

L'auditeur peut se heurter assez rapidement à des difficultés lors de cette phase préliminaire :
- du fait de sa propre compétence ; toutefois, une démarche classique de description des existants et des procédures permet aisément d'inventorier et de cerner le domaine informatique ;
- du fait de systèmes complexes dont la transparence ne repose que sur la qualité de la documentation élaborée par le prestataire ; ce peut être le cas pour des outils de type ERP (*enterprise resource planning*) ;
- du fait de systèmes "maison" pour lesquels les objectifs de matérialité et de sécurité ne sont pas pris en compte.

Démarche de la prise de connaissance

La prise de connaissance suit un canal usuel comportant des phases de :
- collecte documentaire (documents système, utilisateur, contrats),
- entretiens visant à compléter l'information de base,

- notes descriptives de l'organisation, des intervenants (internes et externes), des fonctions (dont identification de la séparation des tâches), des compétences, des charges de travail, des équipements ("soft" et "hard"), des capacités, des projets,
- un intérêt tout particulier devant être porté aux fonctions externalisées.

Elle comporte plus spécialement une phase dédiée à l'identification des informations et traitements constituant le chemin d'audit dans le cadre de la mission du réviseur :
- nature des données "input" et 'output"
- nature des traitements (automatisés ou non),
- matérialisation des bases de données.

42 - PLACE DE L'INFORMATIQUE ET EVALUATION DES RISQUES

Les risques issus du système informatique sont spécifiques ; ils peuvent résulter :

- de déficiences des activités :
  de développement et maintenance des programmes,
  de support logiciel,
  de sécurité des équipements et des accès,
  de traitement des opérations,

- de la multiplicité des systèmes utilisés et des interfaces les reliant, voire de développement "anarchiques" greffés sur les applications.

Ils peuvent exister aussi plus généralement, par non-respectt de règles propres à des réglementations sectorielles ou des règles sur la propriété intellectuelle (des licences, des images).

Les risques peuvent se percevoir à partir d'indices tels que :

- maîtrise déficiente du système et des solutions informatiques,

- couverture en terme de maintenance (et donc de redémarrage) insuffisante,

- séparation insuffisante des tâches ou accès non maîtrisés,

- erreurs de programmation engendrant un traitement incorrect des opérations,

- manque de traçabilité des opérations dans le système (soit par absence de matérialisation soit par non-conservation),

- possibilité pour les utilisateurs d'accéder à des données pour les modifier,

- Non-maîtrise du déclenchement de traitements automatisés,

- multiplication des interfaces entre applications,

- absence de procédures et / ou d'outils permettant des contrôles de cohérence,

- absence de protection physique ou logicielle des données.

43 - OBTENTION DES ELEMENTS PROBANTS

L'environnement informatisé ne doit pas être un frein aux investigations de l'auditeur, bien au contraire.
Celui-ci doit toujours se trouver en situation de :
- réaliser des tests sur le système (en tant que composante du contrôle interne),
- traiter les données qui collaborent à la production de l'information comptable,
- automatiser les travaux de contrôle à partir de données plus nombreuses et parfois plus diffuses.

Dans tous les cas, la démarche englobera les phases suivantes :
- contrôle de cohérence des informations produites,
- traçabilité des données et des traitements,
- documentation des travaux.

La contribution du système informatique apparaît très nettement par les moyens d'investigation qu'il offre à l'auditeur ; en effet, les volumes ne sont plus un obstacle, les tris, requêtes et analyses deviennent aisés.

Cela suppose toutefois, lors la prise de connaissance, l'intégration de démarches visant à trouver les termes qui remplacent la dématérialisation ; ainsi, par exemple :
- l'identification des fichiers actifs à la date de clôture de l'exercice : fichier des ordres de fabrication ouverts, fichier des ordres de fabrication clôturés et non facturés, fichier des bons de livraison non facturés,
- l'identification des outils de requête et les traitements reproductibles (il importe en effet que les travaux menés dans le cadre de l'audit ne viennent en aucun cas générer un risque de pollution des données de l'entité),
- l'utilisation des journaux de planification des tâches et des incidents en vue de localiser un risque de rupture dans un traitement,
- l'appréhension des volumes et des risques de saturation.

L'auditeur dispose pour obtenir les éléments probants recherchés :
- des outils de requête propres au système de l'entité,
- d'outils travaillant à partir de données exportées du système (ce peut être tout simplement un tableur ou ce peut être un outil dédié - par exemple : IDEA).

Modèles

9Q - QUESTIONNAIRE SUR L'ENVIRONNEMENT INFORMATIQUE

Les mémos du chapitre

La démarche

Prise de connaissance
Evaluation des risques
Obtention des éléments probants

Les techniques et outils

Questionnaire

Les documents

Questionnaire sur l'environnement informatique

Les références

	Aux normes IFAC	*Au manuel des normes*
Environnement informatique	ISA 401	

5 - PRISE EN COMPTE DE LA SITUATION DE LA STRUCTURE CONTROLEE

51 - APPRECIATION DES DONNEES COMPTABLES

511 - SOLDES D'OUVERTURE

La présentation des états financiers faisant référence à deux exercices, si les comptes de l'exercice précédent n'ont pas été examinés par l'auditeur, celui-ci doit intégrer dans sa mission des diligences visant à s'assurer :
- que les soldes d'ouverture ne contiennent pas d'anomalie ayant une incidence significative sur les états financiers de l'exercice en cours,
- qu'ils ont été correctement repris,
- que les modes d'arrêté et d'évaluation des comptes ont été appliqués de manière constante ; à défaut, toute modification doit être mentionnée et quantifiée dans l'ETIC.

En cas d'impossibilité ou de difficulté à obtenir des éléments probants sur les soldes d'ouverture, si ceux-ci présentent des anomalies susceptibles d'avoir une incidence significative sur les états financiers de l'exercice en cours ou s'il est intervenu des changements de méthodes, l'auditeur est amené à en tirer des conclusions pour l'expression de son opinion.

512 - ESTIMATIONS COMPTABLES CONTENUES DANS LES ETATS FINANCIERS

L'estimation comptable est une évaluation approximative du montant d'un élément en l'absence de méthode de mesure précise ; sont ainsi visés :
- les provisions pour dépréciation de créances ou des stocks,
- les produits ou charges constatés d'avance,
- les provisions pour risques ou charges (exemple : procès en cours),
- les provisions pour garantie,
- les pertes sur contrats à long terme,
- les impôts différés.

Il s'agit d'estimations dont le fait générateur peut être ponctuel ou récurrent.

Les techniques mises en œuvre sont alors les suivantes :

- examen et test de la procédure suivie par la direction pour effectuer l'estimation (et du respect de la permanence des méthodes pour les termes récurrents),

- utilisation d'une méthode indépendante pour effectuer une comparaison,

- examen des événements postérieurs pour conforter l'estimation.

513 - APPRECIATION DES EVALUATIONS

Il s'agit des évaluations comptabilisées ou mentionnées dans l'ETIC.

La démarche de l'auditeur dans ce cadre comporte les étapes suivantes :

- prise de connaissance des méthodes adoptées par l'entité pour ces évaluations et des valeurs de référence utilisées,

- identification des intervenants dans le processus de l'évaluation (internes et externes, humains et informatiques),

- appréciation du caractère approprié des choix retenus et de leur mise en œuvre (en particulier au regard du référentiel comptable appliqué),

- recours éventuel à un expert,

- appréciation des valeurs déterminées, des hypothèses de calcul utilisées et de l'information fournie à ce titre dans les états financiers,

- appréciation du bien fondé des méthodes retenues au regard de la situation d'ensemble de l'entité, de sa stratégie et des informations obtenues au cours de la mission d'audit.

Cette partie de la mission prend une part prépondérante dans un contexte d'application par l'entité des normes IFRS.

52 - EVENEMENTS POSTERIEURS

L'auditeur doit prendre en considération l'incidence des événements postérieurs à la clôture, sur les états financiers et son rapport :
- qui corroborent des faits existant à la clôture de l'exercice,
- qui fournissent des indications sur des faits survenus après la fin de l'exercice.

Pour cela, il met en œuvre des procédures visant à obtenir des éléments probants suffisants et adéquats sur les événements justifiant des ajustements ou des informations dans l'ETIC.

521 - FAITS DECOUVERTS JUSQU'A LA DATE DU RAPPORT DE L'AUDITEUR

Ces démarches doivent être mises en œuvre jusqu'à une date la plus proche du rapport ; elles peuvent consister en :
- examen des procédures de la direction pour répertorier ces situations,
- examen des procès verbaux des organes délibérants ou consultatifs de l'entité,
- examen des données prévisionnelles et rapports internes de la direction,
- examen des données comptables intermédiaires,
- chaque fait identifié faisant l'objet d'un entretien avec les interlocuteurs compétents pour apprécier la bonne prise en compte des impacts éventuels.

Ces démarches requièrent d'être élargies dans des entreprises appartenant à un groupe.

522 - FAITS DECOUVERTS APRES LA DATE DU RAPPORT DE L'AUDITEUR MAIS AVANT LA PUBLICATION DES ETATS FINANCIERS

L'auditeur n'est pas tenu d'appliquer ces mêmes démarches après émission de son rapport ; en revanche, s'il est informé d'un événement significatif remettant en cause l'information d'ensemble donnée par les états financiers, il sera fondé à demander la correction de ceux-ci (l'auditeur rédigeant alors un nouveau rapport).

Au cas où l'entité refuserait de modifier ses comptes, l'auditeur en tire les conséquences pour les termes de son rapport.

523 - FAITS DECOUVERTS APRES LA PUBLICATION DES ETATS FINANCIERS

Après publication des comptes, l'auditeur n'est pas tenu à des démarches particulières ; si des faits de nature à modifier notablement les états financiers sont portés à sa connaissance, l'auditeur doit examiner avec la direction le bien fondé d'une correction de ceux-ci et le processus à mener pour l'information des tiers (la direction devant prendre des mesures pour transmettre les états financiers modifiés aux tiers auprès de qui la diffusion avait été assurée).

Le rapport établi par l'auditeur à la suite d'une correction intervenant dans ces circonstances doit comporter un paragraphe d'observation expliquant les raisons des modifications.

53 - CONTINUITÉ D'EXPLOITATION

La continuité d'exploitation est une convention comptable de base ; il importe donc pour l'auditeur de s'assurer que l'entité est toujours en situation de maintenir ce principe.
En général, les référentiels comptables créent une obligation explicite au regard de ce principe ; l'auditeur examine ce qu'il en est dans le cas particulier de l'entité contrôlée.

531 - APPRECIATION DE LA SITUATION

Certains indicateurs peuvent aider à s'interroger sur cette position :
- niveau des capitaux propres et fonds de roulement négatif,
- retrait du soutien financier par les prêteurs ou créanciers,
- marge brute d'autofinancement négative,
- perte d'exploitation importante,
- insuffisance de trésorerie pour payer les créanciers aux échéances,
- incapacité à respecter les conditions des contrats de prêts,
- refus de crédit par les fournisseurs,

- incapacité à obtenir des financements pour des investissements fondamentaux ou le développement de nouveaux produits,
- départ de cadres dirigeants sans remplacement,
- troubles sociaux,
- pénurie de matières premières indispensables,
- perte d'un marché important, d'une licence,
- non-respect ou changement d'obligations légales,
- procédures judiciaires à l'encontre de l'entité dont les enjeux financiers ne pourront être assurés.

Ces données s'apprécient lors de la planification de la mission mais peuvent également être perçues au cours de son déroulement, voire lors de l'examen de la période postérieure à la clôture.

532 - MESURE ET CONSEQUENCES

La révélation de circonstances pouvant conduire à remettre en cause la continuité d'exploitation doit amener l'auditeur à :
- chercher à réduire les éléments d'incertitude relatifs à cette situation,
- apprécier avec la direction les plans d'actions envisagés pour faire face aux problèmes et poursuivre l'exploitation,
- obtenir une lettre d'affirmation concernant ceux-ci,
- examiner les données prévisionnelles établies et apprécier le caractère probable des hypothèses retenues.

L'appréciation de la position de l'entité conduit alors l'auditeur à revoir la qualité de l'information fournie dans les états financiers au regard de l'incertitude mise en évidence quant à la faculté de l'entreprise de poursuivre l'exploitation.

Dans tous les cas, il exprimera dans son rapport :
- une opinion motivée sur l'absence ou l'insuffisance d'information,
- une réserve pour limitation si les moyens d'apprécier la situation ne lui sont pas fournis,
- mentionnera des observations avec renvoi explicite aux chapitres concernés de l'ETIC,
- voire, exprimera un refus de certifier pour non applicabilité de la convention comptable de continuité d'exploitation.

Dans le cas particulier de la mission d'audit légal, l'auditeur doit intégrer dans son plan de mission des diligences relatives à la procédure d'alerte.

Les mémos du chapitre

La démarche

Appréciation des données comptables
Evénements postérieurs
Continuité d'exploitation

Les techniques et outils

Questionnaires

Les documents

Les références

	Aux normes IFAC	*Au manuel des normes*
Prise en compte des textes	ISA 250	OEC 214
Estimations comptables	ISA 540	
Evaluation en juste valeur	ISA 545	
Evénements postérieurs	ISA 560	
Continuité de l'exploitation	ISA 570	

6 - VERIFICATIONS SPECIFIQUES (mission d'audit légal)

Les vérifications spécifiques sont définies strictement par la loi ; il entre dans la mission de l'auditeur légal de procéder à des investigations particulières ; elles sont reprises ci-après.

61 - CONVENTIONS REGLEMENTEES

Les dispositions relatives aux conventions réglementées sont définies dans la loi par les articles 58, 59, 61 et 97.

Elles concernent les opérations intervenant directement ou indirectement entre l'entité et ses dirigeants.
Elles donnent lieu à un rapport spécial présenté à l'assemblée visant à informer les actionnaires afin de leur permettre de se prononcer.

Les textes précisent qu'il n'entre pas dans la mission du commissaire aux comptes de rechercher les conventions ; en revanche, il doit prendre en considération les données qui sont portées à sa connaissance ou qu'il détecte dans le cadre de ses travaux habituels.

Les démarches préconisées relativement aux conventions réglementées sont les suivantes :

- rappel des obligations d'information incombant aux dirigeants ; un paragraphe dédié à cet aspect dans la lettre de mission peut constituer un mode de communication adapté,

- sur la base des conventions communiquées : collecte des informations utiles à la documentation et la vérification des données (conseil, contrat, pièces justificatives, traitement comptable),

- d'une manière générale, identification des personnes qui entrent dans le champ d'application théorique de la législation sur les conventions réglementées, obtention des informations sur les fonctions dans d'autres structures (qui pourraient constituer interpositions de personnes),

- pour les conventions découvertes au cours de la mission : collecte des éléments probants, analyse avec la direction de la situation détectée au regard du caractère réglementée et des circonstances qui ont conduit à ne pas les traitées conformément aux règles,

- inventaire final de toutes les opérations identifiées :
    - conventions réglementées anciennes qui se sont poursuivies,
    - conventions réglementées nouvelles communiquées à l'auditeur (pour mémoire, des conventions irrégulièrement autorisées doivent être traitées comme des conventions non autorisées préalablement),
    - conventions réglementées découvertes par l'auditeur (et donc non autorisées préalablement),
    - conventions courantes conclues à des conditions normales.

- établissement du rapport spécial.

Modèles

9U - RAPPORT SPECIAL

62 - ACTIONS DE GARANTIE

Les dispositions relatives aux actions de garantie sont définies dans la Loi par les articles 47 et 85.

Les diligences menées à ce titre peuvent se résumer ainsi :
- identification des dispositions légales et statutaires applicables à l'entité et notamment de la conformité des statuts à la Loi,
- identification des personnes concernées et vérification de l'application des règles,
- en cas de non-respect : information des dirigeants, éventuellement : mise en œuvre des dispositions visant à régulariser la situation, mention dans le rapport général.

63 - EGALITE ENTRE ACTIONNAIRES

Les dispositions relatives à l'égalité entre actionnaires sont définies dans la Loi par l'article 166 al.2.

Soit en pratique, sauf dispositions particulières pouvant aller à l'encontre de ce principe, la mission pour l'auditeur de s'assurer que l'égalité des droits est assurée.
Les situations enfreignant ce principe ne sont pas toujours faciles à identifier ; elles peuvent cependant être constatées dans les situations suivantes : existence d'avantages particuliers accordés dans des conditions irrégulières à certains actionnaires, répartition de dividendes non conforme aux statuts, restriction d'accès ou limitation du droit de vote de certains actionnaires.

Le constat d'irrégularité en la matière conduit l'auditeur légal à informer le conseil d'administration de la situation et à en faire mention dans son rapport général.

64 - RAPPORT DE GESTION

Les dispositions relatives au rapport de gestion sont définies dans la loi par l'article 166 al.1.

Le commissaire aux comptes est garant de la qualité de l'information adressée aux actionnaires ; d'une part dans les états financiers et d'autre part dans le rapport de gestion.

S'agissant de celui-ci, sa mission consiste en :
- s'assurer que les informations que la Loi requiert sont fournies,
- que celles-ci sont sincères et cohérentes avec les informations fournies par les états de synthèse.

Pour mémoire, ces informations sont les suivantes :

- opérations de l'exercice, résultats,
- formation du résultat et affectation envisagée,
- perspectives d'avenir,
- modifications de la présentation des états financiers ou des modes d'évaluation,
- état des filiales et participations,
- état des valeurs mobilières en portefeuille,
- acquisitions de filiales, prises de participations ou de contrôle de sociétés intervenues au cours de l'exercice.

Les observations significatives éventuellement émises par l'auditeur et non prises en compte dans le rapport de gestion, doivent faire l'objet d'une mention dans son rapport général (dans la seconde partie).

65 - DOCUMENTS ADRESSES AUX ACTIONNAIRES

Les dispositions relatives aux documents adressés aux actionnaires sont définies dans la loi par l'article 166 al.1.

Les documents adressés aux actionnaires recouvrent ceux qui leur sont effectivement transmis mais également ceux qui sont tenus à leur disposition au siège social (financiers et juridiques) : états financiers, rapport de gestion, projets de résolutions.
Dans le cas particulier des sociétés cotées à la bourse des valeurs, les documents visés concernent également : le chiffre d'affaires semestriel, la situation semestrielle.

Cet aspect de la mission suppose que tous ces documents sont communiqués à l'auditeur légal préalablement à l'établissement de son rapport ; dans le même esprit de rappel des obligations de l'entreprise, il peut être judicieux de rappeler dans la lettre de mission cette obligation de communication préalable des informations (dans un délai suffisant pour permettre à l'auditeur de réaliser ses travaux de contrôle).

Les anomalies significatives relevées par l'auditeur légal lors de ses contrôles doivent faire l'objet d'une mention dans son rapport général.

Les modes de communication nouveaux dont disposent les entreprises aujourd'hui, en particulier : Internet, n'entrent pas de droit dans le champ des contrôles du commissaire aux comptes ; il peut cependant être utile d'intégrer dans le plan de mission une revue régulière des informations financières diffusées par cette voie et éventuellement faire des observations à la direction si des erreurs manifestes (ou des présentations fallacieuses) étaient constatées.

66 - ACQUISITION D'UNE FILIALE, PRISE DE PARTICIPATION ET DE CONTRÔLE

Les dispositions relatives à l'acquisition d'une filiale, les prises de participation ou de contrôle sont définies dans la Loi par l'article 172 al.2.

Pour mémoire :
- est filiale, la société détenue à plus de 50%,
- est participation, la société détenue à hauteur de 10 à 50%,
- il y a prise de contrôle lorsqu'une société détermine les décisions dans les assemblées générales d'une autre.

Les textes disposent que le commissaire aux comptes doit apporter l'information sur ces données dans son rapport : par référence au rapport de gestion s'il est complet ou de manière complète à défaut.

D'une manière générale, outre l'information formelle ici évoquée, il convient de rappeler que la prise de connaissance menée par l'auditeur sur les entités liées à l'entreprise contrôlée, doit le conduire à identifier tous les liens ou engagements existant à ce titre, de nature à accroître les conséquences pour celle-ci et les risques associés.

Les mémos du chapitre

La démarche

Vérifications spécifiques

Les techniques et outils

Questionnaires

Les documents

Rapport spécial

Les références

	Aux normes IFAC	*Au manuel des normes*
Conventions réglementées		OEC 2111
Actions de garantie		OEC 2112
Egalité entre actionnaires		OEC 2113
Rapport de gestion		OEC 2114
Documents adressés aux actionnaires		OEC 2115
Acquisition d'une filiale, prise de participation et de contrôle		OEC 2116

7 - FIN DE MISSION

71 - SYNTHESE DES TRAVAUX

La synthèse des travaux menés par l'auditeur est une phase majeure de la fin de mission ; elle vise à s'assurer que le plan de mission (et ses adaptations) a été mené à terme ; elle est, à ce titre, de la seule compétence du signataire.

Il est d'usage de matérialiser ainsi la conduite de finalisation de la mission :
- revue et visa par le chef de mission des travaux effectués et des conclusions intermédiaires émises,
- examen des points soulevés et des solutions apportées,
- synthèse des redressements et reclassements suggérés (acceptés ou non),
- examen des points en suspens s'il en reste et de leur impact sur l'opinion,
- éventuellement, formalisation sur la base d'un questionnaire d'aide à la revue des remarques suggérées par le déroulement de la mission.

72 - CONTROLE DES ETATS FINANCIERS

La revue ainsi effectuée permet à l'auditeur d'apprécier l'ensemble de l'information fournie par les états financiers : bilan, compte de résultat et ETIC, par un nouvel examen analytique final (après prise en compte des corrections suggérées) et lecture attentive de l'ETIC.

L'ETIC est en particulier, un document important en ce qu'il doit éclairer le lecteur des comptes sur les principes et méthodes appliqués et apporter des informations sur les faits majeurs de la période et le contenu de certains postes, voire communiquer des informations sur des termes non comptabilisés (ainsi des engagements hors bilan).

73 - REVUE DES EVENEMENTS POST CLÔTURE

Voir point traité en § 52.

74 - NOTE DE SYNTHESE

La note de synthèse est le pendant de la note d'orientation et de planification de la mission d'audit.
Elle récapitule la démarche d'audit et les termes justifiant l'opinion émise ; on retrouve généralement dans ce document, les paragraphes suivants :

- rappel des données caractéristiques de l'entité, de son activité,
- rappel des données caractéristiques de l'exercice et notamment les faits et chiffres marquants,
- rappel de la stratégie d'audit (dont les risques identifiés) et des seuils de signification retenus,
- rappel des contrôles menés,
- résumé des reclassements et redressements sollicités (acceptés ou non par l'entité),
- mention des incertitudes éventuelles, des changements de méthodes, des événements postérieurs à la clôture significatifs,
- état des communications faites ou à faire,
- teneur de l'opinion.

Modèles

9R - QUESTIONNAIRE DE FIN DE MISSION

9S - TRAME DE NOTE DE SYNTHESE

75 - COMMUNICATIONS

L'auditeur peut être conduit en fin de mission à procéder à des communications (orale ou écrite) à l'attention des différents interlocuteurs identifiés dans l'entité (ce peut être : la direction, le gouvernement d'entreprise, le comité d'audit).

