

# GUIDE D'AUDIT COMPTABLE ET FINANCIER



## *Cadre général*

*Secteur public*

*Rapport Définitif – 4 Juillet 2009*

# GUIDE D'AUDIT SECTEUR PUBLIC

## CADRE GENERAL

---

<b>INTRODUCTION</b>	<b>4</b>
<b>L'INTOSAI : LE RÉFÉRENTIEL NORMATIF</b>	<b>4</b>
<b>LE CHAMP D'APPLICATION DU GUIDE D'AUDIT COMPTABLE ET FINANCIER DU SECTEUR PUBLIC</b>	<b>4</b>
<b>LES POSTULATS DE BASE</b>	<b>7</b>
<b>LES OBLIGATIONS DE L'UNITÉ CONTRÔLÉE</b>	<b>8</b>
<b>LES PRINCIPES NORMATIFS DE L'AUDIT COMPTABLE ET FINANCIER</b>	<b>9</b>
<b>PRINCIPE 1 : PRINCIPES GÉNÉRAUX DE CONTRÔLE DES FINANCES PUBLIQUES</b>	<b>10</b>
<b>1.1 ORGANISATION DES STRUCTURES DE CONTRÔLE</b>	<b>10</b>
<b>1.2 COMPÉTENCES DE L'AUDITEUR</b>	<b>11</b>
<b>1.3 SOUMISSION AUX PRINCIPES NORMATIFS ET AUX RÈGLES DE DÉONTOLOGIE</b>	<b>11</b>
<b>1.4 SOLLICITATION D'EXPERTS</b>	<b>12</b>
<b>1.5 ORDRE DE PRIORITÉ DES CONTRÔLES</b>	<b>12</b>
<b>1.6 SUPERVISION</b>	<b>13</b>
<b>PRINCIPE 2 : CONNAISSANCE DES TEXTES</b>	<b>14</b>
<b>2.1 APPLICATION À LA VÉRIFICATION DES COMPTES</b>	<b>14</b>
<b>2.2 APPLICATION AUX CONTRÔLES DE RÉGULARITÉ</b>	<b>15</b>
<b>2.3 DEVOIR DE DILIGENCE</b>	<b>15</b>
<b>PRINCIPE 3 : CONNAISSANCE DE L'ENTITÉ ET DE SON ENVIRONNEMENT</b>	<b>16</b>
<b>3.1 ÉLÉMENTS À PRENDRE EN COMPTE</b>	<b>16</b>
<b>3.2 PROCÉDURES ANALYTIQUES</b>	<b>18</b>

<b>PRINCIPE 4 : ÉVALUATION DU CONTRÔLE INTERNE</b>	<b>19</b>
<b>PRINCIPE 5 : ÉVALUATION PRÉALABLE DES RISQUES</b>	<b>22</b>
5.1 DÉFINITION DU RISQUE D'AUDIT	22
5.2 ÉVALUATION DU RISQUE D'ANOMALIES SIGNIFICATIVES	22
5.3 CARACTÈRE SIGNIFICATIF DES RISQUES	24
5.4 FRAUDES ET ERREURS	24
<b>PRINCIPE 6 : PLANIFICATION DE LA MISSION D'AUDIT</b>	<b>26</b>
6.1 PRINCIPES DE PLANIFICATION	26
6.2 PLAN DE MISSION	28
6.3 PROGRAMME DE CONTRÔLE	30
<b>PRINCIPE 7 : DOCUMENTATION</b>	<b>31</b>
7.1 PRINCIPES GÉNÉRAUX DE DOCUMENTATION DES MISSIONS	31
7.2 CONTENU ATTENDU DE LA DOCUMENTATION	32
<b>PRINCIPE 8 : INFORMATION PROBANTE</b>	<b>33</b>
8.1 DÉFINITION DES ÉLÉMENTS PROBANTS	33
8.2 TECHNIQUES DE COLLECTE DES PREUVES	34
8.3 ASSERTIONS D'AUDIT	35
8.4 TECHNIQUES DE CONTRÔLES	36
8.5 UTILISATION	36
<b>PRINCIPE 9 : RAPPORTS D'AUDIT COMPTABLE ET FINANCIER</b>	<b>37</b>
9.1 EXIGENCES GÉNÉRALES DE FORME	37
9.2 PLAN DE MISSION	38
9.3 OPINION ET RAPPORT DE CERTIFICATION DES COMPTES	39
9.4 RAPPORT D'AUDIT	42
<b>ANNEXES</b>	<b>43</b>
PLAN DE MISSION TYPE	43
EXEMPLES DE RAPPORTS TYPES	53

# INTRODUCTION

---

## L'INTOSAI : le référentiel normatif

L'élaboration des principes normatifs d'audit compris dans le présent guide s'appuie sur les normes de contrôle publiée par l'INTOSAI (Organisation Internationale des Institutions Supérieures de Contrôle des Finances Publiques), référentiel commun à de nombreux Etats pour l'organisation et la mise en œuvre des différents contrôles des finances publiques.

Référentiel normatif applicable à toute forme d'audit, les normes de contrôle INTOSAI ont sur certaines thématiques un caractère général. Afin de fournir aux structures de contrôle un cadre général le plus opérationnel possible, certains principes de l'INTOSAI ont ainsi été enrichies par des dispositions inspirées du référentiel international en matière d'audit comptable et financier, les normes ISA (International Standards on Auditing) édictées par l'IFAC (International Federation of Accountants).

Le présent cadre général constitue une reprise synthétique des textes d'origine INTOSAI applicables à l'exercice de l'audit comptable et financier adaptée au contexte et aux attentes des structures de contrôle maliennes.

## Le champ d'application du guide d'audit comptable et financier du secteur public

### → *Le référentiel comptable*

Le présent guide d'audit comptable et financier s'applique aux entités assujetties au référentiel comptable fondé sur la loi n°96-060 relative à la loi de finances, sur la loi n° 96-061/ portant principes fondamentaux de la comptabilité publique du 4 novembre 1996, sur le décret n° 97-192 / PRM du 09 juin 1997 portant règlement de la comptabilité publique et sur la loi n°95-034/A N-RM du 12 avril 1995

Le périmètre des entités assujetties à ce référentiel est fixé par l'article 2 du décret cité précédemment qui dispose que cette réglementation s'applique à l'Etat et aux établissements publics. Toutefois son application aux établissements publics à caractère industriel et commercial, aux établissements publics à caractère professionnel ainsi qu'aux collectivités décentralisées et à leurs établissements publics pourra faire l'objet de dérogations précisées dans leur acte de création ou d'organisation.

### ➔ *La notion de comptes publics*

Le présent guide s'applique aux audits comptables et financiers dans le secteur public, c'est-à-dire aux vérifications opérées sur les comptes publics par les structures de contrôle maliennes.

Les états financiers entrant dans le champ d'application de ce guide regroupent :

- les états financiers annuels comprenant une synthèse de l'activité (comptes administratifs, comptes de gestion, loi de règlement ...), un bilan comptable de la situation patrimoniale, un tableau des flux de trésorerie ;
- les données comptables arrêtées : balance générale, état des dépenses et des recettes, situation à fin de période ;
- les documents budgétaires : budgets primitifs et additionnels pour les collectivités et les établissements publics, et budget initial et modificatif pour l'État.

Ces états financiers sont établis par des entités dotées ou non d'une personnalité ou d'une autonomie financière, qui appartiennent au secteur public ou qui relèvent plus généralement de la réglementation budgétaire et comptable applicable au secteur public.

### ➔ *Les utilisateurs du guide : les structures de contrôle*

Les personnes habilitées à procéder aux vérifications et soumises aux dispositions du guide d'audit sont dénommées ci-après les « structures de contrôle ».

Cette notion, qui se rapproche de la notion INTOSAI « d'Institution Supérieure de Contrôle », inclut l'ensemble des acteurs en charge de tout ou partie des vérifications à opérer sur les comptes publics, qu'ils soient services administratifs, corps d'inspection rattachés à un ministère, autorités indépendantes sans rattachement hiérarchique, organismes de contrôle parlementaire ou organe juridictionnel de contrôle des comptes.

Les structures de contrôle concernées peuvent se retrouver en position d'audit interne de l'entité contrôlée ou en position d'audit externe.

Dans le cas du Mali, les acteurs concernés, d'ores et déjà identifiés, sont donc :

- la section des comptes de la cour suprême ;
- le Bureau du Vérificateur Général ;
- le Contrôle Général des Services Publics ;
- La Direction Nationale du Contrôle Financier ;
- les structures de contrôle des différents ministères ;
- la commission des finances de l'assemblée nationale ;
- l'ordre National des Experts Comptables et Comptables agréés Maliens.

Le guide d'audit utilise la dénomination « structure de contrôle » dès lors que les dispositions s'appliquent collectivement ; il utilise la dénomination « auditeur » pour toute disposition s'appliquant directement à l'utilisateur final et non à la structure à laquelle il appartient.

### ➔ *L'audit comptable et financier dans le secteur public*

L'audit comptable et financier est un ensemble de travaux menés en vue de s'assurer de l'image fidèle des comptes établis et communiqués par les entités du secteur public, dans le respect de la réglementation budgétaire et comptable en vigueur.

Le champ d'action des structures de contrôle auprès des entités du secteur public inclut la vérification des comptes et le contrôle de la régularité. Il ne s'applique en revanche pas aux contrôles des résultats des politiques publiques.

Le contrôle de la régularité est constitué des actions suivantes :

- le contrôle des transactions et du système financier ainsi qu'une évaluation de la mesure dans laquelle l'unité se conforme aux lois et aux règlements en vigueur ;
- la vérification du contrôle interne et des fonctions de l'audit interne ;
- la vérification de la correction et de l'honnêteté avec lesquelles sont prises les décisions administratives au sein de l'unité contrôlée.

La vérification des comptes comprend les opérations suivantes :

- la certification de la responsabilité financière des unités tenues de rendre des comptes, ce qui implique l'examen et l'évaluation des pièces comptables et l'énoncé d'une opinion sur les états financiers ;
- la certification de la responsabilité financière de l'administration publique considérée dans son ensemble.