Ces communications prennent la forme de :

- lettre de mission, à l'origine de la mission,
- lettre de recommandations (portant sur les procédures de collecte et de traitement de l'information, la présentation des comptes, le contrôle interne, les conditions d'audit)
- lettre sur les conclusions de la mission d'audit, les irrégularités et inexactitudes découvertes ; voir point traité en § 8.

La forme de communication finale associée à la mission restant le rapport d'audit en lui-même.

Les mémos du chapitre

<u>La démarche</u>

Synthèse des travaux
Contrôle des états financiers
Prise en compte des événements postérieurs à la clôture

<u>Les techniques et outils</u>

Questionnaires

<u>Les documents</u>

Questionnaire de fin de mission
Trame de note de synthèse

<u>Les références</u>

	Aux normes IFAC	*Au manuel des normes*
Conclusions de l'audit	ISA 710 & 720	

8- COMMUNICATIONS

81 - AU COURS DE LA MISSION

811 - INFORMATIONS SUR LES CONTRÔLES

L'auditeur doit communiquer aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise les problèmes apparus à l'occasion de l'audit des états financiers.
Pour mémoire, le gouvernement d'entreprise représente les personnes en charge de la stratégie et des politiques de l'entité, et qui sont impliquées dans la supervision et le contrôle des activités de celle-ci.

Un entretien préalable avec la direction est souvent utile pour clarifier les faits relevés et leurs conséquences.
Dans tous les cas, l'auditeur doit prendre en considération les règles de secret professionnel avant toute communication.

Les communications visées portent sur les données à caractère significatif ayant un impact sur les états financiers ; ainsi par exemple :
- l'approche générale de la démarche d'audit et toute demande spécifique associée à celle-ci ainsi que toute limitation rencontrée,
- les choix ou changements de politiques et principes comptables,
- l'incidence possible de risques identifiés (exemple : litige),
- les ajustements d'audit (comptabilisés ou non),
- les incertitudes liées à des événements ou situations de nature à entraîner un doute sur la continuité d'exploitation,
- l'émission éventuelle d'un rapport modifié,
- des déficiences du contrôle interne, des questions touchant à l'intégrité de la direction.

Le mode de communication adopté dépend de facteurs tels que :
- la taille et l'organisation de l'entité, sa forme juridique,
- les usages de communication au sein de l'entité,
- la fréquence des échanges intervenant entre l'auditeur et les personnes constituant le gouvernement d'entreprise,
- la nature des informations à communiquer.

Quelle que soit la forme adoptée, l'auditeur garde une trace dans son dossier de la teneur de la communication effectuée et des réponses qui lui ont été apportées.

812 - REVELATION DES IRRÉGULARITÉS, INEXACTITUDES ET INFRACTIONS

Dans le cadre de sa mission, l'auditeur peut être amené à détecter le non-respect de dispositions légales ou réglementaires applicables à l'entité ; sa démarche doit alors intégrer les phases suivantes :
- validation, par obtention des éléments probants motivés, de l'irrégularité,
- analyse des conséquences financières potentielles (amendes, pénalités, dommages, voire cessation des activités) et de l'impact sur l'image fidèle des états financiers (l'opinion exprimée devant alors prendre en compte les constats ainsi opérés),
- entretien avec la direction pour comprendre les circonstances de la situation et les mesures correctives envisagées,
- formalisation de la communication auprès de la direction, voire du gouvernement d'entreprise si la direction ne semble pas suffisamment consciente de la situation,
- suivant les règles applicables dans le cadre de sa mission, et selon la gravité des faits (dont en particulier le caractère délibéré qu'ils pourraient comporter), information des tiers (procureur, autorité de contrôle).

82 - A LA FIN DE LA MISSION

821 - COMMUNICATIONS GENERALES

De même que l'auditeur communique lors de l'initiation de sa mission, à l'aide de la lettre de mission, les éléments relatifs au plan de mission, calendrier, domaines d'intervention, il peut procéder à la communication, en fin de mission, des données relatives au déroulement de celle-ci.
Il importe de définir qui est destinataire de ces communications ; il est ainsi souvent entendu (et défini dans la lettre de mission) que ce sont les membres du gouvernement d'entreprise.

La communication vise alors :
- un rappel de la démarche d'audit et les difficultés éventuellement rencontrées,
- les changements ou choix particuliers en politique comptable,
- les incertitudes résiduelles,
- les désaccords avec la direction sur des options ou points particuliers,
- les modifications sollicitées des états financiers,
- les déficiences du système de contrôle interne.

Celle-ci se fait par oral ou par écrit selon la teneur et l'importance de la communication ; elle doit permettre au gouvernement d'entreprise de prendre des décisions correctives éventuellement nécessaires avant la finalisation de la mission.

Il importe en revanche, que l'auditeur ne procède à des communications qui seraient discordantes avec les conclusions figurant dans son rapport d'audit.

822 - RAPPORT DE L'AUDITEUR

Le rapport de l'auditeur doit exprimer son opinion sur les états financiers pris dans leur ensemble sur la base des conclusions tirées des éléments probants collectés au cours de la mission.

Structure du rapport

Le rapport comporte :

- un intitulé,
- un destinataire,
- un paragraphe de présentation ou d'introduction identifiant les états financiers et rappelant les responsabilités respectives de la direction de l'entité et de l'auditeur,
- un paragraphe décrivant la mission avec référence aux normes applicables et les diligences mises en œuvre (référence à l'examen par sondage des éléments justifiant les données contenues dans les états financiers, l'appréciation des principes comptables suivis, l'appréciation des estimations significatives retenues par la direction, l'appréciation de la présentation d'ensemble),
- un paragraphe d'opinion rappelant le référentiel comptable utilisé pour l'établissement des comptes et exprimant l'opinion de l'auditeur sur l'image fidèle (ou la présentation sincère) des comptes,
- la date du rapport,
- le nom et l'adresse de l'auditeur,
- et sa signature.

Expression de l'opinion

L'opinion s'exprime sous la forme :
- d'une certification pure et simple,
- d'une certification avec réserve (pour raison de désaccord ou de limitation),
- d'un refus de certifier (pour raison de désaccord important, de restrictions à l'étendue des travaux ou d'incertitudes multiples).

Particularités à introduire dans le rapport

- existence d'observation : la vocation de l'observation est de souligner un point important et d'attirer l'attention du lecteur en le renvoyant à des parties précises des états financiers (en particulier de l'ETIC) ; s'agissant de la continuité d'exploitation, la mention sous forme d'observation est obligatoire ;
- rapport corrigé : lorsque l'auditeur est amené à corriger son rapport, le nouveau rapport rédigé doit faire référence aux circonstances ayant conduit à cette refonte ;
- en cas de pluralité d'auditeurs, un seul rapport est émis ;
- existence d'une réserve ou d'un refus de certifier au titre de l'exercice précédent : la présentation de données comparatives conduit à rappeler ce fait dans le rapport de l'exercice en cours

Modèles

9T - RAPPORT GENERAL SUR LES ÉTATS DE SYNTHÈSE

Les mémos du chapitre

La démarche

Communications en cours de mission
Communications au terme de la mission

Les techniques et outils

Correspondances
Rapport

Les documents

Rapport général sur les états de synthèse

Les références

	Aux normes IFAC	*Au manuel des normes*
Communication avec le gouvernement d'entreprise	ISA 260	OEC 215
Rapport sur les états financiers	ISA 700	OEC 25

9 - MODELES

Aux documents répertoriés ci-dessous sont associés des liens hypertextes qui permettent un accès direct sur les supports électroniques.

Au terme de chaque modèle, a été annexé un nouveau lien qui renvoie vers le texte d'origine.

Les modèles suivants ne doivent être considérés qu'à titre d'exemple ; ils n'ont aucun caractère normatif.

9A - QUESTIONNAIRE SIMPLIFIE DE PRISE DE CONNAISSANCE

9B - EXEMPLE DE STRUCTURE DU DOSSIER D'AUDIT

9C - EXEMPLE DE PRESENTATION DES NOTES DE TRAVAIL

9D - EXEMPLE DE REFERENCEMENT DES DOCUMENTS DANS UN DOSSIER

9E - QUESTIONNAIRE DEVELOPPE DE PRISE DE CONNAISSANCE

9F - QUESTIONNAIRE D'EVALUATION DES RISQUES

9G - TRAME DE PLAN DE MISSION

9H - LETTRE DE MISSION

9I - QUESTIONNAIRE SUR LE CONTROLE INTERNE

9J - TRAME D'EXAMEN ANALYTIQUE GLOBAL

9K - DEMANDE DE CONFIRMATION AUPRES DES CLIENTS

9L - DEMANDE DE CONFIRMATION AUPRES DES FOURNISSEURS

9M - DEMANDE DE CONFIRMATION AUPRES DES ETABLISSEMENTS FINANCIERS

9N - DEMANDE DE CONFIRMATION AUPRES DES AVOCATS

9O - FICHE DE DEPOUILLEMENT DES REPONSES CLIENTS OU FOURNISSEURS

9P - TRAME DE LETTRE D'AFFIRMATION

9Q - QUESTIONNAIRE SUR L'ENVIRONNEMENT INFORMATIQUE

9R - QUESTIONNAIRE DE FIN DE MISSION

9S - TRAME DE NOTE DE SYNTHESE

9T - RAPPORT GENERAL SUR LES ÉTATS DE SYNTHÈSE

9U - RAPPORT SPECIAL

Dans le cas particulier du rapport général, il est inséré (en sous référencement) des renvois vers les différents modèles de rapport général préconisés par le manuel des normes, dont le fonctionnement est identique à celui des liens hypertextes.

9A - QUESTIONNAIRE SIMPLIFIE DE PRISE DE CONNAISSANCE

Secteur d'activité de l'entité
- domaine
- produits
- organisation de l'activité
- particularités
- concurrence
- part de marché et situation du marché
- perspectives
- facteurs externes
- principaux clients
- principaux fournisseurs
- liens de sous-traitance
Collecte documentaire : brochure commerciale monographie du secteur articles, diverses documentations
Appartenance à un groupe
- position dans le groupe
- société mère
- filiales
- consolidation
Collecte documentaire : organigramme du groupe règles de consolidation listes des filiales et participations

Organisation
- implantation
- structure interne
- conseils externes
- service d'audit interne et/ou organes de contrôle externes
Collecte documentaire : organigramme fonctionnel liste et coordonnées des conseils (dont prédécesseur éventuellement)
Données juridiques
- forme sociale
- entité cotée
- composition du capital (principaux associés)
- direction
- historique
- particularités
Collecte documentaire : statuts et principaux contrats éventuellement liste des dirigeants
Données fiscales
- régimes fiscaux
- particularités
- existence de redressements
Collecte documentaire : documentation spécifique s'il en existe dernier redressement fiscal
Données sociales
- régimes sociaux
- particularité
- conflits sociaux
- mode de rémunération des dirigeants
Collecte documentaire : documentation spécifique s'il en existe dernier redressement social

Données comptables
- mode de gestion comptable
- mode de gestion budgétaire
- organisation comptable
- particularités
- calendrier d'arrêté comptable
- partenaires financiers
- politique de financement et endettement
- règles d'inventaire
Collecte documentaire : documentation spécifique s'il en existe organigramme des services comptables et financiers derniers états de synthèse (+ rapport de l'auditeur), dernier budget
Support informatique
- fonctions informatisées
- fonctions externalisées
- existence de procédures et de documentation
- interlocuteurs informatiques (interne et/ou externe)
Acceptation et maintien de la mission
- liens directs ou indirects avec l'entité, existence de conflits d'intérêts
- respect des règles d'indépendance et d'incompatibilité
- appréciation des compétences du cabinet

212 - ACCEPTATION ET MAINTIEN DE LA MISSION

9B - EXEMPLE DE STRUCTURE DU DOSSIER D'AUDIT

DOSSIER PERMANENT

DP1 - Données sur la mission
- Fiche signalétique
- Désignation de l'auditeur (et formalités annexes)
- Acceptation et maintien de la mission
- Synthèses annuelles et rapports émis
- Intervenants externes (identité + coordonnées)

DP2 - Données sur l'entreprise
- Fiche signalétique
- Prise de connaissance générale
- Activités et faits marquants
- Organisation générale
- Documentation de base

DP3 - Données historiques
- Statuts
- Procès verbaux (fiches résumés + copie des registres)
- Evénements particuliers

DP4 - Données juridiques
- Détention du capital
- Mandats
- Conventions
- Contrats, baux
- Contentieux

DP5 - Données fiscales
- Documentation spécifique
- Contrôles, rapports de spécialistes

DP6 - Données sociales
- Documentation spécifique (convention collective, contrat type)
- Accords particuliers (intéressement, participation, …)
- Représentation du personnel
- Contrôles, rapports de spécialistes

DP7 - Données comptables
- États de synthèse historiques
- Plan comptable spécifique
- Méthodes comptables
- Démarche budgétaire
- Engagements hors bilan
- Rapports de spécialistes

DP8 - Données informatiques
Schéma général et descriptions
Contrats, intervenants
Appréciation du système
Identification des points de contrôle

DP9 - Données par cycle
Contrôle interne
Tests de conformité
Méthodes spécifiques
Historiques et analyses permanentes

221 - DOSSIER PERMANENT

DOSSIER DE L'EXERCICE

DE1 - Gestion de la mission
Orientation de la mission (dont actualisation de la prise de connaissance, approche par les risques, examen analytique)
Plan de mission et budget
Coordination des travaux avec le co-commissaire
Suivi des temps et facturation
Lettre d'affirmation
Correspondances

DE2 - Synthèse et rapports
Synthèse (dont ajustements : reclassement, redressement)
Rapports et communications liés à la mission

DE3 - Etats financiers
Etats financiers
Documents fiscaux
Autres documents comptables
Contrôle des états financiers
Revue formelle

DE4 - Données juridiques de l'exercice
Convocations
Procès verbaux
Rapport de gestion et texte des résolutions

DE5 - Travaux annexes de la mission
Vérifications spécifiques
Missions définies par la loi ou par convention
Missions liées à des événements survenant dans l'entité

DE6 - Travaux sur les cycles
Travaux sur le contrôle interne (dont tests de procédures)
Travaux sur les comptes (examen analytique, programme de travail, contrôles substantifs)

DE7 - Contrôle des comptes consolidés
Contrôle du périmètre de consolidation
Appréciation des méthodes de consolidation
Travaux sur le contrôle interne
Référence aux travaux de tiers (dont auditeurs des filiales)
Contrôles de base sur les comptes consolidés

DE8 - Utilisation de travaux de tiers
Expert comptable
Service de contrôle interne
Organismes de contrôle externe
Experts externes

DE9 - Travaux de fin de mission
Revue de fin de mission
Evénements postérieurs à la clôture
Appréciation de la présentation d'ensemble
Points en suspens et à suivre

Rappel de la liste des cycles (donnée à titre indicatif)

- *ventes / clients*
- *achats / fournisseurs*
- *production / stocks*
- *personnel*
- *immobilisations incorporelles et corporelles*
- *opérations financières (trésorerie, emprunts)*
- *fonds propres et associés*
- *immobilisations financières et opérations groupe*
- *impôts et taxes*
- *autres actifs et passifs*
- *autres charges et produits (dont opérations exceptionnelles)*
- *engagements hors bilan*

222 - DOSSIER ANNUEL (ou dossier de l'exercice)

9C - EXEMPLE DE PRESENTATION DES NOTES DE TRAVAIL

Nom du dossier :	Référence dans le dossier :
Date de clôture de l'exercice :	Dates d'intervention :

Intervenants de l'équipe d'audit :
Interlocuteurs dans l'entité :

Objectif recherché :
Travail effectué :

Documents utilisés : (1)

Techniques mises en œuvre :

Critères de sélection utilisés :

(1) : en particulier lorsqu'il s'agit d'états informatiques, il est important de relever les caractéristiques des états utilisés (intitulé, date d'édition, nombre de pages ou de lignes, totaux, ...)

Chaque information particulière figurant dans le document de travail doit comporter une sous référence dès lors qu'il y a renvoi à un commentaire ou à un document annexé ; tout document se positionne dans un dossier et par rapport à un plan de travail.

Table des symboles utilisés :

Conclusion des travaux :

Visa et commentaires du chef de mission :

223 - CONTENU DU DOSSIER

9D - EXEMPLE DE REFERENCEMENT DES DOCUMENTS DANS UN DOSSIER

Cet exemple est établi par rapport à la structure de dossier présentée en modèle 9B : travaux menés sur les cycles, positionnés dans le dossier en § DE6 :
il est établi un programme de travail comportant différents points dont, par exemple, sur le cycle clients / ventes (référencé dans le dossier : A) ; pour l'exemple : illustration du référencement des travaux liés à la demande de confirmation des tiers.

Tous les documents figurant dans le chapitre "travaux sur les cycles" comporteront la référence DE6. Tous les documents figurant dans le chapitre "cycle clients" comporteront la référence DE6-A.

Il a été retenu de construire les rubriques de travaux sur cycles selon l'architecture suivante :

1. feuille maîtresse
2. examen analytique, faits marquants
3. programme de travail sur le contrôle interne ; les travaux correspondants étant annexés
4. programme de travail sur les comptes (contrôles substantifs) ; les travaux correspondants étant annexés
5. conclusion du cycle

Les travaux sur les comptes sont ainsi référencés : DE6-A4 suivi de la référence du point du programme de travail correspondant.

Ainsi, si les travaux de confirmation des tiers figurent en point 9 du programme de travail, les documents relatifs à ces diligences seront référencés : DE6-A4-8 et tous les documents associés seront sous référencés par rapport à cet index principal ; par exemple :

- la feuille de détermination de la sélection : DE6-A4-8-A
- la liste des tiers circularisés et la lettre type utilisée : DE6-A4-8-B
- la feuille de dépouillement des réponses : DE6-A4-8-C
- les réponses annexées à celle-ci : DE6-A4-8-C1 à …
- les relances ou demandes complémentaires faites : DE6-A4-8-D
- la conclusion des travaux : DE6-A4-8-E

D'une manière générale, il importe de définir, au sein du cabinet d'audit, un modèle conventionnel (de dossier, de structure, de classement interne et une table de symboles) qui permet à chaque intervenant d'acquérir des réflexes de codification des documents.

223 - CONTENU DU DOSSIER

9E - QUESTIONNAIRE DEVELOPPE DE PRISE DE CONNAISSANCE

Rappel des méthodes d'investigation - entretiens avec les interlocuteurs internes compétents - entretiens avec d'autres auditeurs (prédécesseurs, filiales ou mère) - recherche documentaire (documents internes de l'entité, publications, textes législatifs ou réglementaires) - visite des locaux
Ce questionnaire reprend et complète les travaux de prise de connaissance du questionnaire simplifié utilisé lors de la prise de connaissance initiale de l'entité (phase d'acceptation de la mission)
Secteur d'activité de l'entité
- domaine
-- nature du secteur d'activité : -- présentation générale : -- appréciation économique du secteur d'activité (en développement ou en récession) : -- historique du développement économique de l'entité :
- produits
-- principaux produits : -- part respective dans le chiffre d'affaires : -- appréciation du caractère novateur ou obsolescent des produits : -- existence d'une saisonnalité et/ou d'un critère géographique : -- mode de tarification :
- organisation de l'activité
-- mode d'approvisionnement : -- mode de production : -- mode de distribution : -- mode de stockage :
- particularités
-- produits réglementés : -- normalisation spécifique : -- pérennité des produits (date de péremption, vieillissement) : -- risques particuliers du secteur d'activité :

- concurrence
-- principaux concurrents : -- positionnement de l'entité dans le secteur : -- situation par rapport à la concurrence : -- caractères distinctifs de l'entité : -- existence de conflits avec des concurrents :
- part de marché et situation du marché
-- part de marché détenue par l'entité : -- situation du marché : -- appréciation des forces et faiblesses de l'entité sur le marché :
- perspectives
-- capacité d'évolution de l'entité : -- dynamique commerciale : -- stratégie globale (de produit, de positionnement, de développement) : -- état des recherches et développement :
- facteurs externes
-- politiques gouvernementales (fiscales, douanières, financières) : -- risques de changement de réglementation sur les produits ou leurs composantes : -- réglementation sur l'environnement : -- facteurs de risques identifiés autres que sur le secteur et les produits :
- principaux clients
-- liste des principaux clients et poids respectif dans le chiffre d'affaires : -- existence de contrats commerciaux : -- modes de facturation, modes de règlement : -- appréciation de la fragilité dans la relation clients : -- existence de conflits avec les clients :

- principaux fournisseurs
-- liste des principaux fournisseurs et poids respectif dans les achats (ou frais généraux) : -- existence de contrats commerciaux : -- appréciation de la dépendance au regard de fournisseurs : -- existence de conflits avec les fournisseurs : -- appréciation du risque de rupture d'approvisionnement :
- liens de sous-traitance
-- en amont (pour le compte de clients) : -- en aval (avec des fournisseurs) : -- appréciation de la protection des outils de production :
Collecte documentaire : brochure commerciale, tarifs, conditions de vente monographie du secteur articles de presse, diverses documentations textes relatifs aux réglementations spécifiques plaquette de comptes de concurrents contrats commerciaux avec les clients et/ou avec les fournisseurs dossiers sur les contentieux
Appartenance à un groupe
- position dans le groupe
-- activités du groupe : -- positionnement dans l'organigramme du groupe et degré d'autonomie de l'entité : -- existence d'accords (pactes, conventions) : -- existence de redevances (nature, calcul, justification) :
- société mère
-- identification : -- part de capital détenue : -- organes dirigeants : -- principales opérations intra-groupe :

- filiales
-- identification : -- part de capital détenue : -- circonstances et justification des valeurs d'acquisition des titres : -- organes dirigeants : -- principales opérations intra-groupe :
- consolidation
-- périmètre de consolidation : -- position de l'entité dans l'ensemble : -- règles de consolidation :
Collecte documentaire : organigramme du groupe manuel des règles de consolidation listes des filiales et participations derniers comptes des filiales accords et conventions dirigeants communs
Organisation
- implantation
-- implantation géographique : -- nature des installations (usine, succursale, bureau, entrepôt, magasin : tableau des implantations avec coordonnées et description) : -- politique immobilière (propriété, location, crédit-bail) :
- structure interne
-- organigramme des services : -- fonctions et responsabilités : -- identification des interlocuteurs importants pour la mission : -- existence de manuel de procédures :

- conseils externes
-- en matière comptable : -- en matière juridique : -- en matière fiscale : -- en matière sociale : -- autres :
- service d'audit interne et/ou organes de contrôle externes
-- structure et position hiérarchique du service d'audit interne : -- compétences et formation des auditeurs internes : -- méthodes et techniques du service d'audit interne : -- organes de contrôle externe :
Collecte documentaire : organigramme fonctionnel liste et coordonnées des conseils (dont prédécesseur éventuellement) historique des rapports d'audit interne (+ dernier rapport émis) liste et coordonnées des organes de contrôle externe
Politique en matière de fraudes et erreurs
- politique de la direction
-- perception du risque par la direction : -- identification des systèmes mis en place : -- existence passée d'erreurs ou de fraudes :
- impact sur la mission
-- identification des domaines susceptibles de présenter un risque : -- demande d'une déclaration écrite de la direction sur ce thème :
Données juridiques
- forme sociale
-- forme actuelle : -- historique des formes sociales précédentes :

- données juridiques caractéristiques
-- objet social : -- durée de la société (date du terme) : -- date de clôture des comptes : -- clauses statutaires spécifiques (référence de l'article et caractéristiques) : -- âge limite des dirigeants :
- entité cotée
-- place de cotation : -- date d'entrée sur le marché (et motifs) : -- quote-part de capital placée dans le public : -- historique de cotation (cours, accidents, suspension) :
- composition du capital (principaux associés)
-- nature et nombre de titres : -- répartition : -- gestion des titres (interne ou externe) :
- direction
-- organisation de la direction : -- liste des dirigeants et rôles respectifs dans la direction: -- âge des dirigeants et des principaux acteurs fonctionnels :
- historique
-- historique juridique (principaux événements) : -- historique des procès-verbaux :
- particularités
-- contrats (baux, assurances, redevances, …) : -- en cas de réglementation particulière, tenue des registres spécifiques :
<u>Collecte documentaire :</u> statuts principaux contrats liste des dirigeants notice d'introduction et courriers récents échangés avec l'organe de surveillance du marché première page des registres obligatoires

PV des trois derniers exercices état des conventions
Données fiscales
- régimes fiscaux
-- régimes applicables : -- options particulières : -- conventions fiscales applicables :
- particularités
-- bénéfice de dispositifs fiscaux particuliers : -- dérogations appliquées :
- existence de redressements
-- historique des contrôles fiscaux :
Collecte documentaire : documentation spécifique s'il en existe dernier redressement fiscal dernière liasse fiscale
Données sociales
- régimes sociaux
-- législation de référence applicable : -- réglementation interne mise en place :
- particularité
-- conventions et contrats signés : -- définitions des catégories sociales et mode de rémunération :
- conflits sociaux
-- conflits collectifs : -- contentieux individuels :
- rémunération des dirigeants
-- politique de rémunération : -- décisions juridiques de référence : -- existence d'accords ou d'avantages particuliers :
Collecte documentaire : documentation spécifique s'il en existe contrats et accords liste des salariés liste des organismes sociaux (et contrats d'adhésion) dernier redressement social

Données comptables
- mode de gestion comptable
-- système comptable : -- existence d'une comptabilité analytique : -- outil informatique : -- liste des intervenants et fonctions respectives : -- données quantitatives : -- identité et rôle des intervenants externes :
- mode de gestion budgétaire
-- procédures d'élaboration des budgets et données prévisionnelles : -- procédures de suivi et de mise à jour des données budgétaires : -- responsabilités :
- organisation comptable
-- plan comptable : -- plan de journaux : -- écritures types : -- mode de classement comptable : -- archivage des documents comptables :
- particularités
-- règles comptables particulières : -- traitement des situations : -- existence et traitement des tableaux de bord :
- calendrier d'arrêté comptable
-- calendrier interne : -- calendrier indicatif pour les intervenants externes :
- partenaires financiers
-- liste des établissements financiers et conditions bancaires : -- signatures autorisées : -- gestion des espèces (identification des mouvements, agents en contact, mesures de sauvegarde, valeur moyenne conservée) :

-- accidents financiers survenus :

- politique de financement et d'endettement

-- stratégie de financement des investissements

-- accords financiers (découverts, escompte, cession de créances) :

-- endettement actuel (contrats et garantie) :

- règles d'inventaire

-- procédures d'inventaire :

-- documents types utilisés :

-- outils de gestion de l'inventaire permanent :

-- méthodes d'évaluation :

-- politique de dépréciation (fait générateur, détermination, outil) :

Collecte documentaire :

documentation comptable spécifique s'il en existe
organigramme des services comptables et financiers
plan comptable et plan de journaux
derniers états de synthèse (+ rapport de l'auditeur), dernier budget
contrats et tableaux d'emprunt
documents internes types administratifs et comptables
documentation sur les outils informatiques utilisés

Support informatique

- fonctions informatisées

-- domaines concernés :

-- liste des traitements informatisés :

-- outils utilisés (logiciel intégré, application spécifique, outil bureautique) :

-- opérateurs (compétence et formation) :

-- procédures de protection et de sauvegarde :

-- procédures de maintenance (intervenants et contrats) :

- fonctions externalisées

-- liste des traitements externalisés :

-- modes opératoires :

-- liste des intervenants (et contrats) :

- existence de procédures et de documentation
-- politique informatique : -- procédures d'investissement, d'évolution (plan directeur) : -- fonctions informatiques : -- état de la documentation informatique (produit, source, utilisateur) :
- interlocuteurs informatiques (interne et/ou externe)
-- pour le matériel (noms, coordonnées, compétences) : -- pour les logiciels (noms, coordonnées, compétences) : -- pour la maintenance (noms, coordonnées, compétences) :
Collecte documentaire : documentations informatiques externes et internes contrats (de licence, de maintenance) justificatifs des acquisitions
Données relatives aux principaux cycles de contrôle
- ventes / clients
-- catégories de produits : -- nombres de clients actifs : -- statistiques de facturation (nombre de factures et d'avoirs) -- politique financière (délai et mode de règlement, remises et escomptes) : -- politique de recouvrement (interne / externe, relance / contentieux) : -- procédure de détermination du caractère douteux des créances et de calcul des provisions : -- schéma général du processus de facturation (+ documents types associés) :
- achats / fournisseurs
-- principaux postes d'achats et frais généraux : -- nombre de fournisseurs actifs et politiques de choix des fournisseurs (procédure, intervenants, contrôle) : -- statistiques de volume (nombre de factures et d'avoirs) : -- procédure de contrôle des livraisons (dont contrôle de qualité) : -- politique financière (conditions de règlement, remises, escomptes) :

-- procédure générale d'achats (+ documents types associés) :

- production / stocks

-- lieu et mode de stockage des produits (dont dépôts externes) :

-- capacité de stockage et niveau d'utilisation :

-- rappel des caractéristiques des produits stockés :

-- données statistiques des principales rubriques de stocks :

-- mode de gestion des stocks (permanence, outil, intervenants) :

-- mode d'inventaire (procédure + documents types associés, périodicité) :

-- valorisation, dépréciation (dont traitement des stocks à rotation lente, traitement des produits comportant une date limite d'utilisation) :

-- traitement des invendus :

-- mode de détermination des prix de revient (dont rapprochement comptabilités générale et analytique) et analyse des marges :

-- appréciation de l'outil de production et de sa capacité d'évolution :

-- description du cycle de production :

- personnel

-- organisation du service des ressources humaines :

-- documents types utilisés :

-- outil de traitement utilisé :

- immobilisations incorporelles et corporelles

-- gestion des immobilisations (identification, centralisation, affectation, inventaire + documents types associés) :

-- principales catégories et caractéristiques (dont : distinction immobilisation / charges et mode d'amortissement) :

-- politique d'investissement (et de sortie) et de financement :

-- politique de protection et de sauvegarde (maintenance, assurance) :

- opérations financières (trésorerie, emprunts)

-- liste des comptes bancaires (fonctionnement + copie RIB) :

-- liste des emprunts (+ contrats et tableaux échéanciers) :

-- procédure de suivi de la trésorerie (dont rapprochements bancaires, suivi

de trésorerie + documents types associés)

- fonds propres et associés
-- cohérence des données comptables et juridiques : -- existence de catégories distinctes de titres : -- historique de la constitution des principaux comptes : -- politique d'affectation des résultats : -- existence de subventions, de contrats conditionnels (+ documents justificatifs) : -- existence de provisions réglementées (nature, fonctionnement) :
- immobilisations financières et opérations groupe
-- cohérence des données comptables avec les données groupe (vues plus avant) : -- politique en matière de prise de participation : -- liste des comptes liés aux filiales et participations (+ contrats associés s'il y a lieu) : -- liste des prêts (+ contrats associés) : -- liste des dépôts versés ou reçus (+ justificatifs associés) :
- impôts et taxes
-- liste des impôts et taxes dont l'entité est redevable : -- existence de taxes parafiscales : -- mode de détermination du résultat fiscal :
- autres actifs et passifs
-- nature des postes relevant de ces rubriques : -- règles comptables spécifiques :
- autres charges et produits (dont opérations exceptionnelles)
-- comptes à caractère récurrent : -- critères de définition des opérations exceptionnelles retenus par l'entité : -- identification des opérations exceptionnelles majeures des trois derniers exercices :
- engagements hors bilan
-- procédure interne d'inventaire et de suivi : -- identification des éléments pouvant justifier l'existence d'engagements :

311 - PRISE DE CONNAISSANCE GENERALE

9F - QUESTIONNAIRE D'EVALUATION DES RISQUES

L'appréciation du risque se matérialise par une quantification sur chaque ligne et par une résultante au niveau de la section (zone grisée) ; le risque est jugé : élevé (E), moyen (M) ou faible (F).

	Appréciation des risques
Risques liés à l'activité et à l'entreprise	→
secteur d'activité (en croissance ou récession) :	
capacité technologique et de développement de l'entreprise :	
risques spécifiques aux produits et au marché :	
intégrité et compétence de la direction :	
facteurs d'influence sur la direction :	
intérêt de la direction pour les données comptables et financières :	
degré de fragilité de la structure financière (dont existence d'engagements financiers importants) :	
ratios comparés de l'entreprise et de la moyenne du secteur :	
respect des lois et règlements :	
degré de sensibilisation au risque de fraudes et erreurs :	
existence d'opérations juridiques particulières en cours :	
existence et nombre de conventions réglementées :	
difficultés entre associés ou avec des partenaires :	
appréciation de la continuité d'exploitation :	
identification de retards de règlements :	
qualité de l'organisation générale de l'entreprise :	
existence d'un manuel de procédures et de documentations	

appropriées : compétence du personnel : place des intervenants externes :	

Risques liés aux opérations	
complexité du système et des opérations : qualité de suivi de la comptabilité : anomalies détectées dans les données comptables et financières : existence de changements de méthodes et choix de règles comptables particulières : existence d'opérations exceptionnelles, particulièrement complexes ou inhabituelles : implication de la direction dans le suivi des opérations : existence de procédures de contrôle interne : fiabilité de l'environnement informatique : principales transactions comptables :	
Risques liés aux cycles	
<u>Clients / ventes :</u> appréciation du ratio de rotation clients : existence d'une clientèle à risque : évolution des créances provisionnées et des pertes sur créances clients :	
<u>Achats / fournisseurs :</u> appréciation du ratio de rotation fournisseurs : existence de litiges :	
<u>Stocks / production :</u> appréciation du ratio de rotation stocks : position en terme de sous-activité :	

changement de méthode d'évaluation ou de provision :	
Personnel : existence de conflits sociaux : existence de plan de restructuration :	

Immobilisations incorporelles et corporelles : appréciation de la variation des postes d'immobilisations incorporelles et corporelles : → part des locations et crédits-baux : → productivité et obsolescence de l'outil de production : → assurance du parc immobilier : →	
Opérations financières (trésorerie, emprunts) : niveau d'utilisation des outils financiers : → existence de mouvements de fonds non justifiés : → existence de placements financiers à risques : → souscription de nouveaux emprunts (niveau d'endettement) : →	
Fonds propres et associés : variation des fonds propres (dont risque de perte des capitaux propres) : →	
Immobilisations financières et opérations groupe : appréciation de la variation des immobilisations financières → existence d'opérations intra-groupe : → existence de comptes courants d'associés : →	
Impôts et taxes : existence de contrôle ou contentieux fiscal : →	
Autres actifs et passifs : appréciation de la variation des autres actifs et autres passifs → position de l'entreprise en terme d'activation des charges : →	

existence de risques justifiant provisions pour risques ou charges : → traitement de la séparation des exercices : →	
<u>Autres charges et produits (dont opérations exceptionnelles) :</u> existence de montants significatifs entre autres charges et produits : → existence d'opérations en devises : →	

<u>Engagements hors bilan :</u> existence d'engagements importants, ou absence de maîtrise de l'information en la matière : →	
Risque général d'audit :	

Une approche plus fine au regard des assertions d'audit peut ensuite être élaborée après analyse des informations collectées lors de ce questionnaire qui permet d'aboutir à la grille suivante :

Quantification : *E = Elevé* *M = Moyen* *F = Faible*	Exhaustivité	Existence	Droits & obligations	Evaluation	Mesure	Rattachement	Présentation	Caractère significatif
Ventes / clients								
Achats / fournisseurs								
Production / stocks								
Personnel								
Immob. incorp. & corporelles								
Opérations financières								
Fonds propres et associés								
Immob. financ. & opérat. groupe								
Impôts et taxes								
Autres actifs et passifs								
Autres charges et produits								
Engagements hors bilan								

Permettant en conclusion de définir l'orientation du programme de contrôle du fonctionnement des systèmes et du programme de contrôles substantifs.

312 - APPROCHE PAR LES RISQUES

9G - TRAME DE PLAN DE MISSION

1 - Données de base sur l'entité

Présentation générale
Description de l'activité
Stratégie et évolution
Noms et coordonnées des dirigeants et principaux interlocuteurs
Données comptables caractéristiques (sur au moins 3 exercices)
Evénements significatifs de l'exercice
Politique d'arrêté des comptes

2 - Données de base sur la mission

Réglementation particulière, méthodes spécifiques
Actualisation et appréciation du système de contrôle interne
Détermination des seuils de signification
Détermination des domaines sensibles (à partir de l'approche par les risques et à partir de l'examen analytique)
Outils internes sur lesquels l'auditeur peut s'appuyer (procédures, service d'audit interne, outils informatiques)

3 - Organisation de la mission

Travaux sur le contrôle interne
Référence aux travaux de tiers
Travaux particuliers
Contrôles substantifs
Coordination avec le co-commissaire
Equipe et budget
Interlocuteurs
Calendrier

312 - APPROCHE PAR LES RISQUES

9H - LETTRE DE MISSION

Monsieur le Président,

Nous vous confirmons par la présente les termes et les conditions de mise en oeuvre de notre mission pour l'exercice clos le JJ/MM/AAAA.

Dans le cadre de celle-ci, nous procéderons à un audit des états de synthèse de votre société. Il aura pour objectif d'exprimer une opinion sur la régularité, la sincérité et l'image fidèle que donnent les comptes de cet exercice.

Nous procéderons à cet audit selon les normes professionnelles nationales. Elles requièrent la mise en oeuvre de diligences permettant d'obtenir l'assurance raisonnable que les comptes ne comportent pas d'anomalies significatives. Nous rappelons à ce titre qu'un audit consiste à examiner, par sondages, les éléments probants justifiant les données contenues dans les comptes. Il consiste également à apprécier les principes comptables suivis et les estimations significatives retenues pour l'arrêté des comptes et à apprécier leur présentation d'ensemble.

Nous tenons à souligner que du fait du recours à la technique des sondages et des autres limites inhérentes à l'audit, ainsi que celles inhérentes au fonctionnement de tout système comptable et de contrôle interne, le risque de non-détection d'une anomalie significative ne peut être totalement éliminé. Pour les mêmes raisons, nous ne pourrons non plus vous donner l'assurance que toutes les déficiences majeures dans le système comptable et de contrôle interne auront pu être identifiées. Cependant, si de telles déficiences venaient à être relevées lors de nos travaux, nous ne manquerions pas de vous en informer dans les meilleurs délais. Par ailleurs, nous vous soumettrons à la fin de nos travaux une lettre résumant les déficiences que nous aurions relevées.

Nous vous rappelons que l'établissement des états de synthèse de votre société vous incombe et que cette responsabilité implique la tenue d'une comptabilité et un système de contrôle interne adéquats, la définition et l'application de politiques d'arrêté des comptes et des mesures de sauvegarde des actifs.

Au cours de notre mission, nous serons amenés également à vous demander la confirmation écrite de certaines déclarations, notamment celles concernant les engagements éventuels de votre société vis-à-vis de tiers et les contentieux en cours ou potentiels.

Nous soulignons, par ailleurs, que notre mission de commissaire aux comptes ne couvre pas les missions connexes prévues par la législation en vigueur mais implique par contre certaines vérifications spécifiques ou travaux spécifiques. A ce titre, nous vous rappelons que vous devrez nous informer dans les délais de toute convention réglementée et nous fournir le détail de leurs termes et modalités, et nous communiquer par avance les documents et informations adressés aux actionnaires pour la vérification préalable à leur diffusion.

Nous comptons sur l'entière coopération de votre personnel afin qu'il mette à notre disposition l'ensemble des documents comptables et autres informations nécessaires à notre mission.

Nos honoraires sont déterminés en fonction du temps passé, du niveau de responsabilité et de la qualification professionnelle des collaborateurs affectés à la mission.
Ils ont été déterminés sur la base des termes de référence définis par le barème de l'Ordre des Experts Comptables applicable à notre mission.
Nous estimons qu'ils s'élèveront à XXXX Dh. hors taxes et débours, pour l'exercice clos le JJ/MM/AAAA. Ils vous seront facturés à la fin de chaque phase d'intervention que nous avons planifiée de la façon suivante *(préciser le calendrier)*.

Cette estimation d'honoraires repose sur des conditions de déroulement normal de notre mission et sur une assistance active de vos services. Au cas où nous rencontrerions des problèmes particuliers en cours de mission, nous vous en informerons sans délais et serons amenés, le cas échéant, à réviser cette estimation.

Cette lettre restera en vigueur pour les exercices futurs, sauf en cas de modifications majeures dans les activités de votre société.

Nous vous serions obligés de bien vouloir nous retourner un exemplaire de la présente nous confirmant la prise de connaissance de ses termes.

Nous vous prions d'agréer, Monsieur le Président, l'expression de nos sentiments distingués.

312 - APPROCHE PAR LES RISQUES

9I - QUESTIONNAIRE SUR LE CONTROLE INTERNE

La connaissance des procédures de contrôle interne permet à l'auditeur :
- d'affiner la construction de sa démarche d'approche par les risques,
- de déterminer les données du contrôle interne sur lesquelles il peut s'appuyer.

La démarche conduite de description des procédures, d'identification des documents et points de contrôle, doit être suivie de tests visant à en vérifier le fonctionnement.
Le questionnaire comporte deux axes :
- le premier, consacré aux procédures générales (d'organisation et de gestion),
- le second, consacré au traitement des opérations par cycle.

Organisation générale de l'entreprise
- existence de documentation interne (manuel ou fiches de procédures)
-- organigramme général : -- organigramme fonctionnel : -- manuel de procédures : -- procédure de mise à jour :
- existence de définition des fonctions et des tâches
-- fiches de description des fonctions : -- fiches de description des tâches : -- procédure de mise à jour : -- part de la direction dans le contrôle :
- existence de documents internes (référencement et suivi des évolutions)
-- table des documents types : -- procédure de mise à jour :
- service d'audit interne :
-- lien de dépendance hiérarchique et faculté d'accéder à toutes les informations et à tous les documents de l'entreprise : -- formation et compétence du personnel : -- existence d'outils et procédures de travail : -- sort des rapports du service d'audit interne :

- organisation comptable
-- formation et compétence du personnel : -- existence d'une procédure d'embauche spécifique du personnel comptable (vérification de la moralité, des références) : -- définition des fonctions de chaque membre du service comptable : -- mode de délégation et supervision des travaux du service comptable : -- intervention d'un conseil externe : compétence et mission : -- traitement des périodes d'absence ou vacances : -- existence d'un manuel comptable : plan comptable, règles comptables : -- formalisation des justifications des comptes et établissement des situations -- existence de procédures de contrôle réciproque des travaux : -- règles de séparation des tâches : -- classement et conservation des documents comptables : -- règles d'accès aux documents et informations comptables : -- délais de traitement des opérations : -- support informatique de traitement des opérations : -- existence d'une comptabilité analytique : -- existence d'un outil statistique de gestion :
- organisation budgétaire
-- existence de prévisions : fréquence, mode d'établissement et de suivi : -- existence de tableaux de bord : fréquence, support, contenu : -- rapprochement prévisions / réel :
- organisation administrative
-- accès et protection des locaux : -- procédures d'arrivée - départ courriers, signatures des courriers :

Contrôle interne par cycle
- ventes / clients *rappel des objectifs : séparation des fonctions suffisantes, exhaustivité des traitements d'expédition - facturation - enregistrement, autorisation des prix appliqués, provision des risques de pertes sur ventes, recouvrement rapide des créances*
-- définition des conditions de ventes : - procédure de détermination des tarifs (responsables, délégations, révision, formalisation, application) : - procédure d'ouverture - blocage - fermeture des comptes clients (responsables, conditions, formalisation) : - procédure préalable aux ventes (devis, conditions tarifaires, application de remises - ristournes, conditions de règlement) : - existence de conditions particulières de vente (groupe, partenaires, personnel : contrats, conditions, description, autorisation, appréciation) : -- commandes : - procédure de commande appliquée aux clients (interlocuteurs, formalisation, description du contenu des documents, circulation de l'information, délais de traitement, phases de validation) : - existence de documents pré-numérotés : - procédure de planification de la production : -- expéditions : - procédure appliquée aux expéditions (responsables, documents de base, instructions, contrôles, formalisation, documents, circulation des documents) : - existence de documents pré-numérotés : - possibilité de sortie de produits hors toute procédure : -- facturation : - procédure de facturation (responsables, documents de base utilisés, contrôle et validation, description du contenu des factures, circulation des documents et classement) : - délai de facturation / expédition de la facture / livraison / production / commande : - existence de documents pré-numérotés : - procédure de vérification de l'exhaustivité des facturations / expéditions : - procédure de traitement des situations litigieuses pouvant conduire à l'établissement d'avoir (communication de l'information de litige, responsables, formalisation, étapes de résolution, délai de traitement, identification des opérations en suspens au terme d'un exercice) : - existence de facture "proforma" : identification, traitement : - description du caractère distinctif des factures et avoirs :

-- comptabilisation :
- procédure de comptabilisation (dont matérialisation de la comptabilisation sur le document, consignes comptables) :

- procédure de contrôle (absence ou double comptabilisation) :

- traitement des documents annulés

- procédure de contrôle des comptes (responsables, modalités, formalisation, décisions, traitement) :

- procédure de relance (responsables, délais, supports, consignes, documents utilisés) :

- procédure de contentieux (interne - externe) :

- communication des informations vers les autres services en cas de dépassement des en cours de créances autorisées, de non-paiement :

- existence de recours à des outils de : cession de créances, assurance de clients :

- règles de traitement des créances douteuses en fin d'exercice (état des dossiers, règles et faits générateurs de la constitution de provision, gestion dans le temps) :

-- séparation des fonctions :
- fixation des tarifs, définition des conditions de ventes, examen de la solvabilité des clients

- traitement des commandes, expédition des produits, facturation, traitement des avoirs