Il arrive que les domaines respectifs de la vérification des comptes et du contrôle de la régularité soient imbriqués les uns dans les autres ; en pareil cas, la classification de l'un ou l'autre de ces audits dépendra de sa finalité première.

## Les postulats de base

Les postulats de base sont les hypothèses, les prémisses, les principes logiques et les conditions qui président à l'élaboration des principes normatifs d'audit comptable et financier présentés dans le corps de ce document.

Les postulats de base sont les suivants :

- la structure de contrôle doit veiller à appliquer les normes INTOSAI et l'ensemble des principes édictés dans le présent cadre général pour tous les points jugés importants ;
- l'auditeur doit porter son propre jugement sur les situations diverses qui se présentent lors du contrôle des finances publiques ;
- à mesure que s'opère une prise de conscience de l'opinion publique, celle-ci exige de façon croissante que les personnes ou organismes chargés de gérer les deniers de l'État rendent compte de leur gestion, ce qui montre la nécessité de mettre en œuvre une procédure leur faisant obligation de rendre des comptes ;
- l'instauration au sein de l'administration de systèmes appropriés d'information, de contrôle, d'évaluation et d'établissement de rapports facilitera la mise en œuvre de l'obligation de rendre compte. Les gestionnaires sont responsables de l'exactitude et du caractère suffisant de la forme et du contenu des informations financières ou autres ;
- les autorités compétentes doivent faire adopter des dispositions énonçant les principes comptables admissibles en matière d'informations comptables et financières et de publication de celles-ci, qui soient adaptés aux besoins de l'administration ; les unités contrôlées doivent s'assigner des objectifs spécifiques et quantifiables et fixer le niveau des résultats à obtenir ;
- en se conformant aux principes comptables admissibles, il devrait être possible de faire une présentation fidèle de la situation et des résultats financiers ;
- l'existence d'un système de contrôle interne approprié permet de réduire au maximum les risques d'erreurs et d'irrégularités ;
- il convient de faire adopter des dispositions législatives et réglementaires qui incitent les organismes contrôlés à tenir constamment à la disposition des auditeurs toutes les données nécessaires pour évaluer de façon complète les activités contrôlées ;
- les structures de contrôle doivent avoir mandat de contrôler toutes les activités ;
- les structures de contrôle doivent s'efforcer de rendre encore plus performantes les techniques de contrôle de validité des mesures de résultats.

## Les obligations de l'unité contrôlée

L'exactitude et le caractère suffisant des informations et des états financiers témoignent de la situation et des résultats financiers de l'unité considérée. Celle-ci est également tenue d'élaborer un système pratique qui fournisse des informations utiles, objectives et précises.

Si l'application constante des principes comptables est la condition préalable à toute image fidèle, cela signifie qu'une unité contrôlée doit non seulement se conformer aux principes comptables adaptés à la situation considérée, mais également appliquer ces principes en permanence.

Il est de la responsabilité de l'unité contrôlée, et non de l'auditeur, d'élaborer un système de contrôle interne approprié lui permettant de protéger ses ressources.

L'unité contrôlée est également tenue de veiller à ce que des contrôles soient prévus et fonctionnent de façon à ce que les lois et les réglementations applicables soient respectées ; d'autre part, l'unité fera en sorte que les décisions soient prises de façon parfaitement correcte et honnête.

L'unité contrôlée doit assurer à l'auditeur un accès aux sources d'information et lui permettre de rencontrer les responsables et les employés afin que celui-ci puisse s'acquitter parfaitement de sa mission.



## LES PRINCIPES NORMATIFS DE L'AUDIT COMPTABLE ET FINANCIER

C'est à la lumière des principes normatifs de l'audit que l'on peut juger de la qualité des résultats d'une vérification.

Un auditeur ne doit cependant pas considérer l'application constante des principes normatifs comme une preuve décisive de la fidélité de la présentation des différents états financiers. Ceci fait ressortir que les principes normatifs de l'audit ne constituent que le minimum d'éléments que l'auditeur est tenu de vérifier pour s'acquitter de sa mission. L'opportunité d'aller au delà du minimum requis est laissée à sa libre appréciation.

## **PRINCIPE 1 :**

### **Principes généraux de contrôle des finances publiques**

---

Les principes généraux de contrôle des finances publiques décrivent l'organisation globale préconisée pour les structures de contrôle et les qualifications requises de leurs auditeurs pour qu'ils puissent accomplir leur tâche avec compétence et efficacité.

#### **1.1 Organisation des structures de contrôle**

Chaque structure de contrôle doit adopter une politique et suivre des procédures visant à :

- recruter un personnel ayant la qualification appropriée ;
- permettre à son personnel de se perfectionner et de se former pour qu'il puisse accomplir ses tâches avec efficacité ;
- définir le profil de carrière des auditeurs et des autres membres du personnel ;
- utiliser l'expérience acquise, maintenir le niveau de qualification et identifier les types de compétences qui n'existent pas au sein de la structure de contrôle ;
- examiner la rentabilité et l'efficacité des normes et des procédures internes de la structure de contrôle ;
- veiller à ce que les agents chargés d'un audit soient suffisamment nombreux et les compétences bien réparties ;
- atteindre les objectifs assignés avec tout le soin et toute la diligence voulus, grâce à une programmation et à une supervision appropriées.

## 1.2 Compétences de l'auditeur

L'auditeur doit avoir une connaissance approfondie du contexte institutionnel, notamment du rôle du corps législatif, des dispositions juridiques et institutionnelles régissant les opérations de l'administration et des statuts des entités publiques. Il doit également bien connaître les principes normatifs d'audit, les politiques, les procédures et les méthodes de la structure de contrôle.

Le contrôle des mécanismes financiers, des pièces comptables et des états financiers nécessite une formation en comptabilité et disciplines connexes ainsi que la connaissance de la législation et de la réglementation concernant la responsabilité de l'unité contrôlée. En outre, la mise en œuvre de contrôles portant sur l'efficacité ou l'efficience peut requérir une formation complémentaire dans des domaines tels que l'administration, la gestion, l'économie et les sciences sociales.

## 1.3 Soumission aux principes normatifs et aux règles de déontologie

L'auditeur doit se conformer aux règles d'éthique relatives à un audit d'états financiers telles qu'elles sont formulées dans le Code d'éthique.

Il doit effectuer sa mission selon les principes normatifs du présent guide d'audit. Ainsi pour pouvoir indiquer qu'une mission d'audit s'est effectuée conformément aux normes en vigueur, l'auditeur doit-il avoir satisfait à tous les principes normatifs qui s'appliquent à lui.

## 1.4 Sollicitation d'experts

Les structures de contrôle doivent avoir la faculté de faire appel à des collaborateurs extérieurs lorsque l'intervention de ces experts s'impose parce que leur qualification et leur connaissance approfondie du domaine soumis à vérification permettront de tirer des conclusions pertinentes et de présenter un rapport et des recommandations solidement fondés. Il appartient aux structures de contrôle d'apprécier, en fonction des circonstances particulières, si les exigences de l'audit peuvent être satisfaites par l'intervention de leur personnel de vérification ou par le recours à des experts extérieurs.

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

Si les résultats des travaux de l'expert ne fournissent pas d'éléments probants suffisants et appropriés ou si les résultats ne sont pas cohérents avec d'autres éléments probants recueillis, l'auditeur doit étendre ses propres travaux pour résoudre ce différend.

Les travaux de l'expert sont utilisés uniquement en tant qu'éléments collectés à l'appui des conclusions de l'auditeur sur sa propre mission.

L'auditeur peut estimer nécessaire de faire référence aux travaux et aux conclusions de l'expert :

- lorsqu'il justifie de ses appréciations ;
- lorsqu'il émet une réserve ou un refus de certifier, pour en préciser les motifs.

## 1.5 Ordre de priorité des contrôles

Dans les cas où les auditeurs ne sont pas en mesure d'effectuer, dans des délais raisonnables, tous les contrôles requis, y compris les vérifications de toutes les opérations de chaque unité contrôlée, il convient de définir des critères pour sélectionner les types de contrôle qui permettraient – dans le laps de temps prévu pour ces contrôles – de se faire, avec le maximum de certitude possible, une opinion sur la façon dont chaque unité contrôlée s'est acquittée de ses obligations en tant que responsable des deniers de l'État.

Pour déterminer la meilleure façon de répartir les moyens dont ils disposent, les structures de contrôle devront donner la priorité aux opérations de vérification qui doivent être accomplies dans un délai fixé par la loi. Il conviendra de préparer soigneusement la programmation des travaux en appréciant le degré de priorité à donner, dans le calendrier d'ensemble, aux autres contrôles laissés à la discrétion des structures de contrôle.

## 1.6 Supervision

Le travail du personnel d'audit doit être continuellement supervisé à tous les niveaux et à chaque étape du contrôle ; un superviseur doit examiner les tâches accomplies et les documents utilisés. Une supervision et un contrôle appropriés sont constamment nécessaires et cela, quelle que soit la compétence des auditeurs.

La supervision doit porter à la fois sur le contenu et les méthodes de l'audit. Il faut donc s'assurer que :

- les membres de l'équipe d'audit ont bien perçu la logique interne du programme de l'audit ;
- l'audit est effectué conformément aux dispositions du guide d'audit ;
- Le plan de mission et le programme de contrôle sont suivis à la lettre à moins qu'une modification ne soit autorisée ;
- les documents de travail contiennent des preuves qui étayent suffisamment les conclusions, les opinions et les recommandations émises ;
- l'auditeur atteint les objectifs assignés à l'audit ;
- dans les rapports sur les comptes vérifiés figurent les conclusions, les recommandations et les opinions appropriées.

Le superviseur doit examiner tous les travaux d'audit avant que ne soit mise la dernière main aux opinions et aux rapports. Cet examen devrait être effectué à chaque étape de l'audit. Il permet en outre de bénéficier de l'expérience et des avis d'une personne qui n'a pas participé à l'audit et de s'assurer que :

- toutes les évaluations et les conclusions sont fondées sur des preuves suffisantes, pertinentes et d'un coût d'obtention raisonnable, lesquelles servent de base à la version définitive de l'opinion ou du rapport ;
- toutes les erreurs, les insuffisances et les éléments inhabituels ont été convenablement identifiés avec documents à l'appui ; et qu'ils ont été soit corrigés soit portés à l'attention d'un ou plusieurs superviseurs ;
- les modifications et les améliorations nécessaires au bon déroulement des futurs audits ont été identifiées, enregistrées et intégrées dans la programmation des audits suivants et dans le programme de perfectionnement professionnel.

Ce principe normatif a une signification différente dans les structures de contrôle organisées selon une forme collégiale. Dans une telle structure, toutes les décisions, sauf celles de pure routine, sont toujours prises sur une base collégiale, au niveau approprié à l'importance de l'affaire. Une telle entité, dans son ensemble, décide des vérifications devant être effectuées, de l'étendue des investigations et des méthodes à mettre en œuvre.

Les modalités opérationnelles de la supervision sont développées dans le programme d'examen de la qualité.

## PRINCIPE 2 : Connaissance des textes

---

### 2.1 Application à la vérification des comptes

Lors de la conception et de la mise en œuvre des procédures d'audit, ainsi que de l'évaluation et de la communication de ses conclusions, l'auditeur doit avoir à l'esprit que le non-respect par l'entité des textes législatifs et réglementaires est susceptible de conduire à des anomalies significatives dans les états financiers.

L'auditeur doit planifier et effectuer sa mission d'audit en faisant preuve d'esprit critique et en étant conscient que l'audit peut mettre en évidence des conditions ou des événements conduisant à s'interroger sur le respect par l'entité des textes législatifs et réglementaires.

Pour planifier sa mission d'audit, l'auditeur doit acquérir la connaissance générale du cadre légal et réglementaire applicable à l'entité et à son secteur d'activité, et de la façon dont elle s'y conforme.

Après avoir acquis cette connaissance générale, l'auditeur doit mettre en œuvre des procédures d'audit complémentaires visant à identifier les cas de non-respect des textes législatifs et réglementaires lorsque ceux-ci peuvent avoir des conséquences sur l'établissement des états financiers. Il doit notamment :

- demander à la direction si l'entité se conforme à ces textes législatifs et réglementaires ;
- examiner les échanges de courrier avec les autorités accordant des autorisations ou les autorités de contrôle concernées.

Lorsque l'auditeur a connaissance d'une situation éventuelle de non-respect des textes, il doit analyser la nature des opérations et les circonstances qui ont abouti à cette situation et il doit réunir suffisamment d'informations pour évaluer l'impact potentiel de cette situation sur les états financiers. Lorsqu'il est impossible de réunir des informations adéquates sur le non-respect suspecté d'un texte, l'auditeur doit considérer l'effet sur son rapport de l'absence d'éléments probants suffisants et appropriés.

L'auditeur doit, dans les meilleurs délais, communiquer à qui de droit les cas de non-respect des textes dont il a eu connaissance, conformément aux statuts et règlements de la structure de contrôle à laquelle il appartient.

Si l'auditeur juge que le non-respect est délibéré et significatif, il doit communiquer sans délai ses constatations aux instances compétentes conformément aux dispositions qui régissent son corps.

## 2.2 Application aux contrôles de régularité

En exécutant les contrôles de régularité, il convient de vérifier la conformité aux lois et règlements en vigueur. L'auditeur doit élaborer des mesures et des procédures de contrôle qui offrent une garantie raisonnable de détection d'erreurs, d'irrégularités et d'illégalités pouvant influencer directement et largement sur les montants figurant aux états financiers ou sur les résultats du contrôle de la régularité. L'auditeur doit rester conscient de l'existence éventuelle d'illégalités pouvant influencer indirectement et largement sur les montants figurant aux états financiers ou sur les résultats du contrôle de la régularité.

## 2.3 Devoir de diligence

Sans que cela ne puisse affecter l'indépendance des structures de contrôle, les auditeurs doivent témoigner de la diligence et de la prudence professionnelles voulues lorsqu'ils étendent les mesures et procédures de contrôle de ces illégalités, de manière à ne pas entraver de futures investigations ou procédures légales potentielles.

La diligence voulue inclut, le cas échéant, le recours à l'assistance légale adéquate et la consultation des autorités judiciaires appropriées, afin de déterminer les mesures et procédures de contrôle qu'il y a lieu d'appliquer.

## PRINCIPE 3 : Connaissance de l'entité et de son environnement

---

### 3.1 Éléments à prendre en compte

En amont de la planification de la mission, l'auditeur doit rassembler des informations et acquérir des connaissances de différentes natures concernant :

- le secteur d'activité de la structure auditée ;
- son environnement réglementaire et le référentiel budgétaire et comptable qui lui est applicable ;
- et différents autres facteurs internes ou externes à la structure auditée tels que :
  - o le choix et l'application des méthodes comptables retenues par l'entité de façon à apprécier si ces méthodes sont appropriées au regard de son activité et sont conformes au référentiel comptable applicable et aux méthodes comptables généralement pratiquées dans le secteur d'activité concerné ;
  - o les objectifs et les stratégies de l'entité, ainsi que les risques liés à l'activité qui peuvent engendrer des anomalies significatives dans les états financiers ;
  - o les outils de mesure et d'analyse de la performance financière de l'entité ;
  - o les systèmes de contrôle interne pouvant avoir une incidence sur la mission d'audit des états financiers ;
  - o l'environnement et la culture de contrôle existant dans l'entité ;
  - o le processus suivi par l'entité pour identifier les risques liés à l'activité en rapport avec les objectifs de l'information financière ainsi que les résultats de ce processus ;
  - o le système d'information et les processus opérationnels qui ont un rapport avec l'élaboration de l'information financière, en particulier en ce qui concerne :
    - les flux d'opérations ayant un caractère significatif au niveau des états financiers ;
    - les procédures du système informatique et des systèmes manuels, par lesquelles ces opérations sont initiées, enregistrées, traitées et présentées dans les états financiers ;
    - les enregistrements comptables concernant ces opérations ;
    - la façon dont le système d'information saisit des événements, autres que des flux d'opérations, ayant un caractère significatif pour les états financiers ;
    - le processus d'élaboration de l'information financière utilisé pour l'établissement des états financiers de l'entité : estimations comptables significatives, choix des informations fournies ;



- l'organisation et les procédures qui ont abouti à la définition des rôles et des responsabilités en matière d'élaboration de l'information financière ;
- les opérations de contrôle effectuées pour évaluer le risque d'anomalies significatives et pour concevoir des procédures internes d'audit complémentaires répondant aux risques identifiés ;
- les mesures mises en œuvre par l'entité pour répondre aux risques inhérents au système informatique ;
- les moyens que l'entité utilise pour assurer le suivi du contrôle interne relatif à l'élaboration de l'information financière, y compris ceux relatifs aux activités de contrôle pertinentes pour l'audit, ainsi qu'une compréhension de la manière dont l'entité entreprend des actions correctrices suite à ces contrôles.

## 3.2 Procédures analytiques

Les contrôles de substance sont des procédures d'audit mises en œuvre pour détecter les anomalies significatives au niveau des assertions. Elles incluent :

- les tests de détail ;
- les procédures analytiques.

Les procédures analytiques sont une technique de contrôle qui consiste à apprécier des informations financières à partir :

- de leurs corrélations avec d'autres informations, issues ou non des comptes, ou avec des données antérieures, postérieures ou prévisionnelles de l'entité ou d'entités similaires ;
- de l'analyse des variations significatives ou des tendances inattendues.

L'auditeur doit mettre en œuvre des procédures analytiques en tant que procédures d'évaluation des risques pour acquérir la connaissance de l'entité et de son environnement. La mise œuvre de ces procédures peut révéler des aspects de l'entité dont l'auditeur n'était pas conscient et l'aidera à évaluer le risque d'anomalies significatives dans le but de déterminer la nature, le calendrier et l'étendue des procédures d'audit complémentaires.

Les procédures analytiques désignent l'analyse de données chiffrées faite à partir d'un examen de cohérence de corrélations plausibles existant entre des informations financières et non financières. Elles comprennent également l'examen des variations constatées et des incohérences avec d'autres informations pertinentes ou qui présentent un trop grand écart par rapport aux attentes.

Les procédures analytiques comprennent la revue comparative des informations financières de l'entité avec :

- les informations comparables des périodes précédentes ;
- les résultats attendus de l'entité, tels que des budgets ou des prévisions, ou des anticipations de l'auditeur, par exemple l'estimation de la charge d'amortissement ;
- les informations similaires d'autres entités publiques comparables.

Les procédures analytiques comprennent également la revue comparative entre :

- divers éléments d'informations financières dont on s'attend à ce qu'ils soient conformes à un modèle prévisible fondé sur l'expérience passée de l'entité ;
- des informations financières et des informations non financières correspondantes, telles que le rapport entre les frais de personnel et les effectifs.

Le choix des procédures d'audit, des méthodes et de leur degré d'application, relève du jugement professionnel de l'auditeur.

## PRINCIPE 4 : Évaluation du contrôle interne

---

### ➔ *Principes généraux*

L'auditeur, lorsqu'il détermine jusqu'où pousser la vérification et sur quel(s) domaine(s) elle doit porter, doit veiller à évaluer la fiabilité du contrôle interne.