- rapprochement bon de livraison, factures, comptabilisation

- contrôle des comptes clients, rapprochement des comptes auxiliaires et collectifs

- traitement des encaissements : réception, enregistrement, remise en banque

- édition des relevés, relances, traitement des litiges

- passage d'opérations diverses sur les comptes clients

- achats / fournisseurs
rappel des objectifs : séparation des fonctions suffisante, exhaustivité du traitement des mouvements, correcte évaluation et comptabilisation, avoirs pris en compte

-- commandes :

- existence d'un système de déclenchement automatique des commandes :
- existence (et suivi) de budget de dépenses dans les services :
- procédure de choix des fournisseurs :
- procédure de commandes (responsables, autorisation, formalisation, contrôle) :
- existence de documents prénumérotés
- procédure de circulation des documents

-- réception :

- existence d'un service de réception :
- procédure de réception (responsables, contrôles, formalisation) :
- existence de documents prénumérotés :
- traitement des anomalies relevées :

-- factures :

- mode de transmission des factures au service comptable :
- existence d'une numérotation interne des factures fournisseurs :
- traitement des doubles des factures :
- procédure de contrôle des factures / commandes / livraisons (responsables, formalisation) :
- traitement des anomalies détectées

-- comptabilisation :

- procédure visant à s'assurer que toutes les factures parviennent au service comptable :
- procédure de comptabilisation des factures (responsables, consignes, matérialisation) :
- contrôle des comptes de tiers (responsables, fréquence, modalités, formalisation, décisions) :
- procédure d'identification des opérations visées par la séparation des exercices lors des arrêtés comptables :
- procédure d'identification des avoirs reçus ou à recevoir (communication au service comptable des informations relatives aux litiges) :
- consignes de règlement des fournisseurs présentant une situation litigieuse ou dont un avoir est attendu :

-- séparation des fonctions :
- demandes d'achats, commandes, réception, contrôle des livraisons

- imputation comptable, contrôle des factures

- enregistrement des factures, analyse des comptes fournisseurs

- bon à payer, émission des règlements

- traitement des litiges, demande des avoirs à recevoir

- passage d'opérations diverses sur les comptes fournisseurs

- production / stocks
rappel des objectifs : séparation des fonctions suffisante, exhaustivité du traitement des mouvements, appartenance des stocks, évaluation des stocks, protection des valeurs

-- stockage :
- lieux de stockage :

- catégories et caractéristiques des produits stockés :

- accès aux lieux de stockage :

- conditions de stockage :

- assurance des stocks :

- contrôle des entrées et sorties des stocks :

- traitement des mises au rebut :

-- inventaire physique des stocks :
- existence d'un inventaire physique au moins une fois par an (procédures, organisation, intervenants, supports de comptage, contrôles) :

- existence d'un inventaire permanent (procédures, organisation, support) :

- existence d'inventaires tournants (procédures, organisation, intervenants, supports de comptage, contrôles) :

- analyse des instructions d'inventaire (zonage géographique, identification des références, interruption de la production, des livraisons et des expéditions, techniques de mesure, intervenants, phases d'information, double comptage, contrôle, identification des stocks détériorés ou à déprécier, prélèvement d'échantillon, traitement des stocks externes) :

- analyse des supports (feuilles de comptage, séquence de numérotation, traitement des supports non utilisés, conservation des relevés, matérialisation des corrections d'écart, décisionnaires) :

-- valorisation :
- méthode de valorisation (conformité avec les règles, composition des coûts, révision des valorisations, définition des coûts standards, conservation des justificatifs, rapprochement avec les prix de vente) :

- méthode de contrôle (analyse de marges, prise en compte de conditions d'achats particulières - exemple : groupe)

- méthode de dépréciation (motifs, valorisation, rapprochement régulier avec la valeur probable de réalisation) :

- en cas de dépréciation pour rotation lente, validation des techniques d'identification (fiabilité des informations de référence) :

-- séparation des fonctions :
- réception, magasin, expédition :

- suivi des stocks permanents, chargé d'inventaire, chargé du contrôle :

- identification des stocks invendables, détériorés, obsolescents :

- détermination des valeurs et des dépréciations :

- entrées et sorties de stocks :

- personnel
rappel des objectifs : séparation des fonctions suffisante, vérification du droit à rémunération des personnes payées, calcul correct des rémunérations, traitement des cotisations sociales sur paies, respect des dispositions légales

-- informations permanentes :
- existence et contenu des dossiers du personnel (responsables de l'information, mise à jour et protection des données) :

- existence, fiabilité et sécurité de l'outil informatique utilisé :

- registres légaux (existence, tenue, conservation) :

- procédures d'embauche et de départ (dont cas particulier des postes sensibles : comptable, caissier, …) :

- procédure de recours au travail temporaire ou à des contrats à durée déterminée :

- convention de référence, accords internes et formules de contrats de travail (existence, permanence, mise à jour, responsables) :

- gestion des promotions, mutations, départs, congés, absences :

- protection sociale (organismes sociaux, engagements de retraite) :

-- préparation de la paie :
- procédure de communication et de validation des données nécessaires à l'établissement des salaires (responsables, autorisation, vérification) :

- procédure de vérification des données sociales avant mise en paiement (responsables, matérialisation, circuit des documents) :

-- paiement de la paie et des cotisations :
- rapprochement des montants mis en paiement avec les journaux de paies

- procédure selon les modes de paiement (espèces, chèques, virements) :

- vérification du bénéficiaire des paiements :

- procédure de déclaration des cotisations aux organismes sociaux (périodicité, responsables, contrôle des données) :

-- comptabilisation :
- procédure de rapprochement des documents sociaux et comptables (existence, responsables, modalités, formalisation, traitement des anomalies) :

- procédure de suivi des prêts et avances :

- justification des comptes (salaires, charges) :

- procédure de détermination des provisions à constater lors des arrêtés comptables (identification de la nature des provisions, responsables, modalités de calcul et de comptabilisation) :

-- contentieux :
- existence de litiges sociaux (avec des salariés ou des organismes sociaux)

- procédure de traitement des contentieux (identification, mode de suivi, responsables, intervenants externes, délégation de pouvoirs) :

-- séparation des fonctions :
- approbation des entrées / sorties du personnel

- fixation des rémunérations, primes, éléments de salaires

- approbation des heures travaillées

- préparation de la paie, vérification des calculs

- autorisation des avances, préparation des paiements, signature des chèques ou ordre de virement, manipulation des espèces

- centralisation de la paie

- établissement des déclarations de charges sociales, règlements

- établissement, mise à jour et accès aux dossiers du personnel

- rapprochement des données sociales avec les dossiers et avec la comptabilité

- immobilisations incorporelles et corporelles
rappel des objectifs : séparation des fonctions suffisante, existence et propriété, évaluation, protection, engagements hors bilan

-- acquisitions :

- existence et procédure de budget d'investissements (responsables, établissement, contrôle) :

- procédure d'acquisition d'immobilisations (responsables, formalisation, choix des fournisseurs, demande et suivi des devis, financement, autorisation éventuelle de la direction, consignes contractuelles) :

- procédure pour les travaux réalisés par l'entreprise pour elle-même :

- procédure de réception et de contrôle des immobilisations (responsables, modalités, formalisation, décision) :

- procédure de comptabilisation et d'inscription dans le fichier des immobilisations (support, consignes, définition des dates de mise en service) :

- procédure de règlement des factures d'investissement (dont sur paiement d'acomptes) :

-- sorties :

- procédure de traitement des sorties d'immobilisations - cession ou rebut - (responsables, formalisation) :

- communication des informations au service comptable pour mise à jour de la comptabilité et des fichiers d'immobilisations :

- suivi des encaissements sur sorties d'immobilisations (suite à cession ou suite à sinistre) :

- traitement des immobilisations totalement amorties :

-- comptabilisation :

- critère de distinction charge / immobilisation :

- procédure d'amortissement (définitions, mode d'amortissement, affectation des durées, calcul) :

- affectations comptables (consignes, contrôle) :

- rapprochement comptabilité et fichier d'immobilisations :

- description du fichier d'immobilisations :

- existence de plans de localisation des immobilisations, d'identification des immobilisations :

-- inventaire :
- procédure d'inventaire physique des immobilisations (existence, responsables, modalités, formalisation, appréciation sur l'utilisation et l'état des biens) :

- procédure de suivi des engagements portant sur les immobilisations (hypothèque, nantissement, clause de réserve de propriété) :

-- séparation des fonctions :
- budget, engagement, devis, commande, réception

- facture (contrôle, bon à payer, paiement)

- comptabilisation et tenue du fichier

- inventaire physique, rapprochement avec le fichier

- appréciation de l'état et des valeurs

- entretien, mise au rebut

- opérations financières (trésorerie, emprunts)

rappel des objectifs : séparation des fonctions suffisante, tous règlements émis par l'entreprise justifiés par des dépenses réelles, autorisés, comptabilisés (dans la bonne période), transmis aux bénéficiaires, tous encaissements comptabilisés et remis rapidement en banque

-- autorisation des dépenses :
- règles d'autorisation des dépenses en espèces (responsables, limitations) :

- règles d'autorisation et de délégation des signatures de titres bancaires - chèques, effets, virements - (responsables, limitations, contrôles) :

- procédure de "bon à payer" (responsables, autorisation, délégation, matérialisation, contrôles préalables au visa, contrôle des procédures) :

- nature des justificatifs associés aux règlements (original, duplicata, copie) :

- circulation et traitement des justificatifs :

-- contrôle des paiements :
- procédure de contrôle des règlements émis par rapport au justificatif (contrôle des montant, bénéficiaire, échéance, mention sur la souche) :

- procédure d'"annulation" des justificatifs payés (mentions sur l'original, traitement des relevés de factures) :

- périodicité de justification des soldes fournisseurs (+ responsables et contrôles - dont recherche des doubles règlements) :

- mode de transmission des règlements aux bénéficiaires :

- dispositif d'interdiction de l'émission de chèques ou effets "en blanc" :

- mode de traitement des règlements annulés :

- existence de tampon ou machine à signer (accès, autorisation, utilisation)

- existence d'un système de double signature (règles, contrôles) :

- conservation des outils de paiement vierges et des valeurs (lieu de conservation, accès, droits d'utilisation) :

-- traitement des recettes :

- procédure de réception des règlements clients -espèces, chèques, effets, virements - (responsables, support, traitement, circulation des informations, contrôles) :

- procédure de remise en banque (responsables, modalités, délais, formalisation, contrôles) :

-- enregistrement :

- exhaustivité, date et mode de comptabilisation :

- procédure d'imputation des comptes sur les pièces (responsables, manuel de référence, contrôles) :

- existence d'un échéancier - effets à payer, effets en portefeuille - (physique et comptable) :

- procédure de traitement des outils de paiement de type : escompte, cession de créance (responsables, autorisation, formalisation) :

- procédure de contrôle des comptes (fournisseurs, effets à payer, clients, effets à recevoir, trésorerie) :

- procédure de contrôle visant à s'assurer que toutes les opérations sont traitées et qu'elles concernent strictement l'entreprise :

- procédure de passation d'écritures d'opérations diverses sur les comptes de tiers :

- procédure d'établissement des rapprochements bancaires (responsables, technique, fréquence, analyse, apurement) :

-- gestion financière :

- existence d'un suivi des comptes ouverts, des conditions de fonctionnement associées, des signatures autorisées :

- procédure de gestion financière (délais de traitement des mouvements financiers, conditions et tarifs bancaires, optimisation des revenus, autorisation de réalisation d'opérations de placement) :

-- séparation des fonctions :

- manipulation des outils de paiement de l'entreprise :

- règlements reçus des clients :

- approbation des justificatifs :

- préparation des règlements :

- signataires des chèques, effets, ordres de virement :

- envoi des règlements :

- comptabilisation des opérations financières :

- dépôt des valeurs en banque :

- tenue des comptes de tiers :

- réception et traitement des relevés bancaires :

- engagements hors bilan

-- existence d'un système de suivi des engagements :

-- procédure d'engagement (décisionnaire, formalisme, information) :

-- nature et formalisation des engagements (avals, cautions, garanties, hypothèques, nantissements, escomptes, pactes d'engagement, crédit-bail, promesses d'achat ou vente) :

Orientations à donner aux contrôles

Origine	Nature	Cycle

321 - EXAMEN DU CONTROLE INTERNE

9J - TRAME D'EXAMEN ANALYTIQUE GLOBAL

1 - Données chiffrées synthétiques caractéristiques des exercices N-3 à N

En KDh	Ex. N	Ex. N-1	Ex. N-2	Ex. N-3
Durée en mois				
CA =				
Résultat =				
Total du bilan =				

2 - Rappel des informations caractéristiques des deux derniers exercices

N	
N-1	

3 - Principales données de bilan (des 2 derniers exercices)

31 - Actif

Exercice N Rubriques	Montant en KDh	% du total	Principaux postes des rubriques	*Mont KDh*	*Renvoi*
Total des postes					
Total actif bilan					

Exercice N-1 Rubriques	Montant en KDh	% du total	Principaux postes des rubriques	*Mont KDh*	*Renvoi*
Total des postes					
Total actif bilan					

Variations (KDh)	N	N-1	Var.	%	Commentaires	*Renvoi*

Liste des renvois :
-
-

32 - Passif

Exercice N Rubriques	Montant en KDh	% du total	Principaux postes des rubriques	*Mont KDh*	*Renvoi*
Total des postes					
Total passif bilan					

Exercice N-1 Rubriques	Montant en KDh	% du total	Principaux postes des rubriques	*Mont KDh*	*Renvoi*
Total des postes					
Total passif bilan					

Variations (KDh)	N	N-1	Var.	%	Commentaires	*Renvoi*

Liste des renvois :
-
-

4 - Principales données de résultat

41 - Résultats intermédiaires

Données en KDh	N	%	N-1	%	N-2	%	*Renvoi*
CA ou production		100		100		100	
Résultats interm.							
Résultat net							

Liste des renvois :
-
-

42 - Principales rubriques

Exercice N Rubriques	Montant en KDh	% du CA	Principaux postes des rubriques	*Mont KDh*	*Renvoi*
CA ou production		100			
Total des postes					
Résultat net					

Exercice N-1 Rubriques	Montant en KDh	% du CA	Principaux postes des rubriques	*Mont KDh*	*Renvoi*
CA ou production		100			
Total des postes					
Résultat net					

Liste des renvois :
-
-

43 - Principales évolutions

Variations (KDh)	N	N-1	Var.	%	Commentaires	*Renvoi*
CA ou production						

Liste des renvois :
-
-

44 - Ratios caractéristiques

Intitulé	N	N-1	N-2	N-3	Commentaires	*Renvoi*

Liste des renvois :
-
-

5 - Autres approches

51 - Rapprochement des données N avec le budget N

Rubriques (en KDh.)	Réel N	Budg. N	Ecart	En %	*Renvoi*

Liste des renvois :
-
-

52 - Analyses statistiques

Produits	Famille 1	Famille 2	Famille 3	Famille 4	Famille 5
Quantités ex. N					
CA correspondant					
PU moyen N					
Quantités ex. N-1					
CA correspondant					
PU moyen N-1					
Quantités ex. N-2					
CA correspondant					
PU moyen N-2					
Renvoi					

Liste des renvois :
-
-

53 - Recherche d'anomalies

- libellés incohérents ou absents
- comptes au sens anormal

6 - Conclusion

61 - Commentaires

-
-

62 - Orientations à donner aux contrôles

Origine	Nature	Cycle

33 - EXAMEN ANALYTIQUE

9K - DEMANDE DE CONFIRMATION AUPRES DES CLIENTS

MODELE "FERME"

OBJET : DEMANDE DE CONFIRMATION DES COMPTES CLIENTS AU JJ/MM/AAA

Messieurs,

A la demande de XXXX, Commissaire aux Comptes de notre société, nous vous adressons ci-joint le relevé de votre compte dans nos livres au JJ/MM/AAAA.
A cette date, la position de votre compte dans nos livres était la suivante :

Solde débiteur (créditeur),	.....
Effets acceptés à notre ordre et non échus,	.....
TOTAL	.....
Montant inclus dans ce total et qui correspond à des livraisons avec clause de réserve de propriété	.....

Nous tenons à préciser que la présente demande a uniquement pour objectif le contrôle de nos comptes dans le cadre de l'accomplissement normal de sa mission par notre commissaire aux comptes.

Nous vous serions reconnaissants de retourner directement, à l'aide de l'enveloppe timbrée ci-jointe, à XXXX la présente lettre après l'avoir signée, pour accord ou, éventuellement, après l'avoir assortie de vos observations.

Avec nos remerciements anticipés, nous vous prions d'agréer, Messieurs, l'expression de nos sentiments distingués.

P.J. - relevé de compte
- enveloppe timbrée
- formule réponse

FORMULE DE REPONSE

1° - Nous sommes d'accord sur le relevé de notre compte : oui - non

2° - Observations éventuelles :

Cachet Date Signature

MODELE "OUVERT"

OBJET : DEMANDE DE CONFIRMATION DES COMPTES CLIENTS AU JJ/MM/AAA

Messieurs,

A la demande de XXXX, Commissaire aux Comptes de notre société, nous vous adressons ci-joint le relevé de votre compte dans nos livres au JJ/MM/AAAA.

Nous tenons à préciser que la présente demande a uniquement pour objectif le contrôle de nos comptes dans le cadre de l'accomplissement normal de sa mission par notre commissaire aux comptes.

Nous vous serions reconnaissants de retourner directement, à l'aide de l'enveloppe timbrée ci-jointe, à XXXX, la présente lettre après l'avoir signée, pour accord ou, éventuellement, après l'avoir assortie de vos observations ; nous vous remercions de lui faire parvenir également une copie de notre compte dans vos livres si cette information vous paraît pouvoir aider à vérifier les données correspondantes.

Avec nos remerciements anticipés, nous vous prions d'agréer, Messieurs, l'expression de nos sentiments distingués.

P.J. - relevé de compte
- enveloppe timbrée

344 - COLLECTE D'INFORMATIONS

9L - DEMANDE DE CONFIRMATION AUPRES DES FOURNISSEURS

MODELE "FERME"

OBJET : DEMANDE DE CONFIRMATION DES COMPTES FOURNISSEURS AU JJ/MM/AAA

Messieurs,

A la demande de XXXX, Commissaire aux Comptes de notre société, nous vous adressons ci- joint le relevé de votre compte dans nos livres au JJ/MM/AAAA.

A cette date, la position de votre compte dans nos livres était la suivante :

Solde créditeur (débiteur),	.....
Effets acceptés à notre ordre et non échus,	.....
TOTAL	.....
Montant inclus dans ce total et qui correspond à des livraisons avec clause de réserve de propriété	.....

Nous tenons à préciser que la présente demande a uniquement pour objectif le contrôle de nos comptes dans le cadre de l'accomplissement normal de sa mission par notre commissaire aux comptes.

Nous vous serions reconnaissants de retourner directement, à l'aide de l'enveloppe timbrée ci-jointe, à XXXX la présente lettre après l'avoir signée, pour accord ou, éventuellement, après l'avoir assortie de vos observations.

Avec nos remerciements anticipés, nous vous prions d'agréer, Messieurs, l'expression de nos sentiments distingués.

P.J. - relevé de compte
- enveloppe timbrée
- formule réponse

FORMULE DE REPONSE

1° - Nous sommes d'accord sur le relevé de notre compte : oui - non

2° - Observations éventuelles :

Cachet Date Signature

MODELE "OUVERT"

OBJET : DEMANDE DE CONFIRMATION DES COMPTES FOURNISSEURS AU JJ/MM/AAA

Messieurs,

Notre commissaire aux Comptes, XXXX, procède actuellement à la révision de nos comptes et vous prie de lui adresser directement, à l'aide de l'enveloppe jointe, un relevé détaillé de notre compte dans vos livres au JJ/MM/AAAA, le montant et l'échéance des effets que nous avons acceptés à votre ordre ainsi que, le cas échéant, les avances sur commandes en cours à la même date et le montant des factures correspondant à des livraisons avec clause de réserve de propriété.

Nous tenons à vous préciser que la présente demande a uniquement pour objectif le contrôle de nos comptes dans le cadre de l'accomplissement normal de sa mission par notre commissaire aux comptes.

Nous vous remercions de votre collaboration, et vous prions d'agréer, Messieurs, l'expression de nos sentiments distingués.

P.J. - relevé de compte
- enveloppe timbrée

344 - COLLECTE D'INFORMATIONS

9M - DEMANDE DE CONFIRMATION AUPRES DES ETABLISSEMENTS FINANCIERS

OBJET : DEMANDE DE CONFIRMATION BANCAIRE AU JJ/MM/AAAA

Messieurs,

Notre Commissaire aux Comptes, XXXX, désire recevoir les renseignements ci-dessous, arrêtés à la date du JJ/MM/AAAA :

1) - Le solde des divers comptes, de dépôt ou autres, ouverts à notre nom dans votre établissement, indiquant les restrictions éventuelles prévues pour leur fonctionnement.

2) - Les montants des intérêts, commissions et frais à cette date qui n'avaient pas encore été pris en considération pour déterminer le solde de ces comptes.

3) - La limite des découverts et les plafonds d'escompte autorisés, la durée de ces concours ou le délai de préavis.

4) - Le nom des personnes habilitées, seules ou conjointement, à signer pour le fonctionnement de ces comptes.

5) - Le détail des prêts et des avances (taux, échéance, montant, etc.) qui auraient pu nous être consentis et qui n'auraient pas été remboursés à la date précitée.

6) - Le détail par bordereau des effets détenus chez vous, et :
- remis à l'escompte et non échus,
- remis à l'encaissement.

7) - Le détail de toutes les garanties (nantissement, gage, etc.) que vous pourriez avoir sur nos actifs, en spécifiant les titres, effets, etc., détenus par vous et sujets à ces garanties.

8) - Le détail des cautions et avals qui nous auraient été donnés par une autre personne physique ou morale.

9) - Le détail des titres détenus chez vous, pour notre compte, soit en dépôt libre, soit pour encaissements.

10) - Les coupons remis à l'encaissement et non encore encaissés à la date ci-dessus.

11) - Les cautions que vous auriez données pour notre compte.

12) - Les engagements de notre société au titre d'opérations à terme non dénouées (devises, titres, etc).

Nous vous remercions de préciser dans votre réponse la mention néant sil y a lieu.

Nous vous serions obligés d'adresser cette pièce directement à notre Commissaire aux Comptes, XXXX, domicilié : , par la poste et de nous en faire parvenir une copie à notre adresse.

Veuillez agréer, Messieurs, l'expression de nos sentiments distingués.

344 - COLLECTE D'INFORMATIONS

9N - DEMANDE DE CONFIRMATION AUPRES DES AVOCATS

OBJET : DEMANDE DE CONFIRMATION AUX AVOCATS

Maître,

Nous vous serions obligés de communiquer à notre Commissaire aux Comptes, XXXX, domicilié : , avec copie à nous-mêmes, les informations en votre possession à la date de la présente et concernant :

- les litiges et procès en cours ou éventuels où notre société se trouverait impliquée et si possible les incidences financières éventuelles,

- les réclamations déposées contre notre société,

- vos notes d'honoraires et de débours non encore réglées à la date du JJ/MM/AAAA.