Les composants du contrôle interne que l'auditeur doit apprécier sont les suivantes:

- l'environnement de contrôle : il recouvre l'attitude, l'état d'esprit et les actions de la direction de l'entité audité au regard du contrôle interne et de son importance. L'environnement de contrôle inclut également les fonctions de direction et donne la ligne directrice d'une organisation influençant l'état d'esprit des agents de l'entité en matière de contrôle ;
- le processus d'évaluation des risques de l'entité : c'est un processus destiné à identifier et à répondre aux risques opérationnels et à en évaluer le résultat. En matière d'élaboration de l'information financière, le processus d'évaluation des risques de l'entité comprend la manière dont la direction identifie les risques liés à l'établissement des états financiers donnant une image fidèle (ou présentant sincèrement, dans tous leurs aspects significatifs) conformément au référentiel comptable applicable suivi par l'entité. Ce processus comprend également la manière dont la direction apprécie l'aspect significatif des risques, évalue la probabilité de leur survenance et décide des actions à prendre pour les gérer ;
- le système d'information : il englobe des méthodes et des enregistrements qui identifient et enregistrent toutes les opérations valides ; décrivent de façon appropriée les opérations avec suffisamment de détails pour en permettre une bonne classification ; mesurent la valeur de l'opération de façon à permettre son enregistrement dans les comptes à la valeur monétaire appropriée ; déterminent quand les opérations ont eu lieu afin de pouvoir les enregistrer dans la période comptable appropriée ; présentent correctement les opérations et assurent leur présentation correcte dans les états financiers ;
- les activités de contrôle : ce sont les règles et les procédures qui permettent de s'assurer que les orientations de la direction sont appliquées et que les actions nécessaires sont prises pour maîtriser les risques susceptibles d'affecter la réalisation des objectifs ;
- le suivi des contrôles : une des responsabilités importantes de la direction est d'établir et d'assurer le suivi du contrôle interne. Le suivi des contrôles par la direction inclut la vérification du fonctionnement correct de ces contrôles et leur adaptation aux changements.

L'examen et l'évaluation du contrôle interne doivent être adaptés au type d'audit entrepris. S'il s'agit d'une vérification des comptes, l'examen et l'évaluation portent principalement sur les contrôles destinés à protéger les actifs et les ressources et permettent de s'assurer que les documents comptables sont exacts et complets. S'il s'agit d'un contrôle de la régularité, l'examen et l'évaluation portent principalement sur les contrôles qui aident les administrateurs à respecter les lois et les réglementations. S'il s'agit d'un contrôle des résultats, ils portent sur les contrôles qui permettent à l'unité de gérer ses activités d'une façon économique, rentable et efficace, de suivre les directives de la hiérarchie et de fournir dans les délais des informations financières et comptables fiables.

Compte tenu des objectifs de l'audit et du degré de fiabilité souhaité, l'examen et l'évaluation du contrôle interne sont plus ou moins poussés.

Lorsque les systèmes de comptabilité ou d'information sont informatisés, l'auditeur doit déterminer si les contrôles internes fonctionnent bien de façon à ne laisser passer que des données parfaitement justes, fiables et complètes.

#### ➔ *Tests de procédures*

Parmi les procédures d'audit, les tests de procédures permettent de collecter des éléments en vue d'apprécier l'efficacité des contrôles conçus et mis en œuvre par l'entité pour prévenir, détecter ou corriger les anomalies significatives au niveau des assertions.

L'auditeur réalise des tests de procédures pour collecter des éléments suffisants et appropriés montrant que les contrôles de l'entité ont fonctionné efficacement au cours de la période contrôlée dans les cas suivants :

- lorsqu'il a retenu, dans son évaluation du risque d'anomalies significatives au niveau des assertions, l'hypothèse selon laquelle les contrôles de l'entité fonctionnent efficacement ;
- lorsqu'il considère que les seuls contrôles de substance ne permettent pas de réduire le risque d'audit à un niveau suffisamment faible pour obtenir l'assurance recherchée.

Pour être en mesure de conclure quant à l'efficacité ou non du contrôle mis en œuvre par l'entité, l'auditeur, en plus des demandes d'information, utilise une ou plusieurs autres techniques de contrôle comme, par exemple, les procédures analytiques, l'observation physique, l'inspection, la ré-exécution de certains contrôles réalisés par l'entité. Les tests de procédures ne se limitent pas à des demandes d'information.

Plus l'auditeur s'appuie sur l'efficacité du contrôle interne dans l'évaluation du risque d'anomalies significatives, plus il étend les tests de procédures.

Lorsque l'auditeur collecte des éléments sur l'efficacité des contrôles de l'entité durant une période intermédiaire, il détermine les éléments complémentaires à collecter pour la période restant à couvrir jusqu'à la fin de l'exercice.

Lorsque l'auditeur a l'intention d'utiliser des éléments collectés au cours des exercices précédents sur l'efficacité de certains contrôles de l'entité, il met en œuvre des procédures d'audit visant à détecter si des changements susceptibles d'affecter la pertinence de ces éléments sont survenus depuis. Il recourt pour ce faire à des

demandes d'information en association avec des observations physiques ou des inspections pour confirmer sa connaissance des contrôles existants.

Lorsqu'il détecte des changements affectant ces contrôles, il teste leur efficacité au titre de l'exercice sur lequel porte sa mission.

Lorsque aucun changement n'a affecté ces contrôles, il teste leur efficacité au moins une fois tous les trois exercices. Cette possibilité ne doit cependant pas l'amener à tester tous les contrôles sur un seul exercice sans effectuer de tests de procédures sur chacun des deux exercices suivants.

Lorsque, lors de son évaluation du risque d'anomalies significatives, l'auditeur a identifié un risque inhérent élevé qui requiert une démarche d'audit particulière et qu'il prévoit de s'appuyer sur les contrôles de l'entité destinés à réduire ce risque, il teste l'efficacité de ces contrôles au titre de l'exercice sur lequel porte sa mission, même si ces contrôles n'ont pas fait l'objet de changements susceptibles d'affecter leur efficacité depuis l'audit précédent.

### ➔ *Contrôle de substance*

Lorsque, lors de son évaluation du risque d'anomalies significatives, l'auditeur a identifié un risque inhérent élevé qui requiert une démarche d'audit particulière, il met en œuvre des contrôles de substance qui répondent spécifiquement à ce risque.

Plus l'auditeur estime que le risque d'anomalies significatives est élevé, plus les contrôles de substance qu'il réalise sont étendus. Par ailleurs, étant donné que le risque d'anomalies significatives intègre le risque lié au contrôle, des résultats des tests de procédures non satisfaisants augmentent l'étendue des contrôles de substance nécessaires.

Lorsque les contrôles de substance sont réalisés à une date intermédiaire, l'auditeur met en œuvre des contrôles de substance complémentaires, en association ou non avec des tests de procédures, pour couvrir la période subséquente et lui permettre d'étendre les conclusions de ses contrôles de la date intermédiaire à la fin de l'exercice.

## PRINCIPE 5 : Évaluation préalable des risques

---

### 5.1 Définition du risque d'audit

Les structures auditées mettent en œuvre des stratégies afin d'atteindre leurs objectifs et, compte tenu de la nature de leurs opérations et du secteur d'activité, de la réglementation de l'environnement dans lequel elles opèrent, et de leur taille et de leur complexité, font face à une diversité de risques opérationnels. La direction de la structure a la responsabilité d'identifier de tels risques et de prendre les mesures pour y faire face.

L'auditeur recueille et évalue les éléments probants afin d'obtenir l'assurance raisonnable que les états financiers donnent une image fidèle, ou présentent sincèrement, dans tous leurs aspects significatifs, conformément au référentiel comptable applicable. Le concept d'assurance raisonnable inclut de façon implicite le fait qu'il existe un risque que l'opinion exprimée puisse être inappropriée. Le risque que l'auditeur exprime une opinion inappropriée sur des états financiers erronés de façon significative est dénommé « risque d'audit ». L'auditeur doit planifier et effectuer l'audit pour réduire le risque d'audit à un niveau faible acceptable répondant aux objectifs d'un audit.

Le risque d'audit est fonction du risque d'anomalies significatives contenues dans les états financiers (c'est-à-dire le risque que les états financiers contiennent des anomalies significatives avant audit) et du risque que l'auditeur ne détecte pas des telles anomalies (« risque de non-détection »)

### 5.2 Évaluation du risque d'anomalies significatives

L'auditeur doit mettre en œuvre les procédures suivantes d'évaluation des risques dans le but d'acquérir la connaissance de l'entité et de son environnement, y compris de son contrôle interne :

- demandes d'informations auprès de la direction et d'autres personnes au sein de l'entité ;
- procédures analytiques ;
- observation physique et inspection.

À titre d'exemples, les éléments suivants sont susceptibles de générer des risques d'anomalies significatives :

- degré élevé de complexité de la réglementation ;
- restrictions sur la disponibilité des crédits ;
- changements dans l'entité, tels que réorganisations ou tous autres événements exceptionnels ;
- manque de personnel disposant d'une compétence appropriée en comptabilité et en établissement d'états financiers ;
- changement dans le personnel-clé, y compris le départ de membres de direction importants ;
- faiblesses dans le contrôle interne ;
- changements dans l'environnement informatique ;
- installation de nouveaux systèmes informatiques liés à l'élaboration de l'information financière ;
- volume important d'opérations exceptionnelles ou non-récurrentes ;
- application de nouvelles méthodes comptables ;
- évaluations comptables impliquant des processus complexes ;
- événements ou opérations impliquant des analyses subjectives y compris des estimations comptables ;
- litiges en-cours.

L'auditeur doit identifier et évaluer le risque d'anomalies significatives au niveau des états financiers et au niveau des assertions pour les flux d'opérations, les soldes de comptes et les informations fournies dans les états financiers. À cette fin, l'auditeur :

- identifie le risque lors de sa prise de connaissance des activités de l'entité et de son environnement, y compris de sa prise de connaissance des contrôles mis en place au regard des risques identifiés, en considérant les flux d'opérations, les soldes de comptes et les informations fournies dans les états financiers ;
- apprécie si les risques sont d'une importance telle qu'ils peuvent entraîner des anomalies significatives dans les états financiers ;
- prend en compte la probabilité que les risques puissent conduire à des anomalies significatives dans les états financiers.

Pour fonder son évaluation du risque, l'auditeur utilise comme éléments probants, l'information recueillie, y compris celle relative à la conception des contrôles et à l'application effective de ces derniers. Il utilise son évaluation du risque pour déterminer la nature, le calendrier et l'étendue des procédures d'audit complémentaires.

### 5.3 Caractère significatif des risques

Lors de l'élaboration du plan de mission, l'auditeur définit un seuil de signification acceptable afin de détecter les anomalies quantitatives significatives. Toutefois, il convient de tenir compte à la fois du montant (quantité) et de la nature (qualité) des anomalies. Des anomalies qualitatives sont, par exemple, la description inadéquate ou impropre d'une méthode comptable lorsqu'elle risque d'induire en erreur un utilisateur des états financiers, tout comme le manquement à l'obligation de mentionner le non-respect de dispositions réglementaires.

L'auditeur aura à prendre en considération la possibilité que des anomalies de faibles montants puissent avoir, en cumul, une incidence significative sur les états financiers. Par exemple, une erreur dans une procédure de clôture en fin de mois peut être le signe d'une anomalie significative potentielle si cette erreur se répète chaque mois.

L'auditeur prend en compte le caractère significatif d'une information tant au niveau des états financiers pris dans leur ensemble qu'au niveau des flux d'opérations, des soldes de comptes et des informations fournies dans les états financiers. Le caractère significatif peut être influencé par des facteurs tels que des dispositions législatives et réglementaires ou par des questions touchant aux flux d'opérations, aux soldes de comptes ou aux informations fournies et aux relations entre eux. Ce processus peut aboutir à fixer différents seuils de signification selon l'aspect de la question considérée sur les états financiers.

### 5.4 Fraudes et erreurs

Des anomalies dans les états financiers peuvent provenir de fraudes ou d'erreurs.

L'élément distinctif entre la fraude et l'erreur réside dans le caractère intentionnel ou non de l'acte qui est à l'origine de l'anomalie.

Le terme « erreur » désigne une anomalie résultant d'un acte involontaire, y compris l'omission d'un chiffre ou d'une information à fournir dans les états financiers, tels que :

- un dysfonctionnement dans la collecte ou le traitement d'une information à partir de laquelle les états financiers sont établis ;
- une mauvaise estimation comptable résultant d'un oubli ou d'une interprétation erronée des faits ;
- une application erronée des méthodes comptables en matière d'évaluation, de comptabilisation, de classification, de présentation ou d'informations à fournir dans les états financiers.

Le terme « fraude » désigne un acte intentionnel commis par un ou plusieurs membres de direction, par des employés ou par des tiers, impliquant des manœuvres dolosives.



Bien que la notion juridique de fraude soit très large, l'auditeur n'est concerné, dans le cadre de ce principe normatif, que par les fraudes entraînant des anomalies significatives dans les états financiers. Il n'appartient pas à l'auditeur de déterminer si, au plan juridique, une fraude a été ou non perpétrée.

L'auditeur s'intéresse à deux catégories d'anomalies intentionnelles : celles liées à la présentation d'états financiers mensongers et celles résultant du détournement d'actifs.

En tout état de cause, l'auditeur doit faire preuve d'esprit critique tout au long de l'audit, en étant conscient de la possibilité qu'une anomalie significative provenant d'une fraude puisse exister, et ce malgré son expérience passée avec l'entité et sa conviction quant à l'honnêteté et l'intégrité de la direction et des agents.

Lors de sa prise de connaissance de l'entité et de son environnement, ainsi que de son contrôle interne, l'auditeur doit apprécier si les informations obtenues indiquent la présence d'un ou de plusieurs facteurs de risque de fraudes.

Dans sa démarche d'identification et d'évaluation du risque d'anomalies significatives, l'auditeur doit identifier et évaluer les risques d'anomalies significatives provenant de fraudes. De tels risques étant par principe importants, il doit apprécier en conséquence, dans la mesure où ceci n'a pas déjà été fait, la conception des contrôles mis en place par l'entité et destinés à les prévenir, et déterminer si ces contrôles ont été effectués.

Lorsque l'auditeur relève une anomalie, il doit s'interroger sur la possibilité que cette anomalie puisse constituer l'indice d'une fraude. Si tel est le cas, l'auditeur doit en examiner les conséquences possibles sur les autres aspects de l'audit, en particulier la fiabilité des déclarations de la direction.

L'auditeur ne peut pas présumer qu'une fraude détectée constitue un cas isolé.

Lorsque l'auditeur conclut que les états financiers comportent des anomalies significatives provenant de fraudes, ou n'est pas en mesure de conclure sur ce point, il doit en analyser les conséquences sur l'audit.

Lorsque l'auditeur a identifié une fraude ou a obtenu des informations indiquant la possibilité d'une fraude, il doit communiquer à qui de droit, conformément aux statuts et règlements de la structure de contrôle à laquelle il appartient, les éléments dont il a eu connaissance.

## PRINCIPE 6 : Planification de la mission d'audit

---

### 6.1 Principes de planification

La planification d'une mission d'audit s'appuie sur les résultats des analyses précédentes qui consistent à :

- recueillir les informations sur la structure auditée et sur son organisation afin de déterminer l'importance relative des différents éléments ;
- évaluer la fiabilité du contrôle interne ;
- effectuer une analyse préalable des risques permettant de définir quel type d'approche il convient d'adopter, la nature et l'étendue des enquêtes à mener.

En général, on peut considérer comme important tout élément dont la connaissance serait susceptible d'influencer l'utilisateur des états financiers ou de modifier le rapport sur le contrôle des résultats.

C'est souvent un critère de valeur qui permet de définir l'importance relative ; cependant, la nature ou les caractéristiques d'un élément ou d'un groupe d'éléments peuvent également participer de cette définition lorsque, par exemple, les dispositions législatives ou réglementaires exigent que celui-ci – quel qu'en soit le montant – soit mentionné séparément.

L'importance relative peut dépendre non seulement de la valeur et de la nature de l'élément, mais également du contexte dans lequel il est envisagé. Par exemple, il est possible de considérer un élément par rapport :

- à l'opinion globale émise sur les comptes ;
- à l'ensemble dont il fait partie ;
- aux éléments qui lui sont associés ;
- au montant correspondant enregistré les années précédentes.

Les informations probantes (preuves) constituent un élément important de la décision de l'auditeur lorsqu'il choisit les secteurs et les points à contrôler ainsi que la nature, le calendrier et l'étendue des tests et des procédures de contrôle.

Une planification adéquate permet l'affectation des travaux aux membres de l'équipe dédiée à la mission, facilite la direction et la supervision de ceux-ci ainsi que la revue de leurs travaux et, enfin, facilite, le cas échéant, la coordination des travaux avec les auditeurs des composants ou les experts.

La planification est formalisée notamment dans un plan de mission et un programme de contrôle. La planification consiste à prévoir :

- l'approche générale des travaux ;
- les procédures d'audit à mettre en œuvre par les membres de l'équipe d'audit ;
- la nature et l'étendue de la supervision des membres de l'équipe d'audit et la revue de leurs travaux ;
- la nature et l'étendue des ressources nécessaires pour réaliser la mission, y compris le recours éventuel à des experts ;
- le cas échéant, la coordination des travaux avec les interventions d'experts ou d'autres professionnels chargés du contrôle des comptes des entités comprises dans le périmètre de consolidation.

La planification est engagée :

- après la mise en œuvre des vérifications liées à l'acceptation et au maintien de la mission, en particulier de celles liées aux règles déontologiques ;
- après prise de contact avec les auditeurs précédents dans le respect des règles de déontologie et de secret professionnel ;
- avant la mise en œuvre des procédures d'audit.

L'auditeur établit par écrit un plan de mission et un programme de contrôle relatifs à l'audit des comptes de l'exercice.

Ces documents sont établis en tenant compte de la forme juridique de l'entité contrôlée, de sa taille, de la nature de ses activités, du contrôle éventuellement exercé par l'autorité publique, de la complexité de la mission, de la méthodologie et des techniques spécifiques utilisées par l'auditeur.

## 6.2 Plan de mission

Le plan de mission décrit l'approche générale des travaux, qui comprend notamment :

- l'étendue, le calendrier et l'orientation des travaux ;
- le ou les seuils de signification retenus ;
- les lignes directrices nécessaires à la préparation du programme de travail.

Le plan de mission constitue la synthèse des travaux préliminaires de prise de connaissance générale, revue analytique et évaluation du contrôle interne.

Le plan de mission est préparé par le chef de mission, en concertation avec son équipe sous l'autorité du superviseur et approuvé par l'autorité en charge selon les procédures de fonctionnement de la structure de contrôle.

L'auditeur doit établir le plan de mission décrivant la stratégie globale adoptée pour la mission.

Le plan de mission fixe l'étendue, le calendrier et la démarche d'audit, et donne des lignes directrices pour une planification plus détaillée du programme général de contrôle. L'établissement du plan de mission implique :

- de déterminer les caractéristiques de la mission qui définissent son étendue, telles que : le référentiel comptable suivi, les règles spécifiques de présentation des états financiers requises dans le secteur d'activité concerné et la localisation des composants de l'entité ;
- de s'assurer des objectifs de la mission en terme de rapport à émettre afin de planifier un calendrier pour effectuer les travaux ainsi que la nature des communications demandées, tels que les dates limites pour signer le rapport intercalaire ou final, et les dates-clés pour les communications prévues ;
- de prendre en compte les facteurs importants qui détermineront les aspects qui feront l'objet d'une attention toute particulière de l'équipe affectée à la mission, tels que la fixation de seuils de signification appropriés, l'identification préliminaire des domaines où un risque plus important d'anomalies significatives peut exister, l'identification préliminaire des composants importants et des soldes de comptes, l'évaluation de la possibilité pour l'auditeur de recueillir des éléments probants permettant d'évaluer l'efficacité du contrôle interne, ainsi que l'identification des développements récents relatifs aux spécificités du secteur d'activité dans lequel l'entité opère, au mode de présentation ou à la diffusion des états financiers ou à d'autres sujets pertinents.