En vous remerciant de votre coopération, veuillez agréer, Maître, l'expression de nos sentiments distingués.

344 - COLLECTE D'INFORMATIONS

9O - FICHE DE DEPOUILLEMENT DES REPONSES CLIENTS OU FOURNISSEURS

Réf tiers	*Solde tiers*	*Effets*	*Total*	*conforme Réponse*	*Réponse non conf*	*Non conf justifié*	*Non conf non justif*	*Non réponse*	*Réf justif*
total									

Rapporté à :

	Solde balance sélection	*Solde balance sélection*	*Solde balance sélection*	*Total*	*Total*	*Total*	*Total*	*Total*	
Soit en %									

344 - COLLECTE D'INFORMATIONS

9P - TRAME DE LETTRE D'AFFIRMATION

Il ne peut par définition pas être établi de lettre d'affirmation type ; les informations figurant ci-après constituent des exemples de déclarations sollicitées auprès de la direction de l'entité auditée.

Ce document est établi sur le papier en-tête de l'entreprise et adressé à l'auditeur ; il doit impérativement être signé par un représentant de l'entité ; constituant un élément probant nécessaire à l'élaboration de l'opinion, il est évidemment antérieur à la fin de la mission.

Cette lettre s'inscrit dans le cadre de votre audit des états financiers de notre société pour l'exercice clos le JJ/MM/AAAA, visant à exprimer une opinion sur l'image fidèle que donnent les états financiers à cette date ainsi que du résultat des opérations et mouvements de trésorerie pour l'exercice clos à cette date, conformément au référentiel comptable que nous avons retenu.

Nous sommes responsables de l'établissement et de la présentation des états financiers établis conformément au référentiel comptable rappelé ci-dessus.

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

Les exemples suivants (tous indépendants) sont extraits du référentiel des normes d'audit de l'IFAC.

1. Nous n'avons connaissance d'aucune irrégularité concernant la direction ou les employés qui jouent un rôle important dans la définition et le fonctionnement des systèmes comptables et de contrôle interne et susceptibles d'avoir une incidence significative sur les états financiers.

2. Nous vous avons présenté tous les livres comptables, toute la documentation afférente et tous les procès-verbaux des assemblées des actionnaires et du conseil d'administration du JJ/MM/AAAA au JJ/MM/AAAA.

3. Nous confirmons l'exhaustivité des informations fournies concernant les parties liées.

4. Nous confirmons que les états financiers ne contiennent pas d'anomalie significative, y compris des omissions.

5. Notre société s'est conformée à toutes les dispositions des accords contractuels dont le non-respect pourrait avoir une incidence significative sur les états financiers. Nous n'avons connaissance d'aucune violation des exigences des autorités de contrôle susceptible d'avoir un effet significatif sur les états financiers.

6. Les éléments suivants ont été correctement enregistrés et, le cas échéant, une information appropriée a été donnée dans les notes annexes aux états financiers : identité des parties liées, soldes et opérations entre elles, pertes dues aux engagements de vente et d'achat, accords et options de rachat d'actifs vendus précédemment, actifs donnés en garantie.

7. Nous n'avons aucun projet ou intention susceptible d'altérer de manière significative la valeur comptable ou la classification des actifs et des passifs reflétés dans les états financiers.

8. Nous n'avons aucun plan visant à abandonner des lignes de produits ou d'autres plans ou intentions qui auraient pour résultat d'aboutir à un stock excédentaire ou obsolète et aucun stock n'est comptabilisé à un montant supérieur à sa valeur nette de réalisation.

9. La société est propriétaire de tous ses actifs et aucun n'a été nanti ou hypothéqué ou fait l'objet de sûretés ou servitudes, à l'exception de ceux mentionnés dans la note X annexée aux états financiers.

10. Nous avons enregistré tous les passifs et engagements ou en avons donné une information en notes annexes (ETIC), selon le cas, et nous avons indiqué dans la note X, toutes les garanties accordées aux tiers.

11. A l'exception de … décrit dans la note X annexée aux états financiers, aucun événement postérieur à la clôture de l'exercice ne s'est produit nécessitant une rectification des états financiers ou une information dans les notes annexées auxdits états.

12. Le litige avec la société YYY a été réglé pour un montant total de X Dh. provisionné dans les états financiers. Aucune autre réclamation concernant un contentieux potentiel n'a été déposée ou n'est actuellement anticipée.

13. Il n'existe pas d'accord formel ou informel de compensation avec l'un quelconque de nos comptes de trésorerie ou de portefeuille. A l'exception des accords décrits dans la note X annexée aux états financiers, nous n'avons aucune autre ligne de crédit autorisée.

14. Les options et accords de rachat de nos propres actions ainsi que de capital réservé pour des options, des bons de souscription d'actions, des conversions ou autres exigences ont été correctement enregistrés ou mentionnés dans les notes annexées aux états financiers.

344 - COLLECTE D'INFORMATIONS

9Q - QUESTIONNAIRE SUR L'ENVIRONNEMENT INFORMATIQUE

Les usages en matière d'audit informatique retiennent les termes suivants (document de référence : COBIT, édité par l'AFAI) :
- les impératifs à examiner :
    - efficacité du processus,
    - efficience dans l'utilisation des ressources,
    - confidentialité de l'information,
    - intégrité de l'information,
    - disponibilité de l'information,
    - conformité aux réglementations,
    - fiabilité de l'information.
- et les ressources, se définissant en :
    - données,
    - applications,
    - technologies,
    - installations,
    - personnel.

La prise de connaissance vise à répertorier les informations utiles à l'appréciation de ces facteurs :

Nature	Description	Qualif.	*Renvoi*
Stratégie informatique			
- existence			
- maîtrise			
- intervenants			
- procédure			
- gestion du changement			
Fonction informatique			
- interne - externe			
- type d'organisation			
- fonctions internes			
- fonctions externes			
- compétences			
- formation			
- charge de travail			
- documentation			
Niveau de complexité			
- niveau d'automatisation			
- niveau d'intégration			
- niveau de disponibilité			
- niveau de performance			
- caractéristique syst. inf.			
Applications			
-			
-			

Interfaces			
-			
-			
Traitements			
-			
-			
Maintenance			
- maintenance système			
- fonction exploitation			
- maintenance logiciels			
- assistance utilisateurs			
- analyse des journaux			
Sécurité			
- accès au système			
- accès aux logiciels			
- accès aux données			
- sauvegardes			
- gestion des accès			
- gestion mots de passe			
- protection Internet			

41 - PRISE DE CONNAISSANCE DE L'ENVIRONNEMENT INFORMATIQUE

9R - QUESTIONNAIRE DE FIN DE MISSION

	Oui Non NA	*Renvoi*
Démarche mise en œuvre	*Visa*	
--- prise de connaissance : -- mise à jour des éléments du dossier -- examen analytique global -- identification des risques - plan de mission - lettre de mission --- évaluation du contrôle interne : -- actualisation de la connaissance des procédures -- tests de conformité -- tests de procédures - évaluation du système de contrôle - adaptation de l'approche d'audit - détermination du programme de contrôle des comptes --- révision des comptes -- procédures analytiques - feuilles maîtresses -- contrôles substantifs - techniques mises en œuvre - observation - confirmation - calculs - lettre d'affirmation - conclusions sur les assertions - préparation de l'opinion sur les comptes --- finalisation -- contrôle des états de synthèse dont l'ETIC -- conformité avec les éléments audités -- examen des événements post clôture -- vérifications spécifiques - note de synthèse - communications - sur les contrôles - sur des irrégularités, inexactitudes, infractions - rapport général - rapport spécial --- en cas de co-commissariat aux comptes -- revue réciproque des dossiers de travail -- concordance des opinions		

Supervision du dossier	*Visa*	
-- revue des feuilles de travail - les orientations issues des phases d'initiation de la mission ont été prises en compte - les feuilles maîtresses sont cohérentes avec les états de synthèse - tous les contrôles programmés ont été effectués - les travaux sont documentés et référencés - les points en suspens sont traités - les conclusions sont correctes - la note de synthèse est complète -- revue des états de synthèse - les ajustements proposés ont été pris en compte - les comptes sont complets et cohérents avec les éléments collectés au cours de la mission - l'ETIC est complet et cohérent avec les éléments collectés au cours de la mission - les risques relatifs à la continuité d'exploitation sont pris en compte -- gestion de la mission - mise à jour du relevé des temps passés - rapprochement des temps passés et du budget - analyse des écarts - mise en œuvre des procédures internes de revue de qualité - établissement de la déclaration d'activité - mise à jour du dossier permanent - état des points à suivre en N+1		
Communication	*Visa*	
-- compte rendu de mission - écrit - oral (note de résumé dans le dossier) - cohérent avec les conclusions de la mission et l'opinion -- recommandations - sur le contrôle interne - sur les comptes - cohérent avec les conclusions de la mission et l'opinion -- rapports - général - spécial -- assemblée générale - présence - communication sur des événements postérieurs à la clôture de l'exercice et à la date de signature du rapport général		

74 - NOTE DE SYNTHESE

9S - TRAME DE NOTE DE SYNTHESE

1. Présentation de la mission
    - Société :
    - Date de clôture des comptes :
    - Date de la lettre de mission :
    - Dates d'intervention :
    - Date de fin du mandat de commissariat aux comptes :

2. Présentation de l'entité
    - Activité et stratégie de l'entreprise :
    - Faits marquants de l'exercice :
    - Compte de résultat synthétique :
    - Bilan synthétique :
    - Engagements hors bilan :

3. Déroulement de la mission
    - Rappel des risques identifiés lors de la planification :
    - Rappel de la stratégie d'audit :
    - Commentaires sur le déroulement de la mission :

4. Résultat des contrôles
    - Forces et faiblesses de contrôle interne :
    - Points issus des contrôles par cycle :
    - Aspects fiscaux et sociaux :
    - Aspects juridiques :
    - Evènements post clôture :

5. Synthèse
    - Rappel du seuil de signification global :
    - Synthèse des ajustements et redressements :
    - Incertitudes résiduelles :
    - Changements de méthode :

6. Conclusion
    - Nature de la certification :
    - Communications et rapports :
    - Points à suivre sur l'exercice suivant :

74 - NOTE DE SYNTHESE

9T - RAPPORT GENERAL SUR LES ÉTATS DE SYNTHÈSE

Dans tous les cas, l'entête du rapport comporte :

- les nom et coordonnées du commissaire aux comptes,
- les nom et coordonnées de l'entité objet de l'audit
- le titre du rapport.

De même, le rapport est suivi :

- de la mention des lieu et date d'établissement de celui-ci,
- de la signature du (ou des) commissaire(s) aux comptes.

Dès lors que le rapport comporte plusieurs pages, il est recommandé d'apposer un visa sur chacune des pages.

Les modèles présentés ci-après sont strictement extraits du manuel des normes, et ont été ici incorporés avec les mêmes dispositions de renvoi par lien hypertexte (sur le numéro de page) que les modèles de documents intégrés plus avant ; figurent à ce niveau, les rapports utilisés dans le cadre de la mission générale :

Page 123 : A. RAPPORT GENERAL SANS RESERVE

Page 124 : B. RAPPORT GENERAL AVEC RESERVES (REPRISE DES RESERVES DE L'EXERCICE PRECEDENT)

Page 125 : C. RAPPORT GENERAL AVEC RESERVES (REPRISE DES RESERVES DE L'EXERCICE PRECEDENT, D'UN AUTRE AUDITEUR)

Page 127 : D. RAPPORT GENERAL AVEC RESERVES (LIMITATION DE L'ETENDUE DES TRAVAUX : STOCKS D'OUVERTURE)

Page 128 : E. RAPPORT GENERAL AVEC RESERVES (LIMITATION DE L'ETENDUE DES TRAVAUX : CONFIRMATION DIRECTE)

Page 130 : F. RAPPORT GENERAL AVEC RESERVES (LIMITATION DE L'ETENDUE DES TRAVAUX : FAIBLESSE NOTOIRE DU CONTRÔLE INTERNE)

Page 131 : G. RAPPORT GENERAL AVEC RESERVES (INCERTITUDE)

Page 132 : H. RAPPORT GENERAL AVEC RESERVES (REFUS D'EMETTRE UNE OPINION)

Page 133 : I. RAPPORT GENERAL SANS RESERVE (CONTINUITE D'EXPLOITATION)

Page 135 : J. RAPPORT GENERAL SANS RESERVE (CHANGEMENT DE METHODE)

Page 136 : K. RAPPORT GENERAL AVEC RESERVES (EVENEMENT POSTERIEUR A LA CLÔTURE)

Page 137 : L. RAPPORT GENERAL AVEC RESERVES (ABSENCE D'ETIC)

Page 138 : M. RAPPORT GENERAL AVEC RESERVES (ETIC INSUFFISANT)

Page 139 : N. RAPPORT GENERAL AVEC RESERVES (REJET)

Page 141 : O. RAPPORT GENERAL AVEC RESERVES (LIMITATION DU FAIT DE LA NON PRESENTATION DE COMPTES CONSOLIDES)

Page 141 : P. RAPPORT D'AUDIT

Page 142 : Q. RAPPORT SUR LES COMPTES CONSOLIDES

A. RAPPORT GENERAL SANS RESERVE

Conformément à la mission qui nous a été confiée par votre Assemblée Générale du JJ/MM/AAAA, nous avons procédé à l'audit des états de synthèse de la société XXX clôturés au JJ/MM/AAAA, lesquels comprennent le bilan, le compte de produits et charges, l'état des soldes de gestion, le tableau de financement et l'état des informations complémentaires (ETIC) relatifs à l'exercice clos à cette date.
Ces états de synthèse, qui font ressortir un montant de capitaux propres et assimilés totalisant : X Dh. dont un bénéfice net (ou ne perte nette) de : X Dh., sont la responsabilité des organes de gestion de la société. Notre responsabilité consiste à émettre une opinion sur ces états de synthèse sur la base de notre audit.

Nous avons effectué notre audit selon les normes de la Profession. Ces normes requièrent qu'un tel audit soit planifié et exécuté de manière à obtenir une assurance raisonnable que les états de synthèse ne comportent pas d'anomalie significative. Un audit comprend l'examen, sur la base de sondages, des documents justifiant les montants et informations contenus dans les états de synthèse. Un audit comprend également une appréciation des principes comptables utilisés, des estimations significatives faites par la Direction Générale (Gérance) ainsi que la présentation générale des comptes. Nous estimons que notre audit fournit un fondement raisonnable à notre opinion.

Opinion sur les états de synthèse

A notre avis, les états de synthèse cités au premier paragraphe ci-dessus donnent, dans tous leurs aspects significatifs, une image fidèle du patrimoine et de la situation financière de la société XXX au JJ/MM/AAAA (date de clôture) ainsi que du résultat de ses opérations et de l'évolution de ses flux de trésorerie pour l'exercice clos à cette date, conformément aux principes comptables admis au Maroc.

Vérifications et informations spécifiques

Nous avons procédé également aux vérifications spécifiques prévues par la loi et nous nous sommes assurés notamment de la concordance des informations données dans le rapport de gestion du Conseil d'Administration (ou Directoire ou Gérance) destiné aux actionnaires (ou associés) avec les états de synthèse de la société.

+ Informations à donner, le cas échéant, sur les aspects suivants :
- *risque de non continuité de l'exploitation,*
- *changements dans les principes, méthodes d'évaluation ou de présentation par rapport à l'exercice précédent,*
- *prise de participation,*
- *irrégularité dans la tenue du registre des procès-verbaux du Conseil d'Administration.*

B. RAPPORT GENERAL AVEC RESERVES (REPRISE DES RESERVES DE L'EXERCICE PRECEDENT)

Conformément à la mission qui nous a été confiée par votre Assemblée Générale du JJ/MM/AAAA, nous avons procédé à l'audit des états de synthèse de la société XXX clôturés au JJ/MM/AAAA, lesquels comprennent le bilan, le compte de produits et charges, l'état des soldes de gestion, le tableau de financement et l'état des informations complémentaires (ETIC) relatifs à l'exercice clos à cette date.
Ces états de synthèse, qui font ressortir un montant de capitaux propres et assimilés totalisant : X Dh. dont un bénéfice net (ou ne perte nette) de : X Dh., sont la responsabilité des organes de gestion de la société. Notre responsabilité consiste à émettre une opinion sur ces états de synthèse sur la base de notre audit.

Nous avons effectué notre audit selon les normes de la Profession. Ces normes requièrent qu'un tel audit soit planifié et exécuté de manière à obtenir une assurance raisonnable que les états de synthèse ne comportent pas d'anomalie significative. Un audit comprend l'examen, sur la base de sondages, des documents justifiant les montants et informations contenus dans les états de synthèse. Un audit comprend également une appréciation des principes comptables utilisés, des estimations significatives faites par la Direction Générale (Gérance) ainsi que la présentation générale des comptes. Nous estimons que notre audit fournit un fondement raisonnable à notre opinion.

Opinion sur les états de synthèse

Exposé succinct mais pertinent du contenu de la réserve ; une réserve par paragraphe ; placer les réserves constituant une incertitude ou non chiffrées en premier lieu, suivies des réserves chiffrées. Le chiffrage de chaque réserve doit consister à donner l'impact respectivement sur le résultat net et sur les capitaux propres et assimilés. En cas de plusieurs réserves chiffrées, prévoir un paragraphe supplémentaire indiquant l'effet cumulé des réserves chiffrées.

Exemple :
Notre rapport d'audit relatif à l'exercice précédent faisait part de la non-constatation d'une provision pour dépréciation des créances de l'ordre de X M. Dh. La constatation de cette provision au cours de l'exercice a eu donc pour effet de sous estimer le bénéfice de l'exercice clos le JJ/MM/AAAA de l'ordre de X M. Dh.

A notre avis, à l'exception des situations décrites aux paragraphes …, les états de synthèse cités au premier paragraphe ci-dessus donnent, dans tous leurs aspects significatifs, une image fidèle du patrimoine et de la situation financière de la société XXX au JJ/MM/AAAA (date de clôture) ainsi que du résultat de ses opérations et de l'évolution de ses flux de trésorerie pour l'exercice clos à cette date, conformément aux principes comptables admis au Maroc.

Vérifications et informations spécifiques

Nous avons procédé également aux vérifications spécifiques prévues par la loi et nous nous sommes assurés notamment de la concordance des informations données dans le rapport de gestion du Conseil d'Administration (ou Directoire ou Gérance) destiné aux actionnaires (ou associés) avec les états de synthèse de la société.

+ Informations à donner, le cas échéant, sur les aspects suivants :
risque de non continuité de l'exploitation,
- *changements dans les principes, méthodes d'évaluation ou de présentation par rapport à l'exercice précédent,*
- *prise de participation,*
- *irrégularité dans la tenue du registre des procès-verbaux du Conseil d'Administration.*

C. RAPPORT GENERAL AVEC RESERVES (REPRISE DES RESERVES DE L'EXERCICE PRECEDENT, D'UN AUTRE AUDITEUR)

Conformément à la mission qui nous a été confiée par votre Assemblée Générale du JJ/MM/AAAA, nous avons procédé à l'audit des états de synthèse de la société XXX clôturés au JJ/MM/AAAA, lesquels comprennent le bilan, le compte de produits et charges, l'état des soldes de gestion, le tableau de financement et l'état des informations complémentaires (ETIC) relatifs à l'exercice clos à cette date.
Ces états de synthèse, qui font ressortir un montant de capitaux propres et assimilés totalisant : X Dh. dont un bénéfice net (ou ne perte nette) de : X Dh., sont la responsabilité des organes de gestion de la société. Notre responsabilité consiste à émettre une opinion sur ces états de synthèse sur la base de notre audit.

Nous avons effectué notre audit selon les normes de la Profession. Ces normes requièrent qu'un tel audit soit planifié et exécuté de manière à obtenir une assurance raisonnable que les états de synthèse ne comportent pas d'anomalie significative. Un audit comprend l'examen, sur la base de sondages, des documents justifiant les montants et informations contenus dans les états de synthèse. Un audit comprend également une appréciation des principes comptables utilisés, des estimations significatives faites par la Direction Générale (Gérance) ainsi que la présentation générale des comptes. Nous estimons que notre audit fournit un fondement raisonnable à notre opinion.

Opinion sur les états de synthèse

Exposé succinct mais pertinent du contenu de la réserve ; une réserve par paragraphe ; placer les réserves constituant une incertitude ou non chiffrées en premier lieu, suivies des réserves chiffrées. Le chiffrage de chaque réserve doit consister à donner l'impact respectivement sur le résultat net et sur les capitaux propres et assimilés. En cas de plusieurs réserves chiffrées, prévoir un paragraphe supplémentaire indiquant l'effet cumulé des réserves chiffrées.

Exemple :
Les états de synthèse de la société au terme de l'exercice précédent ont été audités par un autre auditeur dont le rapport en date du JJ/MM/AAAA exprime une opinion avec réserve du fait de l'insuffisance de provisions pour créances douteuses.
Les créances évoquées ci-dessus étaient toujours impayées au terme du présent exercice et aucune provision pour dépréciation n'a été enregistrée dans les comptes. En conséquence, les provisions pour créances douteuses pour cet exercice et le précédent devraient être augmentées de X Dh., et le bénéfice net pour l'exercice précédent, ainsi que la situation nette au JJ/MM/AAAA devraient être réduits de X Dh.

A notre avis, à l'exception des situations décrites aux paragraphes …, les états de synthèse cités au premier paragraphe ci-dessus donnent, dans tous leurs aspects significatifs, une image fidèle du patrimoine et de la situation financière de la société XXX au JJ/MM/AAAA (date de clôture) ainsi que du résultat de ses opérations et de l'évolution de ses flux de trésorerie pour l'exercice clos à cette date, conformément aux principes comptables admis au Maroc.

Vérifications et informations spécifiques

Nous avons procédé également aux vérifications spécifiques prévues par la loi et nous nous sommes assurés notamment de la concordance des informations données dans le rapport de gestion du Conseil d'Administration (ou Directoire ou Gérance) destiné aux actionnaires (ou associés) avec les états de synthèse de la société.

+ Informations à donner, le cas échéant, sur les aspects suivants :
- *risque de non continuité de l'exploitation,*
- *changements dans les principes, méthodes d'évaluation ou de présentation par rapport à l'exercice précédent,*
- *prise de participation,*
- *irrégularité dans la tenue du registre des procès-verbaux du Conseil d'Administration.*

D. RAPPORT GENERAL AVEC RESERVES (LIMITATION DE L'ETENDUE DES TRAVAUX : STOCKS D'OUVERTURE)

Conformément à la mission qui nous a été confiée par votre Assemblée Générale du JJ/MM/AAAA, nous avons procédé à l'audit des états de synthèse de la société XXX clôturés au JJ/MM/AAAA, lesquels comprennent le bilan, le compte de produits et charges, l'état des soldes de gestion, le tableau de financement et l'état des informations complémentaires (ETIC) relatifs à l'exercice clos à cette date.
Ces états de synthèse, qui font ressortir un montant de capitaux propres et assimilés totalisant : X Dh. dont un bénéfice net (ou ne perte nette) de : X Dh., sont la responsabilité des organes de gestion de la société. Notre responsabilité consiste à émettre une opinion sur ces états de synthèse sur la base de notre audit.

Nous avons effectué notre audit selon les normes de la Profession. Ces normes requièrent qu'un tel audit soit planifié et exécuté de manière à obtenir une assurance raisonnable que les états de synthèse ne comportent pas d'anomalie significative. Un audit comprend l'examen, sur la base de sondages, des documents justifiant les montants et informations contenus dans les états de synthèse. Un audit comprend également une appréciation des principes comptables utilisés, des estimations significatives faites par la Direction Générale (Gérance) ainsi que la présentation générale des comptes. Nous estimons que notre audit fournit un fondement raisonnable à notre opinion.

Opinion sur les états de synthèse

Exposé succinct mais pertinent du contenu de la réserve ; une réserve par paragraphe ; placer les réserves constituant une incertitude ou non chiffrées en premier lieu, suivies des réserves chiffrées. Le chiffrage de chaque réserve doit consister à donner l'impact respectivement sur le résultat net et sur les capitaux propres et assimilés. En cas de plusieurs réserves chiffrées, prévoir un paragraphe supplémentaire indiquant l'effet cumulé des réserves chiffrées.

Exemple 1 - stocks d'ouverture non significatifs :
Nous n'avons pas assisté à l'inventaire physique des stocks portés au bilan de l'exercice précédent, pour une valeur de X Dh., cette date précédant notre nomination comme commissaire aux comptes ; de même, les autres procédures d'audit que nous avons effectuées ne nous ont pas permis de vérifier les quantités en stocks à cette date.

A notre avis, à l'exception des situations décrites aux paragraphes …, les états de synthèse cités au premier paragraphe ci-dessus donnent, dans tous leurs aspects significatifs, une image fidèle du patrimoine et de la situation financière de la société XXX au JJ/MM/AAAA (date de clôture) ainsi que du résultat de ses opérations et de l'évolution de ses flux de trésorerie pour l'exercice clos à cette date, conformément aux principes comptables admis au Maroc.

Exemple 2 - stocks d'ouverture significatifs :
Nous n'avons pas assisté à l'inventaire physique des stocks portés au bilan de l'exercice précédent pour une valeur de X Dh., cette date précédant notre nomination comme commissaire aux comptes ; de même, les autres procédures d'audit que nous avons effectuées ne nous ont pas permis de vérifier les quantités en stocks à cette date.

Compte tenu de l'importance des stocks eu égard au résultat des opérations de la société pour l'exercice se terminant le JJ/MM/AAAA, nous ne sommes pas en mesure d'exprimer, et nous n'exprimons pas d'opinion sur le résultat de ses opérations et sur les flux de sa trésorerie pour l'exercice clos à cette date.

A notre avis, le bilan cité au premier paragraphe ci-dessus donne, dans tous leurs aspects significatifs, une image fidèle du patrimoine et de la situation financière de la société XXX au JJ/MM/AAAA (date de clôture) conformément aux principes comptables admis au Maroc.

Vérifications et informations spécifiques

Nous avons procédé également aux vérifications spécifiques prévues par la loi et nous nous sommes assurés notamment de la concordance des informations données dans le rapport de gestion du Conseil d'Administration (ou Directoire ou Gérance) destiné aux actionnaires (ou associés) avec les états de synthèse de la société.

+ Informations à donner, le cas échéant, sur les aspects suivants :
- *risque de non continuité de l'exploitation,*
- *changements dans les principes, méthodes d'évaluation ou de présentation par rapport à l'exercice précédent,*
- *prise de participation,*
- *irrégularité dans la tenue du registre des procès-verbaux du Conseil d'Administration.*

E. RAPPORT GENERAL AVEC RESERVES (LIMITATION DE L'ETENDUE DES TRAVAUX : CONFIRMATION DIRECTE)

Conformément à la mission qui nous a été confiée par votre Assemblée Générale du JJ/MM/AAAA, nous avons procédé à l'audit des états de synthèse de la société XXX clôturés au JJ/MM/AAAA, lesquels comprennent le bilan, le compte de produits et charges, l'état des soldes de gestion, le tableau de financement et l'état des informations complémentaires (ETIC) relatifs à l'exercice clos à cette date.
Ces états de synthèse, qui font ressortir un montant de capitaux propres et assimilés totalisant : X Dh. dont un bénéfice net (ou ne perte nette) de : X Dh., sont la responsabilité des organes de gestion de la société. Notre responsabilité consiste à émettre une opinion sur ces états de synthèse sur la base de notre audit.

Nous avons effectué notre audit selon les normes de la Profession. Ces normes requièrent qu'un tel audit soit planifié et exécuté de manière à obtenir une assurance raisonnable que les états de synthèse ne comportent pas d'anomalie significative. Un audit comprend l'examen, sur la base de sondages, des documents justifiant les montants et informations contenus dans les états de synthèse. Un audit comprend également une appréciation des principes comptables utilisés, des estimations significatives faites par la Direction Générale (Gérance) ainsi que la présentation générale des comptes. Nous estimons que notre audit fournit un fondement raisonnable à notre opinion.

Opinion sur les états de synthèse

Exposé succinct mais pertinent du contenu de la réserve ; une réserve par paragraphe ; placer les réserves constituant une incertitude ou non chiffrées en premier lieu, suivies des réserves chiffrées. Le chiffrage de chaque réserve doit consister à donner l'impact respectivement sur le résultat net et sur les capitaux propres et assimilés. En cas de plusieurs réserves chiffrées, prévoir un paragraphe supplémentaire indiquant l'effet cumulé des réserves chiffrées.

Exemple :
Malgré notre demande formulée auprès de la direction, nous n'avons pu procéder à la confirmation directe des clients de la branche d'activité "conserves". Les autres procédures de contrôle mises en œuvre ne nous ont pas permis de valider les créances de ce secteur qui s'élevaient à X Dh. au JJ/MM/AAAA.

A notre avis, à l'exception des situations décrites aux paragraphes …, les états de synthèse cités au premier paragraphe ci-dessus donnent, dans tous leurs aspects significatifs, une image fidèle du patrimoine et de la situation financière de la société XXX au JJ/MM/AAAA (date de clôture) ainsi que du résultat de ses opérations et de l'évolution de ses flux de trésorerie pour l'exercice clos à cette date, conformément aux principes comptables admis au Maroc.

Vérifications et informations spécifiques

Nous avons procédé également aux vérifications spécifiques prévues par la loi et nous nous sommes assurés notamment de la concordance des informations données dans le rapport de gestion du Conseil d'Administration (ou Directoire ou Gérance) destiné aux actionnaires (ou associés) avec les états de synthèse de la société.

+ Informations à donner, le cas échéant, sur les aspects suivants :
- *risque de non continuité de l'exploitation,*
- *changements dans les principes, méthodes d'évaluation ou de présentation par rapport à l'exercice précédent,*
- *prise de participation,*
- *irrégularité dans la tenue du registre des procès-verbaux du Conseil d'Administration.*

F. RAPPORT GENERAL AVEC RESERVES (LIMITATION DE L'ETENDUE DES TRAVAUX : FAIBLESSE NOTOIRE DU CONTRÔLE INTERNE)

Conformément à la mission qui nous a été confiée par votre Assemblée Générale du JJ/MM/AAAA, nous avons procédé à l'audit des états de synthèse de la société XXX clôturés au JJ/MM/AAAA, lesquels comprennent le bilan, le compte de produits et charges, l'état des soldes de gestion, le tableau de financement et l'état des informations complémentaires (ETIC) relatifs à l'exercice clos à cette date.
Ces états de synthèse, qui font ressortir un montant de capitaux propres et assimilés totalisant : X Dh. dont un bénéfice net (ou ne perte nette) de : X Dh., sont la responsabilité des organes de gestion de la société. Notre responsabilité consiste à émettre une opinion sur ces états de synthèse sur la base de notre audit.

Nous avons effectué notre audit selon les normes de la Profession. Ces normes requièrent qu'un tel audit soit planifié et exécuté de manière à obtenir une assurance raisonnable que les états de synthèse ne comportent pas d'anomalie significative. Un audit comprend l'examen, sur la base de sondages, des documents justifiant les montants et informations contenus dans les états de synthèse. Un audit comprend également une appréciation des principes comptables utilisés, des estimations significatives faites par la Direction Générale (Gérance) ainsi que la présentation générale des comptes. Nous estimons que notre audit fournit un fondement raisonnable à notre opinion.

Opinion sur les états de synthèse

Exposé succinct mais pertinent du contenu de la réserve ; une réserve par paragraphe ; placer les réserves constituant une incertitude ou non chiffrées en premier lieu, suivies des réserves chiffrées. Le chiffrage de chaque réserve doit consister à donner l'impact respectivement sur le résultat net et sur les capitaux propres et assimilés. En cas de plusieurs réserves chiffrées, prévoir un paragraphe supplémentaire indiquant l'effet cumulé des réserves chiffrées.

Exemple :
En raison de l'insuffisance des procédures de contrôle interne concernant l'enregistrement et le recouvrement des créances et de l'impossibilité de justifier ces créances au moyen d'autres procédures, nous n'avons pu vérifier le montant des comptes clients qui s'élevait à X Dh. au JJ/MM/AAAA.

A notre avis, à l'exception des situations décrites aux paragraphes …, les états de synthèse cités au premier paragraphe ci-dessus donnent, dans tous leurs aspects significatifs, une image fidèle du patrimoine et de la situation financière de la société XXX au JJ/MM/AAAA (date de clôture) ainsi que du résultat de ses opérations et de l'évolution de ses flux de trésorerie pour l'exercice clos à cette date, conformément aux principes comptables admis au Maroc.

Vérifications et informations spécifiques

Nous avons procédé également aux vérifications spécifiques prévues par la loi et nous nous sommes assurés notamment de la concordance des informations données dans le rapport de gestion du Conseil d'Administration (ou Directoire ou Gérance) destiné aux actionnaires (ou associés) avec les états de synthèse de la société.

+ Informations à donner, le cas échéant, sur les aspects suivants :
- *risque de non continuité de l'exploitation,*
- *changements dans les principes, méthodes d'évaluation ou de présentation par rapport à l'exercice précédent,*
- *prise de participation,*
- *irrégularité dans la tenue du registre des procès-verbaux du Conseil d'Administration.*

G. RAPPORT GENERAL AVEC RESERVES (INCERTITUDE)

Conformément à la mission qui nous a été confiée par votre Assemblée Générale du JJ/MM/AAAA, nous avons procédé à l'audit des états de synthèse de la société XXX clôturés au JJ/MM/AAAA, lesquels comprennent le bilan, le compte de produits et charges, l'état des soldes de gestion, le tableau de financement et l'état des informations complémentaires (ETIC) relatifs à l'exercice clos à cette date.
Ces états de synthèse, qui font ressortir un montant de capitaux propres et assimilés totalisant : X Dh. dont un bénéfice net (ou ne perte nette) de : X Dh., sont la responsabilité des organes de gestion de la société. Notre responsabilité consiste à émettre une opinion sur ces états de synthèse sur la base de notre audit.

Nous avons effectué notre audit selon les normes de la Profession. Ces normes requièrent qu'un tel audit soit planifié et exécuté de manière à obtenir une assurance raisonnable que les états de synthèse ne comportent pas d'anomalie significative. Un audit comprend l'examen, sur la base de sondages, des documents justifiant les montants et informations contenus dans les états de synthèse. Un audit comprend également une appréciation des principes comptables utilisés, des estimations significatives faites par la Direction Générale (Gérance) ainsi que la présentation générale des comptes. Nous estimons que notre audit fournit un fondement raisonnable à notre opinion.

Opinion sur les états de synthèse

Exposé succinct mais pertinent du contenu de la réserve ; une réserve par paragraphe ; placer les réserves constituant une incertitude ou non chiffrées en premier lieu, suivies des réserves chiffrées. Le chiffrage de chaque réserve doit consister à donner l'impact respectivement sur le résultat net et sur les capitaux propres et assimilés. En cas de plusieurs réserves chiffrées, prévoir un paragraphe supplémentaire indiquant l'effet cumulé des réserves chiffrées.

Exemple :

Nous attirons votre attention sur l'incertitude suivante exposée dans la note X de l'ETIC ; les comptes clients inscrits au bilan comprennent une créance de X Dh. qui fait l'objet d'un litige. Sur la base des informations disponibles à ce jour, il n'est pas possible d'évaluer l'issue de ce litige et d'apprécier si une provision pour créances douteuses s'avère nécessaire et pour quel montant.

A notre avis, à l'exception des situations décrites aux paragraphes …, les états de synthèse cités au premier paragraphe ci-dessus donnent, dans tous leurs aspects significatifs, une image fidèle du patrimoine et de la situation financière de la société XXX au JJ/MM/AAAA (date de clôture) ainsi que du résultat de ses opérations et de l'évolution de ses flux de trésorerie pour l'exercice clos à cette date, conformément aux principes comptables admis au Maroc.

Vérifications et informations spécifiques

Nous avons procédé également aux vérifications spécifiques prévues par la loi et nous nous sommes assurés notamment de la concordance des informations données dans le rapport de gestion du Conseil d'Administration (ou Directoire ou Gérance) destiné aux actionnaires (ou associés) avec les états de synthèse de la société.

+ Informations à donner, le cas échéant, sur les aspects suivants :
- *risque de non continuité de l'exploitation,*
- *changements dans les principes, méthodes d'évaluation ou de présentation par rapport à l'exercice précédent,*
- *prise de participation,*
- *irrégularité dans la tenue du registre des procès-verbaux du Conseil d'Administration.*

H. RAPPORT GENERAL AVEC RESERVES (REFUS D'EMETTRE UNE OPINION)

Conformément à la mission qui nous a été confiée par votre Assemblée Générale du JJ/MM/AAAA, nous avons procédé à l'audit des états de synthèse de la société XXX clôturés au JJ/MM/AAAA, lesquels comprennent le bilan, le compte de produits et charges, l'état des soldes de gestion, le tableau de financement et l'état des informations complémentaires (ETIC) relatifs à l'exercice clos à cette date.
Ces états de synthèse, qui font ressortir un montant de capitaux propres et assimilés totalisant : X Dh. dont un bénéfice net (ou ne perte nette) de : X Dh., sont la responsabilité des organes de gestion de la société. Notre responsabilité consiste à émettre une opinion sur ces états de synthèse sur la base de notre audit.

Nous avons effectué notre audit selon les normes de la Profession. Ces normes requièrent qu'un tel audit soit planifié et exécuté de manière à obtenir une assurance raisonnable que les états de synthèse ne comportent pas d'anomalie significative. Un audit comprend l'examen, sur la base de sondages, des documents justifiant les montants et informations contenus dans les états de synthèse. Un audit comprend également une appréciation des principes comptables utilisés, des estimations significatives faites par la Direction Générale (Gérance) ainsi que la présentation générale des comptes. Nous estimons que notre audit fournit un fondement raisonnable à notre opinion.

Opinion sur les états de synthèse

Exposé succinct mais pertinent du contenu de la réserve ; une réserve par paragraphe ; placer les réserves constituant une incertitude ou non chiffrées en premier lieu, suivies des réserves chiffrées. Le chiffrage de chaque réserve doit consister à donner l'impact respectivement sur le résultat net et sur les capitaux propres et assimilés. En cas de plusieurs réserves chiffrées, prévoir un paragraphe supplémentaire indiquant l'effet cumulé des réserves chiffrées.

Exemple :
Les ventes de la société ont été entièrement réalisées au comptant. Il n'existe aucun système de contrôle sur ces ventes sur lequel nous avons pu nous appuyer et nous n'avons pas pu mettre en œuvre des procédures d'audit alternatives satisfaisantes permettant d'obtenir l'assurance raisonnable que toutes les ventes au comptant ont été correctement enregistrées.

Compte tenu des situations décrites aux paragraphes …, nous ne sommes pas en mesure de nous assurer que les états de synthèse cités au premier paragraphe ci-dessus donnent, dans tous leurs aspects significatifs, une image fidèle du patrimoine et de la situation financière de la société XXX au JJ/MM/AAAA (date de clôture) ainsi que du résultat de ses opérations et de l'évolution de ses flux de trésorerie pour l'exercice clos à cette date, conformément aux principes comptables admis au Maroc. Par conséquent, nous n'émettons pas d'avis les concernant.

Vérifications et informations spécifiques

Nous avons procédé également aux vérifications spécifiques prévues par la loi et nous nous sommes assurés notamment de la concordance des informations données dans le rapport de gestion du Conseil d'Administration (ou Directoire ou Gérance) destiné aux actionnaires (ou associés) avec les états de synthèse de la société.

+ Informations à donner, le cas échéant, sur les aspects suivants :
- *risque de non continuité de l'exploitation,*
- *changements dans les principes, méthodes d'évaluation ou de présentation par rapport à l'exercice précédent,*
- *prise de participation,*
- *irrégularité dans la tenue du registre des procès-verbaux du Conseil d'Administration.*

I. RAPPORT GENERAL SANS RESERVE (CONTINUITE D'EXPLOITATION)

Conformément à la mission qui nous a été confiée par votre Assemblée Générale du JJ/MM/AAAA, nous avons procédé à l'audit des états de synthèse de la société XXX clôturés au JJ/MM/AAAA, lesquels comprennent le bilan, le compte de produits et charges, l'état des soldes de gestion, le tableau de financement et l'état des informations complémentaires (ETIC) relatifs à l'exercice clos à cette date.

Ces états de synthèse, qui font ressortir un montant de capitaux propres et assimilés totalisant : X Dh. dont un bénéfice net (ou ne perte nette) de : X Dh., sont la responsabilité des organes de gestion de la société. Notre responsabilité consiste à émettre une opinion sur ces états de synthèse sur la base de notre audit.

Nous avons effectué notre audit selon les normes de la Profession. Ces normes requièrent qu'un tel audit soit planifié et exécuté de manière à obtenir une assurance raisonnable que les états de synthèse ne comportent pas d'anomalie significative. Un audit comprend l'examen, sur la base de sondages, des documents justifiant les montants et informations contenus dans les états de synthèse. Un audit comprend également une appréciation des principes comptables utilisés, des estimations significatives faites par la Direction Générale (Gérance) ainsi que la présentation générale des comptes. Nous estimons que notre audit fournit un fondement raisonnable à notre opinion.

Opinion sur les états de synthèse

A notre avis, les états de synthèse cités au premier paragraphe ci-dessus donnent, dans tous leurs aspects significatifs, une image fidèle du patrimoine et de la situation financière de la société XXX au JJ/MM/AAAA (date de clôture) ainsi que du résultat de ses opérations et de l'évolution de ses flux de trésorerie pour l'exercice clos à cette date, conformément aux principes comptables admis au Maroc.

Sans remettre en cause l'opinion exprimée ci-dessus, nous attirons votre attention sur l'incertitude relative à la continuité de l'exploitation mentionnée dans l'état X de l'ETIC ; les états de synthèse font apparaître des pertes cumulées supérieures aux trois quarts du capital social. La direction générale estime que les associés continuent à apporter leur soutien financier à la société. Toutefois, les états de synthèse ci-joints ont été préparés selon le principe de la continuité d'exploitation et ne tiennent pas compte des ajustements qui s'avéreraient nécessaires si la société devait cesser son activité.

Vérifications et informations spécifiques

Nous avons procédé également aux vérifications spécifiques prévues par la loi et nous nous sommes assurés notamment de la concordance des informations données dans le rapport de gestion du Conseil d'Administration (ou Directoire ou Gérance) destiné aux actionnaires (ou associés) avec les états de synthèse de la société.

+ Informations à donner, le cas échéant, sur les aspects suivants :
- *risque de non continuité de l'exploitation,*
- *changements dans les principes, méthodes d'évaluation ou de présentation par rapport à l'exercice précédent,*
- *prise de participation,*
- *irrégularité dans la tenue du registre des procès-verbaux du Conseil d'Administration.*

J. RAPPORT GENERAL SANS RESERVE (CHANGEMENT DE METHODE)

Conformément à la mission qui nous a été confiée par votre Assemblée Générale du JJ/MM/AAAA, nous avons procédé à l'audit des états de synthèse de la société XXX clôturés au JJ/MM/AAAA, lesquels comprennent le bilan, le compte de produits et charges, l'état des soldes de gestion, le tableau de financement et l'état des informations complémentaires (ETIC) relatifs à l'exercice clos à cette date.
Ces états de synthèse, qui font ressortir un montant de capitaux propres et assimilés totalisant : X Dh. dont un bénéfice net (ou ne perte nette) de : X Dh., sont la responsabilité des organes de gestion de la société. Notre responsabilité consiste à émettre une opinion sur ces états de synthèse sur la base de notre audit.

Nous avons effectué notre audit selon les normes de la Profession. Ces normes requièrent qu'un tel audit soit planifié et exécuté de manière à obtenir une assurance raisonnable que les états de synthèse ne comportent pas d'anomalie significative. Un audit comprend l'examen, sur la base de sondages, des documents justifiant les montants et informations contenus dans les états de synthèse. Un audit comprend également une appréciation des principes comptables utilisés, des estimations significatives faites par la Direction Générale (Gérance) ainsi que la présentation générale des comptes. Nous estimons que notre audit fournit un fondement raisonnable à notre opinion.

Opinion sur les états de synthèse

A notre avis, les états de synthèse cités au premier paragraphe ci-dessus donnent, dans tous leurs aspects significatifs, une image fidèle du patrimoine et de la situation financière de la société XXX au JJ/MM/AAAA (date de clôture) ainsi que du résultat de ses opérations et de l'évolution de ses flux de trésorerie pour l'exercice clos à cette date, conformément aux principes comptables admis au Maroc.

Exemple :
Sans remettre en cause l'opinion exprimée ci-dessus, nous attirons votre attention sur les états X de l'ETIC, qui exposent un changement de méthode d'évaluation des stocks dont l'effet a été d'augmenter (ou diminuer) la valeur des stocks à la fin de l'exercice de l'ordre de X Dh.

Vérifications et informations spécifiques

Nous avons procédé également aux vérifications spécifiques prévues par la loi et nous nous sommes assurés notamment de la concordance des informations données dans le rapport de gestion du Conseil d'Administration (ou Directoire ou Gérance) destiné aux actionnaires (ou associés) avec les états de synthèse de la société.

+ Informations à donner, le cas échéant, sur les aspects suivants :
- *risque de non continuité de l'exploitation,*
- *changements dans les principes, méthodes d'évaluation ou de présentation par rapport à l'exercice précédent,*
- *prise de participation,*
- *irrégularité dans la tenue du registre des procès-verbaux du Conseil d'Administration.*

K. RAPPORT GENERAL AVEC RESERVES (EVENEMENT POSTERIEUR A LA CLÔTURE)

Conformément à la mission qui nous a été confiée par votre Assemblée Générale du JJ/MM/AAAA, nous avons procédé à l'audit des états de synthèse de la société XXX clôturés au JJ/MM/AAAA, lesquels comprennent le bilan, le compte de produits et charges, l'état des soldes de gestion, le tableau de financement et l'état des informations complémentaires (ETIC) relatifs à l'exercice clos à cette date.
Ces états de synthèse, qui font ressortir un montant de capitaux propres et assimilés totalisant : X Dh. dont un bénéfice net (ou ne perte nette) de : X Dh., sont la responsabilité des organes de gestion de la société. Notre responsabilité consiste à émettre une opinion sur ces états de synthèse sur la base de notre audit.