Le processus d'établissement du plan de mission aide l'auditeur à s'assurer de la nature, des disponibilités et de l'étendue des ressources nécessaires pour effectuer la mission. Cette note indique clairement et sous réserve de la complète mise en œuvre des procédures d'évaluation des risques :

- les ressources à déployer sur des domaines spécifiques de l'audit, tels que l'utilisation de membres de l'équipe affectée à la mission ayant une expérience appropriée pour des aspects revêtant un risque élevé, ou le recours à des experts sur des domaines complexes ;
- le volume des ressources à allouer à des domaines d'audit spécifiques, tels que le nombre de membres de l'équipe affectée à la mission à assigner à la prise d'inventaire physique des sites importants, l'étendue de la revue du travail d'autres auditeurs dans le cas d'un audit de groupe, ou le budget d'heures d'audit à affecter aux domaines à risque élevé ;
- les périodes au cours desquelles ces ressources seront déployées, soit à un stade intérimaire de l'audit, soit à des dates de césure importantes ;
- la façon dont ces ressources sont administrées, dirigées et supervisées, telle que les dates auxquelles des réunions préparatoires ou de conclusions avec l'équipe affectée à la mission se tiendront, la manière dont les revues de contrôle qualité de la mission auront lieu.

Lorsque le plan de mission a été arrêté, l'auditeur est alors en mesure de planifier la mission d'audit d'une manière plus détaillée à travers le programme de contrôle.

Une structure type du plan de mission est présentée en annexe du cadre général.

### 6.3 Programme de contrôle

Le programme de contrôle est la concrétisation en termes opérationnels et détaillés de la planification :

- des diligences et contrôles à effectuer, par groupes de comptes liés à un cycle d'activité (investissement, fonctionnement, subventions...)
- du seuil de signification et du seuil de remontée des ajustements en fonction des risques identifiés ;
- de la répartition des travaux au sein de l'équipe et des temps attribués.

Le programme de contrôle est préparé par le chef de mission en concertation avec son équipe sous l'autorité du superviseur et approuvé par le chef de la structure.

L'outil ne doit pas être abordé comme un standard, le programme de contrôle doit être adapté en fonction des spécificités propres à chaque entité auditée, de ses attentes et des risques existants.

Le programme de contrôle constitue la dernière étape de la phase générale de préparation de la mission. Il est la résultante des étapes préparatoires qui précèdent son élaboration et qui doivent nécessairement influencer son contenu. En ce sens, il comporte au préalable les informations clés indispensables liées à la prise de connaissance générale, à la revue analytique et à la revue du contrôle interne, avec renvoi aux travaux plus étoffés effectués lors de l'analyse des risques.

Des programmes de contrôle standards par cycle sont proposés dans le présent guide d'audit comptable et financier.

## PRINCIPE 7 : Documentation

---

### 7.1 Principes généraux de documentation des missions

Le terme « Documentation » désigne les documents (dossiers de travail) préparés par l'auditeur, ou que l'auditeur a obtenus et conservés, dans le cadre de la réalisation de l'audit.

Les dossiers de travail peuvent être sur papier, sur microfilm, sur un support électronique ou sur tout autre support.

Les dossiers de travail:

- facilitent la planification et la réalisation de l'audit ;
- permettent la supervision et la revue des travaux d'audit ;
- consignent les éléments probants résultant des travaux d'audit effectués pour fonder l'opinion de l'auditeur.

L'auditeur doit préparer des dossiers de travail suffisamment complets et détaillés pour permettre une compréhension globale de la mission. Il doit consigner dans ses dossiers toutes les informations relatives à la planification de l'audit, à la nature, au calendrier et à l'étendue des procédures d'audit utilisées, ainsi que les résultats obtenus et les conclusions auxquelles il est parvenu à partir des éléments probants collectés.

L'auditeur doit mettre en place des procédures appropriées garantissant la confidentialité et la sécurité des dossiers de travail, ainsi que leur conservation. Ces procédures doivent être conformes aux exigences légales et professionnelles en matière de conservation de documents.

Les modalités opérationnelles sont développées dans la partie du présent guide consacrée à la structure générale de la documentation et critères de forme

## 7.2 Contenu attendu de la documentation

L'étendue du contenu des dossiers de travail est une question de jugement professionnel, car il n'est ni nécessaire ni réalisable de consigner dans les dossiers tous les points considérés par l'auditeur au cours de l'audit. Pour évaluer le contenu des dossiers de travail à préparer et à conserver, il peut être utile pour l'auditeur de prendre en considération la nature des informations qui seraient nécessaires à un autre auditeur, n'ayant pas connaissance du contexte de cet audit pour comprendre les travaux effectués et le fondement des décisions de principe prises, sans entrer dans les détails de l'audit. Cet autre auditeur ne peut comprendre les aspects détaillés de l'audit qu'en discutant avec les auditeurs qui ont préparé les dossiers de travail.

La structuration de la documentation est la suivante :

- un dossier permanent,
- un dossier courant :
  - o dossier courant - programmation
  - o dossier courant - exécution
  - o dossier courant - rapport



## PRINCIPE 8 : Information probante

---

### 8.1 Définition des éléments probants

Pour étayer le jugement et les conclusions qu'il doit formuler à propos de l'établissement, du service, du programme, de l'activité ou de la fonction contrôlée, l'auditeur doit pouvoir obtenir des preuves suffisantes, pertinentes et d'un coût d'obtention raisonnable.

Les « éléments probants » désignent les informations collectées par l'auditeur pour parvenir à des conclusions sur lesquelles il fonde son opinion. Ils comprennent les informations contenues dans la comptabilité sous-tendant l'établissement des états financiers, et les autres informations.

La comptabilité englobe généralement l'enregistrement :

- des écritures comptables de base, ainsi que les pièces ou documents justificatifs, telles que des chèques ou la trace des transferts électroniques de fonds ;
- des factures ;
- des contrats ;
- le grand livre et les livres auxiliaires, les journaux d'écritures comptables et autres ajustements des états financiers qui ne sont pas enregistrés par des journaux d'écritures formelles ;
- des documents tels que des feuilles de travail et des feuilles de calcul sous-tendant l'allocation des coûts, les calculs, les rapprochements et les informations fournies dans les états financiers.

Les autres informations que l'auditeur peut utiliser comme éléments probants et qui lui permettent de parvenir à étayer de façon raisonnable ses conclusions, comprennent :

- les procès-verbaux des réunions ;
- des confirmations de tiers ;
- des rapports d'analystes ;
- des manuels portant sur les contrôles internes ;
- les informations recueillies par l'auditeur à partir de procédures d'audit comme les demandes d'informations, l'observation et l'inspection ;
- d'autres informations obtenues par l'auditeur ou mises à sa disposition, lui permettant d'aboutir à des conclusions sur la base d'un raisonnement fondé.

## 8.2 Techniques de collecte des preuves

Étant donné que les auditeurs ont rarement l'occasion de prendre en considération toutes les informations concernant l'unité contrôlée, il est capital que les données recueillies et les techniques d'échantillonnage soient soigneusement sélectionnées. Lorsque les données provenant d'un système informatique constituent une part importante de la vérification et sont indispensables pour atteindre les objectifs du contrôle, il est essentiel que les auditeurs s'assurent par eux-mêmes que les données sont fiables et pertinentes.

Les auditeurs doivent avoir une connaissance approfondie des techniques et des procédures de collecte des preuves : inspection, observation, investigation et confirmation. Ils doivent s'assurer que les techniques utilisées permettent réellement de détecter toutes les erreurs matérielles et les irrégularités.

Lors du choix des méthodes et des procédures, il conviendra de prendre en considération la qualité des preuves, ce qui signifie que celles-ci devront être suffisantes, pertinentes et d'un coût d'obtention raisonnable.

La fiabilité des éléments probants dépend de leur origine, de leur nature, et des circonstances spécifiques dans lesquelles ils ont été collectés :

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

## 8.3 Assertions d'audit

Les éléments collectés apportent à l'auditeur des éléments de preuves ou des présomptions quant au respect d'une ou plusieurs des assertions suivantes :

- assertions concernant les flux d'opérations et les événements survenus au cours de la période :
- réalité : les opérations et les événements qui ont été enregistrés se sont produits et se rapportent à l'entité ;
- exhaustivité : toutes les opérations et tous les événements qui auraient dû être enregistrés sont enregistrés ;
- mesure : les montants et autres données relatives aux opérations et événements ont été correctement enregistrés ;
- séparation des exercices : les opérations et les événements ont été enregistrés dans la bonne période ;
- classification : les opérations et les événements ont été enregistrés dans les comptes adéquats.

Les assertions concernant les soldes des comptes en fin de période :

- existence : les actifs et les passifs existent ;
- droits et obligations : l'entité détient et contrôle les droits sur les actifs, et les dettes correspondent aux obligations de l'entité ;
- exhaustivité : tous les actifs et les passifs qui auraient dû être enregistrés l'ont bien été ;
- évaluation et imputation : les actifs et les passifs sont inscrits dans les comptes pour des montants appropriés et tous les ajustements résultant de leur évaluation ou imputation sont correctement enregistrés.

Les assertions concernant la présentation des comptes et les informations fournies dans l'annexe :

- réalité des droits et obligations : les événements, les transactions et les autres éléments fournis se sont produits et se rapportent à l'entité ;
- exhaustivité : toutes les informations relatives à l'annexe des comptes requises par le référentiel comptable ont été fournies ;
- présentation et intelligibilité : l'information financière est présentée et décrite de manière appropriée, et les informations données dans l'annexe des comptes sont clairement présentées ;
- mesure et évaluation : les informations financières et les autres informations sont données fidèlement et pour les bons montants.

## 8.4 Techniques de contrôles

Pour collecter les éléments nécessaires dans le cadre de l'audit comptable et financier, l'auditeur choisit parmi les techniques suivantes :

- l'inspection des enregistrements ou des documents, qui consiste à examiner des enregistrements ou des documents, soit internes soit externes, sous forme papier, sous forme électronique ou autres supports ;
- l'inspection des actifs corporels, qui correspond à un contrôle physique des actifs corporels ;
- l'observation physique, qui consiste à examiner la façon dont une procédure est exécutée au sein de l'entité ;
- la demande d'information, qui peut être adressée à des personnes internes ou externes à l'entité ;
- la demande de confirmation des tiers, qui consiste à obtenir de la part d'un tiers une déclaration directement adressée à l'auditeur concernant une ou plusieurs informations ;
- la ré-exécution de contrôles, qui porte sur des contrôles réalisés à l'origine par l'entité ;
- les procédures analytiques, qui consistent à apprécier des informations financières à partir :
  - o de leurs corrélations avec d'autres informations, issues ou non des comptes, ou avec des données antérieures, postérieures ou prévisionnelles de l'entité ou d'entités similaires ;
  - o de l'analyse des variations significatives ou des tendances inattendues.

Ces techniques de contrôle peuvent s'utiliser seules ou en combinaison à tous les stades de l'audit des comptes.

## 8.5 Utilisation

Il faut réunir un nombre suffisant de preuves documentaires pour :

- confirmer et étayer les opinions et les rapports de l'auditeur ;
- rendre l'audit plus rentable et plus efficace ;
- disposer d'informations pour préparer les rapports et répondre aux questions posées par l'unité contrôlée ou toute autre partie ;
- prouver que l'auditeur a appliqué les normes de contrôle ;
- faciliter la programmation et la supervision de l'audit ;
- contribuer au perfectionnement professionnel de l'auditeur ;
- pouvoir s'assurer que le travail confié à d'autres a été exécuté de façon satisfaisante ;
- conserver des traces du travail accompli et pouvoir s'y reporter ultérieurement.

## PRINCIPE 9 :

### Rapports d'audit comptable et financier

---

Le terme « rapports » désigne l'ensemble des constats, recommandations et/ou opinions formulés sur des états financiers à l'issue d'une mission d'audit tant l'opinion de l'auditeur et ses autres observations sur un ensemble d'états financiers, émises à l'issue d'un contrôle financier ou de la régularité, que le rapport rédigé au terme d'un audit.

L'opinion de l'auditeur est présentée d'une façon concise et normalisée ; elle expose les résultats obtenus au terme d'un large éventail de tests et de diverses opérations d'audit. L'auditeur est tenu d'indiquer s'il y a conformité des opérations aux dispositions législatives et réglementaires en vigueur et de signaler, le cas échéant, les insuffisances des mécanismes de contrôle, les actes illégaux et les fraudes.

#### 9.1 Exigences générales de forme

Au terme de chaque audit, l'auditeur doit rédiger un rapport exposant ses constatations ou, le cas échéant, exprimer son opinion par écrit ; le contenu doit être facile à comprendre, ne doit être ni vague, ni ambigu, ne faire figurer que des informations étayées par des preuves suffisantes et pertinentes. De plus, il doit témoigner de l'indépendance et de l'objectivité de l'auditeur et s'avérer équitable et constructif.

La forme et le contenu de tous les rapports d'audit reposent sur les principes généraux suivants.

- Titre. L'opinion ou le rapport doit être précédé d'un titre ou d'un en-tête appropriés afin d'aider le lecteur à les distinguer des états financiers ou des informations fournies par d'autres.
- Signature et date. L'opinion ou le rapport doit être signé. L'indication de la date informe le lecteur que l'auditeur a tenu compte des effets d'événements ou de transactions dont il avait pris connaissance jusqu'à cette date; .
- Objectifs et portée. L'opinion ou le rapport doit comporter une référence aux objectifs et à la portée de l'audit. Cette information précise l'utilité et les limites de la vérification.
- Intégralité des informations. Il faudra joindre les opinions aux états financiers auxquels elles se réfèrent, pour publication simultanée; en revanche les rapports sur les résultats pourront être publiés tels quels. Les opinions et les rapports doivent être présentés tels qu'ils ont été préparés par l'auditeur. Pour agir en toute indépendance, l'auditeur doit être en mesure d'inclure tout ce qu'il juge pertinent..

- Destinataire. L'opinion ou le rapport doit mentionner le destinataire qui est fonction de la nature de la mission. S'il existe des procédures officielles de transmission du rapport ou de l'opinion, il est inutile de mentionner le destinataire.
- Identification. L'opinion ou le rapport doit identifier les états financiers (lorsqu'il s'agit d'audits financiers et de contrôle de régularité) ou le domaine (lorsqu'il s'agit de contrôles des résultats) concernés. Il conviendra donc de mentionner le nom de l'unité contrôlée, la date et la période à laquelle se réfèrent les états financiers ainsi que le domaine contrôlé.
- Justification juridique. Les opinions et les rapports d'audit doivent indiquer le texte de loi ou le règlement en vertu duquel l'audit a été effectué.
- Conformité aux normes. Les opinions et les rapports doivent indiquer les normes ou les méthodes appliquées, de manière à ce que le lecteur puisse s'assurer que le contrôle a été effectué conformément aux procédures généralement admises.
- Délais. L'opinion ou le rapport doit être disponible rapidement pour être pleinement utile à ses utilisateurs et notamment à ceux qui doivent prendre les mesures qui s'imposent.

## 9.2 Plan de mission

Dans tous les cas de figure, l'auditeur rédige un plan de mission présentant les éléments suivants :

- contexte et justification de la mission ;
- présentation de l'entité auditée et de son environnement ;
- synthèse de l'évaluation préalable des risques ;
- définition des objectifs de la mission, du périmètre des comptes audités et des points de vérification à mettre en œuvre ;
- présentation du programme de travail détaillé ;
- présentation du calendrier de la mission d'audit et des ressources qui y sont affectées.

Ce rapport est transmis au responsable ou au superviseur de l'auditeur. Il lui permet de s'assurer de la correcte compréhension des objectifs de l'audit et de l'efficacité des travaux à mettre en œuvre au regard du risque d'audit identifié.

## 9.3 Opinion et rapport de certification des comptes

Lorsque l'audit a pour objectif premier d'exprimer une opinion sur l'image fidèle de la situation financière, la présentation des conclusions de l'auditeur respecte les exigences décrites ci-dessous.

L'opinion peut se traduire par une attestation ou une certification. Les missions de certification ne peuvent être exercées que par les structures de contrôle habilitées par les textes réglementaires.

Des exemples de rapports de certification des comptes sont présentés en annexe.

### ➔ *Opinion sans réserve*

L'auditeur émet une opinion sans réserve lorsqu'il s'est assuré que sur tous les points importants :

- les états financiers ont été préparés selon des normes comptables admissibles et des directives qui ont été appliquées en permanence ;
- les états financiers sont conformes aux dispositions législatives et réglementaires en vigueur ;
- le point de vue ressortant des états financiers concorde avec ce que l'auditeur sait de l'unité contrôlée ;
- tous les éléments d'importance significative se rapportant aux états financiers sont correctement mentionnés.

### ➔ *Insistance sur un point particulier*

Dans certains cas, l'auditeur peut considérer qu'il est indispensable à la bonne compréhension du rapport d'attirer l'attention sur des points inhabituels ou importants. En vertu d'un principe général, l'auditeur qui exprime une opinion sans réserve ne doit pas faire référence à des points précis des états financiers; cela pourrait en effet prêter à confusion et être interprété comme une réserve.

Pour éviter de donner cette impression, « l'insistance sur un point particulier » doit faire l'objet d'un paragraphe distinct de l'opinion. Toutefois, l'auditeur ne doit pas recourir à cette méthode pour suppléer des informations qui ne figurent pas dans les états financiers. Il ne doit pas remplacer l'opinion par un paragraphe de cette nature ni s'en servir pour éviter d'émettre une opinion avec réserve.

### → *Opinion avec réserve*

Un auditeur peut ne pas être en mesure d'exprimer une opinion sans réserve dans l'un ou l'autre des cas suivants ou lorsque, à son avis, leurs effets sur les états financiers ont ou peuvent avoir une importance significative :

- la portée du contrôle a été limitée ;
- l'auditeur estime que les états financiers sont incomplets ou trompeurs ou que des libertés injustifiées ont été prises à l'égard des normes comptables admissibles ;
- des doutes subsistent à l'égard des états financiers.

Lorsque l'auditeur a des doutes ou conteste un ou plusieurs éléments des états financiers qui sont d'une importance significative mais qui ne sont pas fondamentaux pour la bonne compréhension des comptes, il doit émettre une opinion avec réserve.

L'opinion est normalement rédigée en des termes indiquant que l'audit a donné des résultats satisfaisants, tout en spécifiant de façon nette et concise les éléments jugés douteux ou contestables et qui ont amené l'auditeur à émettre des réserves. Il est souhaitable pour les utilisateurs des états financiers que l'auditeur puisse quantifier l'incidence financière de l'élément douteux ou contesté, mais ce n'est pas toujours possible ou opportun.

### → *Refus de certifier ou d'attester*

Lorsque l'auditeur ne peut pas exprimer une opinion sur l'ensemble des états financiers parce que le désaccord est trop profond pour qu'il puisse émettre une opinion avec réserve, il refuse de les certifier. Les termes de cette déclaration doivent exprimer clairement que les états financiers ne sont pas présentés d'une façon fidèle et spécifier avec netteté et précision tous les points de désaccord. À nouveau, lorsque cela est possible et opportun, il est important que l'incidence financière soit quantifiée.

L'auditeur formule un refus de certifier ou d'attester pour désaccord lorsqu'il a détecté au cours de son audit des comptes des anomalies significatives et que celles-ci n'ont pas été corrigées, et que :

- soit les incidences sur les comptes des anomalies significatives ne peuvent être clairement circonscrites ;
- soit la formulation d'une réserve n'est pas suffisante pour permettre à l'utilisateur des comptes de fonder son jugement en connaissance de cause.

Lorsque l'auditeur précise les motifs du refus de certifier pour désaccord, il quantifie, lorsque cela est possible, les incidences sur les comptes des anomalies significatives identifiées et non corrigées.