Nous avons effectué notre audit selon les normes de la Profession. Ces normes requièrent qu'un tel audit soit planifié et exécuté de manière à obtenir une assurance raisonnable que les états de synthèse ne comportent pas d'anomalie significative. Un audit comprend l'examen, sur la base de sondages, des documents justifiant les montants et informations contenus dans les états de synthèse. Un audit comprend également une appréciation des principes comptables utilisés, des estimations significatives faites par la Direction Générale (Gérance) ainsi que la présentation générale des comptes. Nous estimons que notre audit fournit un fondement raisonnable à notre opinion.

Opinion sur les états de synthèse

Exposé succinct mais pertinent du contenu de la réserve ; une réserve par paragraphe ; placer les réserves constituant une incertitude ou non chiffrées en premier lieu, suivies des réserves chiffrées. Le chiffrage de chaque réserve doit consister à donner l'impact respectivement sur le résultat net et sur les capitaux propres et assimilés. En cas de plusieurs réserves chiffrées, prévoir un paragraphe supplémentaire indiquant l'effet cumulé des réserves chiffrées.

Exemple :
Les comptes clients comprennent une créance de X Dh. provisionnée à concurrence de X Dh. Le client concerné a été déclaré en liquidation de biens en janvier de cette année et la liquidation en cours laisse envisager une perte totale de la créance ; cet événement, postérieur à la date de clôture de l'exercice, aurait dû conduire à constituer une provision supplémentaire de X Dh. et à réduire en conséquence le bénéfice de l'exercice de X Dh. après impôt sur les sociétés.

A notre avis, à l'exception des situations décrites aux paragraphes …, les états de synthèse cités au premier paragraphe ci-dessus donnent, dans tous leurs aspects significatifs, une image fidèle du patrimoine et de la situation financière de la société XXX au JJ/MM/AAAA (date de clôture) ainsi que du résultat de ses opérations et de l'évolution de ses flux de trésorerie pour l'exercice clos à cette date, conformément aux principes comptables admis au Maroc.

Vérifications et informations spécifiques

Nous avons procédé également aux vérifications spécifiques prévues par la loi et nous nous sommes assurés notamment de la concordance des informations données dans le rapport de gestion du Conseil d'Administration (ou Directoire ou Gérance) destiné aux actionnaires (ou associés) avec les états de synthèse de la société.

+ Informations à donner, le cas échéant, sur les aspects suivants :
- *risque de non continuité de l'exploitation,*
- *changements dans les principes, méthodes d'évaluation ou de présentation par rapport à l'exercice précédent,*
- *prise de participation,*
- *irrégularité dans la tenue du registre des procès-verbaux du Conseil d'Administration.*

L. RAPPORT GENERAL AVEC RESERVES (ABSENCE D'ETIC)

Conformément à la mission qui nous a été confiée par votre Assemblée Générale du JJ/MM/AAAA, nous avons procédé à l'audit des états de synthèse de la société XXX clôturés au JJ/MM/AAAA, lesquels comprennent le bilan, le compte de produits et charges, l'état des soldes de gestion, le tableau de financement et l'état des informations complémentaires (ETIC) relatifs à l'exercice clos à cette date.
Ces états de synthèse, qui font ressortir un montant de capitaux propres et assimilés totalisant : X Dh. dont un bénéfice net (ou ne perte nette) de : X Dh., sont la responsabilité des organes de gestion de la société. Notre responsabilité consiste à émettre une opinion sur ces états de synthèse sur la base de notre audit.

Nous avons effectué notre audit selon les normes de la Profession. Ces normes requièrent qu'un tel audit soit planifié et exécuté de manière à obtenir une assurance raisonnable que les états de synthèse ne comportent pas d'anomalie significative. Un audit comprend l'examen, sur la base de sondages, des documents justifiant les montants et informations contenus dans les états de synthèse. Un audit comprend également une appréciation des principes comptables utilisés, des estimations significatives faites par la Direction Générale (Gérance) ainsi que la présentation générale des comptes. Nous estimons que notre audit fournit un fondement raisonnable à notre opinion.

Opinion sur les états de synthèse

Exposé succinct mais pertinent du contenu de la réserve ; une réserve par paragraphe ; placer les réserves constituant une incertitude ou non chiffrées en premier lieu, suivies des réserves chiffrées. Le chiffrage de chaque réserve doit consister à donner l'impact respectivement sur le résultat net et sur les capitaux propres et assimilés. En cas de plusieurs réserves chiffrées, prévoir un paragraphe supplémentaire indiquant l'effet cumulé des réserves chiffrées.

Exemple :
Au cours de notre audit, nous avons constaté que, contrairement aux dispositions du plan comptable général, les états de synthèse présentés par la société ne comportent pas l'état des informations complémentaires (ETIC) indiquant notamment les principes comptables suivis et donnant les explications nécessaires sur le contenu des postes du bilan et du compte de résultat.

A notre avis, et en raison des faits exposés ci-dessus, nous sommes d'avis que les états de synthèse cités au premier paragraphe ci-dessus ne donnent pas, dans tous leurs aspects significatifs, une image fidèle du patrimoine et de la situation financière de la société XXX au JJ/MM/AAAA (date de clôture), ni du résultat de ses opérations, ni de l'évolution de ses flux de trésorerie pour l'exercice clos à cette date, conformément aux principes comptables admis au Maroc.

Vérifications et informations spécifiques

Nous avons procédé également aux vérifications spécifiques prévues par la loi et nous nous sommes assurés notamment de la concordance des informations données dans le rapport de gestion du Conseil d'Administration (ou Directoire ou Gérance) destiné aux actionnaires (ou associés) avec les états de synthèse de la société.

+ Informations à donner, le cas échéant, sur les aspects suivants :
- *risque de non continuité de l'exploitation,*
- *changements dans les principes, méthodes d'évaluation ou de présentation par rapport à l'exercice précédent,*
- *prise de participation,*
- *irrégularité dans la tenue du registre des procès-verbaux du Conseil d'Administration.*

M. RAPPORT GENERAL AVEC RESERVES (ETIC INSUFFISANT)

Conformément à la mission qui nous a été confiée par votre Assemblée Générale du JJ/MM/AAAA, nous avons procédé à l'audit des états de synthèse de la société XXX clôturés au JJ/MM/AAAA, lesquels comprennent le bilan, le compte de produits et charges, l'état des soldes de gestion, le tableau de financement et l'état des informations complémentaires (ETIC) relatifs à l'exercice clos à cette date.
Ces états de synthèse, qui font ressortir un montant de capitaux propres et assimilés totalisant : X Dh. dont un bénéfice net (ou ne perte nette) de : X Dh., sont la responsabilité des organes de gestion de la société. Notre responsabilité consiste à émettre une opinion sur ces états de synthèse sur la base de notre audit.

Nous avons effectué notre audit selon les normes de la Profession. Ces normes requièrent qu'un tel audit soit planifié et exécuté de manière à obtenir une assurance raisonnable que les états de synthèse ne comportent pas d'anomalie significative. Un audit comprend l'examen, sur la base de sondages, des documents justifiant les montants et informations contenus dans les états de synthèse. Un audit comprend également une appréciation des principes comptables utilisés, des estimations significatives faites par la Direction Générale (Gérance) ainsi que la présentation générale des comptes. Nous estimons que notre audit fournit un fondement raisonnable à notre opinion.

Opinion sur les états de synthèse

Exposé succinct mais pertinent du contenu de la réserve ; une réserve par paragraphe ; placer les réserves constituant une incertitude ou non chiffrées en premier lieu, suivies des réserves chiffrées. Le chiffrage de chaque réserve doit consister à donner l'impact respectivement sur le résultat net et sur les capitaux propres et assimilés. En cas de plusieurs réserves chiffrées, prévoir un paragraphe supplémentaire indiquant l'effet cumulé des réserves chiffrées.

Exemple :
L'état des informations complémentaires (ETIC) joint aux états de synthèse de votre société ne comprend pas toutes les informations prévues par le plan comptable marocain et nécessaires à la compréhension des comptes. Il a été omis de mentionner, notamment, le contenu des immobilisations incorporelles et financières, lesquelles représentent plus de 25% du total du bilan.

A notre avis, à l'exception des situations décrites aux paragraphes …, les états de synthèse cités au premier paragraphe ci-dessus donnent, dans tous leurs aspects significatifs, une image fidèle du patrimoine et de la situation financière de la société XXX au JJ/MM/AAAA (date de clôture) ainsi que du résultat de ses opérations et de l'évolution de ses flux de trésorerie pour l'exercice clos à cette date, conformément aux principes comptables admis au Maroc.

Vérifications et informations spécifiques

Nous avons procédé également aux vérifications spécifiques prévues par la loi et nous nous sommes assurés notamment de la concordance des informations données dans le rapport de gestion du Conseil d'Administration (ou Directoire ou Gérance) destiné aux actionnaires (ou associés) avec les états de synthèse de la société.

+ Informations à donner, le cas échéant, sur les aspects suivants :
- *risque de non continuité de l'exploitation,*
- *changements dans les principes, méthodes d'évaluation ou de présentation par rapport à l'exercice précédent,*
- *prise de participation,*
- *irrégularité dans la tenue du registre des procès-verbaux du Conseil d'Administration.*

N. RAPPORT GENERAL AVEC RESERVES (REJET)

Conformément à la mission qui nous a été confiée par votre Assemblée Générale du JJ/MM/AAAA, nous avons procédé à l'audit des états de synthèse de la société XXX clôturés au JJ/MM/AAAA, lesquels comprennent le bilan, le compte de produits et charges, l'état des soldes de gestion, le tableau de financement et l'état des informations complémentaires (ETIC) relatifs à l'exercice clos à cette date.
Ces états de synthèse, qui font ressortir un montant de capitaux propres et assimilés totalisant : X Dh. dont un bénéfice net (ou ne perte nette) de : X Dh., sont la responsabilité des organes de gestion de la société. Notre responsabilité consiste à émettre une opinion sur ces états de synthèse sur la base de notre audit.

Nous avons effectué notre audit selon les normes de la Profession. Ces normes requièrent qu'un tel audit soit planifié et exécuté de manière à obtenir une assurance raisonnable que les états de synthèse ne comportent pas d'anomalie significative. Un audit comprend l'examen, sur la base de sondages, des documents justifiant les montants et informations contenus dans les états de synthèse. Un audit comprend également une appréciation des principes comptables utilisés, des estimations significatives faites par la Direction Générale (Gérance) ainsi que la présentation générale des comptes. Nous estimons que notre audit fournit un fondement raisonnable à notre opinion.

Opinion sur les états de synthèse

Exposé succinct mais pertinent du contenu de la réserve ; une réserve par paragraphe ; placer les réserves constituant une incertitude ou non chiffrées en premier lieu, suivies des réserves chiffrées. Le chiffrage de chaque réserve doit consister à donner l'impact respectivement sur le résultat net et sur les capitaux propres et assimilés. En cas de plusieurs réserves chiffrées, prévoir un paragraphe supplémentaire indiquant l'effet cumulé des réserves chiffrées.

A notre avis, compte tenu de l'importance de l'effet des situations décrites aux paragraphes …, les états de synthèse cités au premier paragraphe ci-dessus ne donnent pas, dans tous leurs aspects significatifs, une image fidèle du patrimoine et de la situation financière de la société XXX au JJ/MM/AAAA (date de clôture), ni du résultat de ses opérations, ni de l'évolution de ses flux de trésorerie pour l'exercice clos à cette date, conformément aux principes comptables admis au Maroc.

Vérifications et informations spécifiques

Compte tenu de ce qui précède, nous ne pouvons pas nous assurer de la concordance des informations données dans le rapport de gestion du Conseil d'Administration (ou Directoire ou Gérance) destiné aux actionnaires (ou associés) avec les états de synthèse de la société.

+ Informations à donner, le cas échéant, sur les aspects suivants :
- *risque de non continuité de l'exploitation,*
- *changements dans les principes, méthodes d'évaluation ou de présentation par rapport à l'exercice précédent,*
- *prise de participation,*
- *irrégularité dans la tenue du registre des procès-verbaux du Conseil d'Administration.*

O. RAPPORT GENERAL AVEC RESERVES (LIMITATION DU FAIT DE LA NON PRESENTATION DE COMPTES CONSOLIDES)

Nous avons audité les états de synthèse, ci-joints, de la société X au JJ/MM/AAAA, lesquels comprennent le bilan, le compte de produits et charges, l'état des soldes de gestion, le tableau de financement et l'état des informations complémentaires (ETIC) relatifs à l'exercice clos à cette date.
Ces états de synthèse, qui font ressortir un montant de capitaux propres et assimilés totalisant : X Dh. dont un bénéfice net (ou ne perte nette) de : X Dh., sont la responsabilité des organes de gestion de la société. Notre responsabilité consiste à émettre une opinion sur ces états de synthèse sur la base de notre audit.

Nous avons effectué notre audit selon les normes de la Profession. Ces normes requièrent qu'un tel audit soit planifié et exécuté de manière à obtenir une assurance raisonnable que les états de synthèse ne comportent pas d'anomalie significative. Un audit comprend l'examen, sur la base de sondages, des documents justifiant les montants et informations contenus dans les états de synthèse. Un audit comprend également une appréciation des principes comptables utilisés, des estimations significatives faites par la Direction Générale (Gérance) ainsi que la présentation générale des comptes. Nous estimons que notre audit fournit un fondement raisonnable à notre opinion.

Comme le souligne la note X, ces états de synthèse n'intègrent pas les états de synthèse des filiales pour lesquelles les titres restent comptabilisés à leur valeur d'acquisition.

Exposé succinct mais pertinent du contenu de la réserve ; une réserve par paragraphe ; placer les réserves constituant une incertitude ou non chiffrées en premier lieu, suivies des réserves chiffrées. Le chiffrage de chaque réserve doit consister à donner l'impact respectivement sur le résultat net et sur les capitaux propres et assimilés. En cas de plusieurs réserves chiffrées, prévoir un paragraphe supplémentaire indiquant l'effet cumulé des réserves chiffrées.

A notre avis, à l'exception des situations décrites aux paragraphes …, les états de synthèse cités au premier paragraphe ci-dessus donnent, dans tous leurs aspects significatifs, une image fidèle du patrimoine et de la situation financière de la société X au JJ/MM/AAAA ainsi que du résultat de ses opérations et de l'évolution de ses flux de trésorerie pour l'exercice clos à cette date, conformément aux principes comptables admis au Maroc.

P. RAPPORT D'AUDIT

Nous avons audité les états de synthèse, ci-joints, de la société XXX au JJ/MM/AAAA, lesquels comprennent le bilan, le compte de produits et charges, l'état des soldes de gestion, le tableau de financement et l'état des informations complémentaires (ETIC) relatifs à l'exercice clos à cette date.
Ces états de synthèse, qui font ressortir un montant de capitaux propres et assimilés totalisant : X Dh. dont un bénéfice net (ou ne perte nette) de : X Dh., sont la responsabilité des organes de gestion de la société. Notre responsabilité consiste à émettre une opinion sur ces états de synthèse sur la base de notre audit.

Nous avons effectué notre audit selon les normes de la Profession (NB : en cas de limitation de l'étendue des travaux, compléter comme suit : "à l'exception du (ou des) point (s) décrit (s) dans le paragraphe suivant.").
Ces normes requièrent qu'un tel audit soit planifié et exécuté de manière à obtenir une assurance raisonnable que les états de synthèse ne comportent pas d'anomalie significative. Un audit comprend l'examen, sur la base de sondages, des documents justifiant les montants et informations contenus dans les états de synthèse. Un audit comprend également une appréciation des principes comptables utilisés, des estimations significatives faites par la Direction Générale (Gérance) ainsi que la présentation générale des comptes. Nous estimons que notre audit fournit un fondement raisonnable à notre opinion.

Dans le cas de réserves :
Exposé succinct mais pertinent du contenu de la réserve ; une réserve par paragraphe ; placer les réserves constituant une incertitude ou non chiffrées en premier lieu, suivies des réserves chiffrées. Le chiffrage de chaque réserve doit consister à donner l'impact respectivement sur le résultat net et sur les capitaux propres et assimilés. En cas de plusieurs réserves chiffrées, prévoir un paragraphe supplémentaire indiquant l'effet cumulé des réserves chiffrées. Utiliser les formulations prévues pour les cas des modèles de rapports du commissaire aux comptes).

A notre avis, les états de synthèse cités au premier paragraphe ci-dessus donnent, dans tous leurs aspects significatifs, une image fidèle du patrimoine et de la situation financière de la société XXX au JJ/MM/AAAA (date de clôture) ainsi que du résultat de ses opérations et de l'évolution de ses flux de trésorerie pour l'exercice clos à cette date, conformément aux principes comptables admis au Maroc.

Prévoir d'informer également, le cas échéant, sur les aspects suivants :
- *risque de non continuité de l'exploitation,*
- *changements dans les principes, méthodes d'évaluation ou de présentation par rapport à l'exercice précédent.*

(Utiliser les formulations prévues pour les cas présentés dans les modèles de rapports du commissaire aux comptes).

Q. RAPPORT SUR LES COMPTES CONSOLIDES

Nous avons procédé à l'audit du bilan consolidé de la société XXX au JJ/MM/AAAA, ainsi que du compte de produits et charges consolidé, du tableau de financement consolidé et l'état des informations complémentaires (ETIC) relatifs à l'exercice clos à la même date. La préparation de ces comptes consolidés relève de la responsabilité de la Direction Générale de la société XXX. Il nous appartient, sur la base de notre audit, d'exprimer une opinion sur ces comptes.

Nous avons effectué notre audit selon les normes de la Profession. Ces normes requièrent que l'audit soit planifié et exécuté de manière à obtenir une assurance raisonnable que les comptes consolidés ne contiennent pas d'anomalie significative. Un audit consiste à examiner, par sondage, les éléments probants justifiant les données contenues dans ces comptes. Il consiste également à apprécier les principes comptables utilisés et les estimations significatives retenues pour l'arrêté des comptes et à apprécier leur présentation d'ensemble. Nous estimons que nos travaux d'audit fournissent une base raisonnable à l'opinion exprimée ci-après.

A notre avis, les comptes consolidés mentionnés au premier paragraphe ci-dessus de la société XXX pour l'exercice clos le JJ/MM/AAA, donnent, dans tous leurs aspects significatifs, une image fidèle du patrimoine et de la situation financière de l'ensemble constitué par les entreprises comprises dans la consolidation, ainsi que du résultat consolidé de ses opérations et des flux de sa trésorerie pour l'exercice clos à cette date, conformément à des principes comptables généralement admis.

9U - RAPPORT SPECIAL

Dans tous les cas, l'entête du rapport comporte :

- les nom et coordonnées du commissaire aux comptes,
- les nom et coordonnées de l'entité objet de l'audit
- le titre du rapport.

De même, le rapport est suivi :

- de la mention des lieu et date d'établissement de celui-ci,
- de la signature du (ou des) commissaire(s) aux comptes.

Dès lors que le rapport comporte plusieurs pages, il est recommandé d'apposer un visa sur chacune des pages.

Les modèles présentés ci-après sont strictement extraits du manuel des normes.

FORMULE GENERALE DE RAPPORT

Absence de conventions ou conventions non découvertes :

En application de la loi 17-95, nous vous informons que le Président de votre conseil d'administration ne nous a donné avis d'aucune convention réglementée par la loi 17-95.

Conventions conclues au cours de l'exercice et conventions conclues au cours d'exercices antérieurs et l'exécution s'est poursuivie :

En application de la loi 17-95, nous portons à votre connaissance les conventions visées par cette loi et préalablement autorisées par votre conseil d'administration :

- conventions conclues au cours de l'exercice (énumération et précisions sur chaque convention)

- conventions conclues au cours d'exercices antérieurs et dont l'exécution s'est poursuivie durant l'exercice (rappel des conventions et modalités d'exécution au cours de l'exercice)

RAPPORT COMPORTANT MENTION DE REGULARISATION

En application de la loi 17-95, nous portons à votre connaissance les conventions visées par cette loi et préalablement autorisées par votre conseil d'administration : (énumération et précisions sur chaque convention)

En application de la loi 17-95, nous portons à votre connaissance les conventions suivantes qui ont été conclues sans autorisation préalable de votre conseil d'administration : (énumération et précisions sur chaque convention + raisons pour lesquelles la procédure d'autorisation n'a pas été suivie)

61 - CONVENTIONS REGLEMENTEES

10 - LEXIQUE

ANOMALIE : information financière erronée due à une erreur ou une fraude.

ASSERTIONS : ensemble de critères explicites ou non, sur la base desquels les états financiers sont établis ; les assertions sous-tendant l'établissement des états financiers sont les suivantes :

- existence : actif ou dette existant à une date donnée ;
- droits et obligations : actif ou dette se rapportant à l'entité à une date donnée ;
- rattachement : transaction ou événement se rapportant à l'entité et qui s'est produit au cours de la période ;
- exhaustivité : l'ensemble des actifs et dettes, des transactions ou événements ont été enregistrés et tous les faits importants ont été mentionnés ;
- évaluation : enregistrement d'une actif ou d'une dette à sa valeur d'inventaire ;
- mesure : une opération ou un événement est enregistré à sa valeur de transaction et une recette ou une dépense est rattachée à la bonne période ;
- présentation et informations données : information présentée, classée et décrite selon le référentiel comptable applicable.

ASSURANCE RAISONNABLE : dans une mission d'audit, l'auditeur fournit une assurance d'un niveau élevé mais non absolu, exprimé de façon positive dans le rapport d'audit sous l'intitulé "assurance raisonnable" que les informations sur lesquelles a porté l'audit ne comportent pas d'anomalie significative.

AUDIT : un audit des états financiers a pour objectif de permettre à l'auditeur d'exprimer une opinion selon laquelle les états financiers ont été établis, dans tous leurs aspects significatifs, conformément à un référentiel comptable identifié. Pour exprimer cette opinion, l'auditeur emploie les formules "donne une image fidèle" ou "présente sincèrement sous tous les aspects significatifs". L'audit d'informations financières ou autres, élaborées selon des principes reconnus, poursuit le même objectif.

AUDIT INTERNE : service de contrôle interne au sein d'une entité effectuant des vérifications pour le compte de cette dernière ; il s'agit notamment de l'examen, de l'évaluation et du contrôle de la pertinence et de l'efficacité des systèmes comptables et de contrôle interne.

AUDITEUR : personne qui assume la responsabilité ultime de l'audit ; on adjoint parfois les termes externe et interne pour distinguer les situations différentes de l'auditeur membre d'un service d'audit interne de l'auditeur externe (comme peut l'être par exemple le contrôleur légal).

CALCUL : vérification de l'exactitude arithmétique des documents justificatifs et des documents comptables ou l'exécution de calculs distincts.

CARACTERE APPROPRIE ET PERTINENT : mesure de la qualité et de la pertinence d'un élément probant pour justifier une assertion.

CARACTERE SIGNIFICATIF : des informations sont significatives si leur omission ou leur inexactitude est susceptible d'influencer les décisions économiques prises par les utilisateurs se fondant sur les états financiers. Le caractère significatif dépend de l'importance de l'élément ou de l'erreur évaluée dans les circonstances spécifiques de son omission ou de son inexactitude. Le caractère significatif d'une information constitue donc un seuil ou une démarcation plutôt qu'un critère qualitatif que cette information doit posséder pour être utile.

CONFIRMATION EXTERNE (*ou circularisation*) : procédure visant à obtenir et à évaluer des éléments probants de source externe à l'entité à partir d'une communication directe avec un tiers en réponse à une demande d'information concernant une question touchant à une assertion de la direction sous-tendant l'établissement des états financiers.

CONNAISSANCE DU SECTEUR D'ACTIVITE : connaissances générales de l'auditeur concernant le marché et le secteur d'activité dans lequel l'entreprise opère et plus particulièrement, connaissances relatives au mode de fonctionnement de celle-ci.

CONTINUITE D'EXPLOITATION : hypothèse selon laquelle une entreprise poursuivra ses activités dans un futur prévisible, sans qu'elle ait l'intention ou le besoin de déposer le bilan, de cesser son exploitation ou de se placer sous la protection de lois sur les faillites ; en conséquence, ses actifs sont évalués sur la base de la continuité d'exploitation, telle que le coût historique ou le coût de remplacement, plutôt qu'en valeur nette de réalisation ou en valeur liquidative.

CONTROLE QUALITE : politiques adoptées par un cabinet d'audit afin d'assurer avec un degré d'assurance raisonnable que tous les audits effectués par le cabinet sont réalisés selon les objectifs et principes généraux en matière d'audit des états financiers tels qu'ils sont définis par les normes de la profession.

CONTROLE D'APPLICATION DANS LES SYSTEMES INFORMATIQUES : mesure d'ensemble de contrôle des systèmes informatiques permettant de fournir un niveau d'assurance raisonnable que les objectifs généraux de contrôle interne sont respectés.

CONTRÔLES SUBSTANTIFS : procédures visant à obtenir des éléments probants afin de détecter des anomalies significatives dans les états financiers ; elles sont de deux types : contrôles portant sur le détail des transactions et des soldes, procédures analytiques.

DECLARATIONS DE LA DIRECTION : déclarations faites par la direction à l'auditeur au cours d'un audit, spontanément ou en réponse à des demandes spécifiques.

DEFICIENCES MAJEURES : insuffisances du contrôle interne pouvant avoir des répercussions significatives sur les états financiers.

DEMANDES D'INFORMATIONS OU D'EXPLICATIONS : consiste à se procurer des informations ou des explications auprès de personnes compétentes internes ou externes à l'entité.

DIRECTION : ensemble des cadres et personnes assumant des responsabilités importantes de direction ; la direction comprend les administrateurs et le comité d'audit uniquement dans le cas où ceux-ci assumeraient ces fonctions.

DOCUMENTATION : ensemble des documents préparés par l'auditeur, ou qu'il a obtenus, pour les besoins de l'audit.

DONNEES COMPARATIVES : elles interviennent dans les états financiers ou dans les documents présentés en annexe selon le référentiel comptable utilisé ; on distingue :

- les chiffres correspondants : savoir les données de l'exercice précédent incluses dans les états financiers et destinées à être comparées à celles de l'exercice courant ; ils font partie intégrante des états financiers et ne peuvent être interprétés que du fait de la comparaison ;
- les états financiers comparatifs : états financiers de l'exercice précédent inclus dans les états financiers de l'exercice sans pour autant en faire partie intégrante.

DOSSIERS DE TRAVAIL : ils consignent les informations relatives à la réalisation de l'audit (nature, calendrier, étendue des procédures d'audit ; résultats et conclusions de l'auditeur à partir des éléments probants recueillis). Ils peuvent être établis sur papier ou sur support informatique.

ECHANTILLONNAGE : le recours aux sondages lors de l'audit conduit à préciser certains termes :

- échantillonnage statistique : faisant référence à des caractéristiques telles que : sélection au hasard, application de la théorie des probabilités pour évaluer les résultats obtenus compte tenu du risque d'erreurs ;
- risque d'échantillonnage : que la conclusion à laquelle parvient l'auditeur à partir de l'échantillon sélectionné puisse être différente de celle obtenue si l'audit avait porté sur l'ensemble de la population ;
- unités d'échantillonnage : éléments individuels composant une population.

ELEMENTS PROBANTS : informations obtenues par l'auditeur pour aboutir à des conclusions sur lesquelles son opinion est fondée ; documents justificatifs, documents comptables, corroborant les informations provenant d'autres sources.

ERREUR : inexactitude involontaire contenue dans les états financiers.

ERREUR ESCOMPTEE - ERREUR TOLERABLE : terminologies liées à la technique de sondages.

ESTIMATION COMPTABLE : évaluation approximative du montant d'un poste en l'absence de méthode de mesure précise.

ETATS FINANCIERS : bilan, compte de résultat ou de pertes et profits, tableau de financement, notes annexes et autres états et documents explicatifs faisant partie intégrante des états financiers.

ETENDUE DES TRAVAUX D'AUDIT : diligences jugées nécessaires dans des circonstances précises afin d'atteindre l'objectif de l'audit.

ETENDUE DES TRAVAUX D'EXAMEN LIMITE : diligences jugées nécessaires dans des circonstances précises afin d'atteindre l'objectif de l'examen limité.

EVENEMENTS POSTERIEURS A LA CLOTURE : événements favorables ou défavorables intervenant après la clôture de l'exercice qui fournissent des informations supplémentaires relatives à des circonstances qui existaient avant la fin de la période, ou qui se réfèrent à des circonstances survenues postérieurement à la fin de la période.

EXAMEN LIMITE : une mission d'examen limité permet à l'auditeur de conclure, sur la base de procédures ne mettant pas en œuvre toutes les diligences requises pour un audit, qu'aucun fait d'importance significative n'a été relevé lui laissant penser que

les états financiers n'ont pas été établis dans tous leurs aspects significatifs, conformément au référentiel identifié.

EXPERT : personne possédant des compétences, des connaissances ou une expérience dans un domaine particulier autre que la comptabilité et l'audit.

FRAUDE : acte volontaire commis par une ou plusieurs personnes faisant partie de la direction, des employés ou des tiers, qui aboutit à des états financiers erronés.

GOUVERNEMENT D'ENTREPRISE : les personnes constituant le gouvernement d'entreprise ont la responsabilité de superviser, contrôler et définir la stratégie de l'entreprise ; elles s'assurent que l'entité atteint les objectifs fixés, que le processus de production de l'information financière et sa communication aux tiers sont correctement contrôlés. Les dirigeants peuvent en faire partie s'ils sont investis de ces fonctions.

INCERTITUDE : questions dont l'issue dépend d'actions ou d'événements futurs qui échappent au contrôle direct de l'entreprise, mais qui peuvent avoir une incidence sur les états financiers.

INCONSISTANCE SIGNIFICATIVE : existe lorsque des informations sont en contradiction avec celles données dans les états financiers ; elle peut conduire à des doutes sur les conclusions tirées des éléments probants précédemment recueillis et probablement remettre en cause le fondement de l'opinion de l'auditeur sur les états financiers.

INFORMATIONS FINANCIERES PREVISIONNELLES : informations basées sur l'hypothèse que certains événements se produiront et que l'entité entreprendra certaines actions dans le futur ; elles peuvent prendre la forme de prévisions, de projections ou d'une combinaison des deux.

INFORMATIONS SECTORIELLES : informations contenues dans les états financiers concernant des sous-ensembles identifiables, ou des secteurs industriels et géographiques d'une entité.

INSPECTION : opération consistant à examiner des livres comptables, des documents ou des actifs physiques.

LETTRE DE MISSION : lettre confirmant l'acceptation de sa nomination par l'auditeur et décrivant l'objectif et l'étendue de l'audit, ainsi que ses responsabilités vis-à-vis du client et la forme du rapport.

LIMITATION DE L'ETENDUE DES TRAVAUX D'AUDIT : limitation du champ des investigations de l'auditeur parfois imposée par l'entreprise ; cette restriction peut être dictée par les circonstances ou apparaître lorsque les documents comptables de l'entreprise sont incomplets ou lorsque l'auditeur n'est pas en mesure de mettre en œuvre une procédure jugée nécessaire.

NON CONFORMITE : omissions ou actes commis par l'entité objet de l'audit, de manière délibérée ou non, et qui sont contraires aux lois ou à la réglementation en vigueur.

NORMES NATIONALES D'AUDIT : ensemble de normes d'audit édictées par la loi ou des règlements, ou par un organisme compétent à l'échelon national, qui ont un caractère obligatoire et qui s'appliquent dans la conduite d'un audit ou de services connexes.

OBSERVATION : opération consistant à examiner un processus ou une procédure exécutée par d'autres personnes, par exemple l'observation par l'auditeur du contrôle physique d'inventaire effectué par le personnel de l'entité ou l'observation de procédures ne laissant aucune trace matérielle.

OPINION : dans son rapport, l'auditeur émet une opinion écrite et explicite sur les états financiers pris dans leur ensemble ; il émet une opinion sans réserve lorsque sa conclusion est que les états financiers donnent une image fidèle (ou qu'ils présentent sincèrement, dans tous leurs aspects significatifs) conformément au référentiel comptable identifié.

PARTIES LIEES : des parties sont considérées comme liées si l'une d'elles a la faculté d'exercer un contrôle sur une autre partie ou une influence notable sur l'autre lors de la prise de décisions financières ou opérationnelles.

PETITES ENTITES : est ainsi qualifiée une entité présentant les caractéristiques suivantes :

- la propriété et la direction sont concentrées en un nombre restreint de personnes,
- les sources de revenus sont limitées,
- la comptabilité est simplifiée,
- les contrôles internes limités,
- combiné au fait que la direction peut passer outre les contrôles.

PLANIFICATION : élaboration d'une stratégie générale et d'une approche détaillée de la nature, du calendrier et de l'étendue des travaux d'audit.

PROCEDURES ANALYTIQUES : analyse de tendances et de ratios significatifs, comprenant l'examen des variations, l'examen de cohérence avec d'autres informations pertinentes ou des données présentant un trop grand écart par rapport aux montants prévisibles.

PROCEDURES CONVENUES : mission pour laquelle un auditeur met en œuvre des procédures d'audit définies d'un commun accord avec l'entité et les tiers concernés pour communiquer les constatations résultant de ses travaux. Les destinataires du rapport d'audit tirent eux-mêmes les conclusions des travaux de l'auditeur. Le rapport s'adresse exclusivement aux parties qui ont convenu des procédures à mettre en œuvre ; tout autre lecteur, ignorant les raisons qui motivent ces procédures, risqueraient de mal interpréter les résultats.

PROCEDURES DE CONTRÔLE : politiques et procédures définies par la direction afin d'atteindre les objectifs de l'entité et qui complètent le système d'organisation et de contrôle interne.

PROGRAMME DE TRAVAIL : il définit la nature, le calendrier et l'étendue des procédures d'audit prévues dans le cadre du plan d'audit global ; il sert d'instructions pour les collaborateurs participant à l'audit et de moyen de contrôle de l'exécution correcte du travail.

QUESTIONS ENVIRONNEMENTALES : elles touchent :

- les initiatives pour prévenir, réduire ou remédier aux dommages causés à l'environnement, ou celles concernant la conservation de ressources renouvelables ou non renouvelables ;
- les conséquences résultant du non-respect de lois ou règlements sur l'environnement ;
- les conséquences des dommages causés à l'environnement ou aux ressources naturelles ;
- les conséquences provenant d'obligations légales de remise en état des lieux.

RAPPORT ANNUEL : document annuel publié par une entité et contenant ses états financiers ainsi que le rapport d'audit.

RAPPORT D'AUDIT MODIFIE : un rapport d'audit est dit "modifié" lorsqu'il contient un paragraphe d'observations (lesquelles n'ont pas d'incidence sur l'opinion) ou si l'opinion formulée par l'auditeur comporte des réserves (ou une impossibilité d'exprimer une opinion).

RAPPORT DE L'AUDITEUR SUR UNE MISSION D'AUDIT SPECIALE : rapport distinct du rapport d'audit sur les états financiers, établi suite à une mission distincte concernant :

- des états financiers établis conformément à un référentiel comptable différent des normes comptables internationales ou nationales ;
- des comptes ou éléments de comptes spécifiques ou rubriques des états financiers ;
- le respect d'accords contractuels ;
- des états financiers condensés.

REFERENTIEL COMPTABLE : ensemble des critères utilisés pour la préparation des états financiers qui s'appliquent à tous les éléments importants et qui s'appuient sur des données justificatives.

RISQUE D'AUDIT : risque que l'auditeur exprime une opinion incorrecte du fait d'erreurs significatives contenues dans les états financiers ; il se subdivise en : risque inhérent (malgré les contrôles existants), risque lié au contrôle (malgré les systèmes comptables et de contrôle interne), risque de non détection (malgré les contrôles substantifs mis en œuvre par l'auditeur).

SERVICE BUREAU : un client peut faire appel à une société de services, par exemple pour exécuter des opérations et tenir la comptabilité afférente ou enregistrer une transaction et traiter les données correspondantes (exemple : service bureau informatique).

SIGNIFICATIF : exprime l'importance d'une donnée comptable comprise dans les états financiers.

SOLDES D'OUVERTURE : soldes des comptes au début d'une période ; ils correspondent aux soldes de clôture des comptes de l'exercice précédent et reflètent les incidences des transactions des exercices antérieurs et des politiques d'arrêté des comptes de l'exercice précédent.

SONDAGES D'UNE PROCEDURE : vérification d'un nombre limité d'opérations dans le système comptable.

SONDAGES EN AUDIT : application des procédures d'audit à une partie seulement des éléments d'un solde de compte ou d'une catégorie de transactions de sorte à ce que tous les éléments aient une chance d'être sélectionnés ; ceci permet à l'auditeur d'obtenir des éléments probants concernant certaines caractéristiques de ces éléments et de les évaluer en vue d'aboutir à une conclusion ou d'aider à tirer une conclusion sur l'ensemble de la population à partir de laquelle les éléments ont été sélectionnés. Les sondages en audit peuvent utiliser une méthode statistique ou non statistique.

SYSTEME COMPTABLE : ensemble des procédures et documents d'une entité permettant le traitement des transactions aux fins de leur enregistrement dans les comptes ; ce système identifie, rassemble, analyse, calcule, enregistre, récapitule et fait état des transactions et autres événements.

SYSTEME D'ORGANISATION DU CONTRÔLE INTERNE : ensemble des comportements, degrés de sensibilisation et actions des administrateurs et de la direction concernant le système de contrôle interne et son importance dans l'entité.

SYSTEME DE CONTRÔLE INTERNE : ensemble des politiques et procédures mises en œuvre par la direction d'une entité en vue d'assurer, dans la mesure du possible, la gestion rigoureuse et efficace de ses activités ; ces procédures impliquent le respect des politiques de gestion, la sauvegarde des actifs, la prévention et la détection des fraudes et des erreurs, l'exactitude et l'exhaustivité des enregistrements comptables et l'établissement en temps voulu des informations financières fiables. Le système de contrôle interne s'entend au-delà des questions directement liées aux fonctions du système comptable.

SYSTEMES INFORMATIQUES : l'environnement informatique existe dès lors qu'un ordinateur (quels que soient son type et ses capacités) est utilisé pour le traitement d'informations financières d'importance significatives pour l'audit, qu'il soit exploité par l'entreprise ou par un tiers.

TESTS DE PROCEDURES : tests permettant d'obtenir des éléments probants sur l'efficacité de la conception des systèmes comptables et du contrôle interne, et du fonctionnement des contrôles internes pendant toute la période.

Le présent « Guide pratique d'audit » fera l'objet de toute adaptation ou actualisation jugée utile , sur décision du Conseil National de l'Ordre des Experts Comptables.

Fait à Rabat, le 21 décembre 2004

Le Président du Conseil National

Tijani ZAHIRI

TABLE DES MATIERES

1 INTRODUCTION 3

2 ORGANISATION GENERALE DE LA MISSION D'AUDIT

21 CARACTERISTIQUES DE LA MISSION 7
211 DEFINITIONS 7
212 ACCEPTATION ET MAINTIEN DE LA MISSION 9
213 DEROULEMENT DE LA MISSION 9
214 RESPONSABILITÉS 10
22 ORGANISATION DU DOSSIER 11
221 DOSSIER PERMANENT 12
222 DOSSIER ANNUEL 12
223 CONTENU DU DOSSIER 12
23 UTILISATION DES TRAVAUX DE TIERS 13
231 TRAVAUX D'AUDITEURS INTERNES 13
232 TRAVAUX D'AUDITEURS EXTERNES 14
233 TRAVAUX DES SERVICES BUREAUX 14
234 TRAVAUX D'EXPERTS 14
235 TRAVAUX D'ORGANES DE CONTROLE EXTERNES 15
24 EXAMEN D'ACTIVITE PROFESSIONNELLE 15
241 RAPPEL DES REGLES RELATIVES AUX MISSIONS 16
242 PROCEDURES DE CONTROLE QUALITE 16
243 MISE EN ŒUVRE DE L'EXAMEN D'ACTIVITE 17

3 OUTILS DE REFERENCE POUR LA MISSION D'AUDIT 20

31 PRISE DE CONNAISSANCE GENERALE ET APPROCHE PAR LES RISQUES 20
311 PRISE DE CONNAISSANCE GENERALE 20
312 APPROCHE PAR LES RISQUES 21
313 RISQUE DE FRAUDES ET ERREURS 22
32 EXAMEN ET APPRECIATION DU CONTROLE INTERNE 25
321 EXAMEN DU CONTROLE INTERNE 25
322 APPRECIATION DU CONTROLE INTERNE 26
33 EXAMEN ANALYTIQUE 27
34 OBTENTION D'ELEMENTS PROBANTS 29
341 ASSERTIONS SOUS TENDANT L'ETABLISSEMENT DES ETATS FINANCIERS 30
342 TECHNIQUE DE SONDAGE 30
343 INSPECTION ET OBSERVATION PHYSIQUE 32
344 COLLECTE D'INFORMATIONS 33
3441 INFORMATIONS SECTORIELLES 33
3442 DEMANDES DE CONFIRMATION DIRECTE 34
3443 DECLARATIONS ET LETTRE D'AFFIRMATION 35
345 CALCULS ET ANALYSES 37

4 CAS PARTICULIER DE L'AUDIT EN MILIEU INFORMATIQUE 39

41 PRISE DE CONNAISSANCE DE L'ENVIRONNEMENT INFORMATIQUE 39
42 PLACE DE L'INFORMATION ET EVALUATION DES RISQUES 41
43 OBTENTION DES ELEMENTS PROBANTS 42

5 PRISE EN COMPTE DE LA SITUATION DE LA STRUCTURE CONTROLEE 44

51 APPRECIATION DES DONNEES COMPTABLES 44
511 SOLDES D'OUVERTURE 44
512 ESTIMATIONS COMPTABLES CONTENUES DANS LES ETATS FINANCIERS 44
513 APPRECIATION DES EVALUATIONS 45
52 EVENEMENTS POSTERIEURS 45
521 FAITS DECOUVERTS JUSQU'A LA DATE DU RAPPORT DE L'AUDITEUR 45
522 FAITS DECOUVERTS APRES LA DATE DU RAPPORT DE L'AUDITEUR MAIS AVANT LA PUBLICATION DES ETATS FINANCIERS 46
523 FAITS DECOUVERTS APRES LA PUBLICATION DES ETATS FINANCIERS 46
53 CONTINUITÉ D'EXPLOITATION 46
531 APPRECIATION DE LA SITUATION 46
532 MESURE ET CONSEQUENCES 47

6 VERIFICATIONS SPECIFIQUES (mission d'audit légal) 49
61 CONVENTIONS REGLEMENTEES 49
62 ACTIONS DE GARANTIE 50
63 EGALITE ENTRE ACTIONNAIRES 50
64 RAPPORT DE GESTION 50
65 DOCUMENTS ADRESSES AUX ACTIONNAIRES 51
66 ACQUISITION D'UNE FILIALE, PRISE DE PARTICIPATION ET DE CONTROLE 52
7 FIN DE MISSION 54
71 SYNTHESE DES TRAVAUX 54
72 CONTROLE DES ETATS FINANCIERS 54
73 REVUE DES EVENEMENTNS POST CLOTURE 54
74 NOTE DE SYNTHESE 55
75 COMMUNICATIONS 55
8 COMMUNICATIONS 57
81 AU COURS DE LA MISSION 57
811 INFORMATIONS SUR LES CONTROLES 57
812 REVELATION DES IRRÉGULARITÉS, INEXACTITUDES ET INFRACTIONS 58
82 A LA FIN DE LA MISSION 58
821 COMMUNICATIONS GENERALES 58
822 RAPPORT DE L'AUDITEUR 59
9 MODELES 61
9A QUESTIONNAIRE SIMPLIFIE DE PRISE DE CONNAISSANCE 62
9B EXEMPLE DE STRUCTURE DU DOSSIER 65
9C EXEMPLE DE PRESENTATION DES NOTES DE TRAVAIL 68
9D EXEMPLE DE REFERECEMENT DES DOCUMENTS DANS UN DOSSIER 69
9E QUESTIONNAIRE DEVELOPPE DE PRISE DE CONNAISSANCE 70
9F QUESTIONNAIRE D'EVALUATION DES RISQUES 82
9G TRAME DE PLAN DE MISSION 86
9H LETTRE MISSION 87
9I QUESTIONNAIRE SUR LE CONTROLE INTERNE 89
9J TRAME D'EXAMEN ANALYTIQUE GLOBAL 101
9K DEMANDE DE CONFIRMATION AUPRES DES CLIENTS 106
9L DEMANDE DE CONFIRMATION AUPRES DES FOURNISSEURS 108
9M DEMANDE DE CONFIRMATION AUPRES DES ETABLISSEMENTS FINANCIERS 110
9N DEMANDE DE CONFIRMATION AUPRES DES AVOCATS 112
9O FICHE DE DEPOUILLEMENT DES REPONSES CLIENTS OU FOURNISSEURS 113
9P TRAME DE LETTRE D'AFFIRMATION 114
9Q QUESTIONNAIRE SUR L'ENVIRONNEMENT INFORMATIQUE 116
9R QUESTIONNAIRE DE FIN DE MISSION 118
9S TRAME DE NOTE DE SYNTHESE 120
9T RAPPORT GENERAL SUR LES ETATS DE SYNTHESE 121
9U RAPPORT SPECIAL 143
10 LEXIQUE 144