L'auditeur formule un refus de certifier ou d'attester pour limitation lorsqu'il n'a pas pu mettre en œuvre toutes les procédures d'audit nécessaires pour fonder son opinion sur les comptes, et que :

- soit les incidences sur les comptes des limitations à ses travaux ne peuvent être clairement circonscrites ;
- soit la formulation d'une réserve n'est pas suffisante pour permettre à l'utilisateur des comptes de fonder son jugement en connaissance de cause.

L'auditeur formule un refus de certifier ou d'attester pour incertitudes lorsqu'il est dans l'impossibilité d'exprimer une opinion en raison de multiples incertitudes dont les incidences sur les comptes ne peuvent être clairement circonscrites.

### → *Autres cas*

De plus, les contrôles financiers et de la régularité amènent souvent l'auditeur à rédiger des rapports détaillés lorsque des points faibles sont découverts dans les systèmes de comptabilité ou de contrôle financier (ce qui n'a rien à voir avec les problèmes de vérification des résultats). Ceci peut se produire lorsque ce sont non seulement les procédures de l'unité contrôlée qui présentent des points faibles mais aussi le contrôle qu'elle exerce sur les activités d'autres organes. L'auditeur peut également rédiger un rapport sur les irrégularités importantes, effectivement décelées ou potentielles, sur le manque de continuité dans l'application des réglementations ou sur des fraudes et des pratiques frauduleuses.

Lorsqu'ils rapportent des irrégularités ou des cas de non-conformité aux lois ou aux règlements, les auditeurs doivent veiller à placer leurs constatations dans une perspective correcte. L'ampleur de la non-conformité peut être rattachée au nombre de cas examinés ou quantifiée en termes monétaires.

## 9.4 Rapport d'audit

Lorsque l'audit a pour objectif de réaliser un diagnostic général sur la tenue des comptes de la structure auditée en vue de définir des recommandations permettant d'améliorer la gestion financière et comptable de l'entité, le rapport de l'auditeur s'articulera de la façon suivante.

- Contexte et objectifs : l'auditeur rappelle les objectifs qui lui ont été assignés lors du lancement de la mission d'audit ; il replace ses travaux dans le contexte juridique, économique ou politique qui a amené au déclenchement de l'audit.
- Présentation de l'entité auditée : l'auditeur présente le résultat de sa prise de connaissance de l'entité auditée et de son contexte en insistant sur les éléments dont il ne disposait pas au moment de sa saisine et susceptible d'influer sur ses conclusions.
- Méthodologie et travaux effectués : l'auditeur expose l'ensemble des travaux auxquels il a procédé pour lui permettre de dégager ses conclusions. Il rappelle ici le calendrier de mise en œuvre de la mission, l'ensemble des documents et des pièces examinés, les personnes rencontrées, les tests et les procédures analytiques mis en œuvre...
- Faits constatés : l'auditeur dresse la liste thématique des constats réalisés, les causes et conséquences. Il indique notamment les anomalies significatives relevées, les écarts par rapport à la réglementation en vigueur, les fraudes éventuelles...
- Conclusions et recommandations : au regard des faits constatés, l'auditeur présente ses conclusions et formule toute recommandation permettant d'améliorer le fonctionnement budgétaire et comptable de l'entité et la présentation de ses états financiers.

## ANNEXES

---

### PLAN DE MISSION TYPE

Le présent document constitue une structure type de plan de mission nécessitant de la part de l'équipe d'auditeurs une adaptation en fonction des spécificités du contexte.

	NOMS	DATE	SIGNATURE
Effectué par			
Supervisé par			
Approuvé par			
Révision proposée par			
Révision visée par			
Révision approuvée par			

### 1. PRISE DE CONNAISSANCE GÉNÉRALE

#### *Informations générales*

Entité auditée	
Forme juridique	
Adresse	
Historique	
Responsable	
Organigramme	
Ministère de tutelle	
Système d'information comptable	
Plan comptable applicable	

### *Audits précédents*

Dates et synthèses des audits conduits	
--	--

### *Activités de l'entité*

Activités principales	
Activités secondaires	
Zones géographiques couvertes	
Axes principaux de la politique de développement	

### *Juridique*

Textes spécifiques liés à l'activité	
Événements significatifs de l'exercice	

## *Social et fiscal*

Effectif total du personnel et répartition par services	
Textes spécifiques	
Régimes spécifiques	
Contrôle INPS, CRM, ITS et inspections du travail – synthèse des dernières notifications	
Litiges en cours	
Événements significatifs de l'exercice	
Régime fiscal	
Opérations fiscales spécifiques	
Contrôles fiscaux – synthèse des derniers contrôles	
Litiges en cours	
Événements significatifs de l'exercice	

## *Synthèse des risques inhérents*

--

## 2. REVUE ANALYTIQUE

### Budget

Chiffres significatifs	N	N-1	N-2	Variation N/N-1	Variation N-1/N-2
Investissement					
Subventions et transferts					
Charges de fonctionnement					
Charges de personnel					
Produits fiscaux					
Autres produits					
Trésorerie					
Régie					
Etats financiers					
<i>Préciser la source des chiffres (date d'arrêté de la balance)</i>					

### Réalisé

Chiffres significatifs	N	N-1	N-2	Variation N/N-1	Variation N-1/N-2
Investissement					
Subventions et transferts					
Charges de fonctionnement					
Charges de personnel					
Produits fiscaux					
Autres produits					
Trésorerie					
Régie					
Etats financiers					
<i>Préciser la source des chiffres (date d'arrêté de la balance)</i>					

### Commentaires

### Analyse par cycle

Cycle	Points forts	Points faibles
Investissement		
Fonctionnement		
Personnel		
Subventions transferts		
...		

### 3. EVALUATION DU CONTRÔLE INTERNE

Cycle	Appréciations		Risques détectés	Cotation du risque
	Point forts	Points faibles		
Investissement				
Fonctionnement				
Personnel				
Subventions transferts				
...				

## 4. NATURE ET OBJECTIFS DE LA MISSION

Contexte et justification de la mission :			
Périmètre			
CYCLES	OBJECTIFS	SOUS OBJECTIFS	PROCEDES D'AUDIT <sup>(1)</sup>

<sup>(1)</sup> PROCÉDÉS D'AUDIT :

Procédés de confirmation :

- Inspection de documents
- Enquêtes
- Observations
- Recoupements

Procédés de corroboration :

- Examens physique
- Examen analytique
- Confirmation auprès de tiers
- Réexécution des opérations



## 5. DOMAINES SIGNIFICATIFS D'AUDIT

Rubriques	Valeur	% budget ou compte administratif ou compte de gestion*
Investissement		
Fonctionnement		
Personnel		
Subventions transferts		
...		

\* En fonction du périmètre d'audit.

### *Seuil de signification*

	Seuils retenus pour la clôture	Base approximative retenue :
Impact sur le budget :		Ex : 5 à 10% du budget
Impact sur présentation :		Ex : 5 à 10 % du poste Bilan / Cpte Résultat

Commentaire : pour certains postes, des seuils inférieurs pourront être déterminés.

## 6. ORIENTATION DES PROGRAMMES DE CONTRÔLE

Compte tenu de l'analyse des risques effectuée et de l'importance relative des postes, les contrôles comporteront notamment les diligences suivantes :

	Cycles dont les opérations ou les procédures relèvent d'observations ou de contrôles <u>approfondis</u>		Cycles dont la revue des opérations ou procédures est limitée à des <u>tests</u> de valeurs ou de cohérence		Cycles à caractère N/S* ou N/A**
	Contrôles	Procédures	Tests de valeur	Tests de cohérence	
Investissement					
Fonctionnement					
Personnel					
Subventions transferts					
...					
Contrôle des états financiers					
Contrôle spécifique à préciser					

\* Non significatif

\*\* Non applicable

## 7. ORGANISATION DE LA MISSION

### *Budget*

Durée	
Frais de mission	
Avances à justifier	
Date de démarrage de la mission	

## Calendrier d'exécution des travaux

Travaux	Dates d'intervention	Intervenants				
		Chef de service	Superviseur	Chef de mission	Auditeur	Expert
Organisation générale						
Prise de connaissance générale						
Évaluation du contrôle interne						
Revue analytique						
Élaboration du plan de mission						
Élaboration des programmes de contrôle – déclinaison						
Opérations d'inventaire						
Exécution du programme de contrôle – cycle A						
Exécution du programme de contrôle cycle B						
....						
Rédaction des mémoranda						
Finalisation des travaux (cellule qualité)						
Réunions de synthèse						
Phase contradictoire						
Rapports finaux						

## EXEMPLES DE RAPPORTS TYPES

### Exemple 1 : Rapport de l'auditeur émis à la suite d'un audit d'états financiers exprimant une opinion sans réserve.

#### ATTESTATION DE L'AUDITEUR

(Destinataire visé)

Rapport sur les états financiers :

Rapport sur les états financiers :

Nous avons effectué l'audit des états financiers ci-joints de l'entité ..., comprenant le bilan au 31 décembre 20..., ainsi que le compte de résultat et le tableau financier des ressources et des emplois et états annexés clos à cette date.

Nous avons effectué notre audit et nos travaux de vérification selon les Normes Internationales d'Audit (International Standards on Auditing, ISA) (ou selon les normes et pratiques nationales applicables) et conformément aux règles et principes édictées par le guide d'audit comptable et financier applicable aux structures de contrôle publiques. Ces normes requièrent que l'audit et la vérification soient planifiés et réalisés en vue d'obtenir l'assurance raisonnable que les états financiers ne comportent pas d'anomalies significatives. Un audit consiste à examiner, par sondages, les éléments probants justifiant les données chiffrées et les informations contenues dans les états financiers. Un audit consiste également à apprécier les méthodes comptables suivies et les estimations significatives retenues par la direction, ainsi que la présentation des états financiers pris dans leur ensemble. Nous estimons que notre audit et notre vérification constituent une base raisonnable à l'expression de notre opinion.

À notre avis :

(a) les états financiers donnent une image fidèle de (ou présentent sincèrement, dans tous leurs aspects significatifs) la situation financière de la société au 31 décembre 20..., ainsi que du (le) résultat de ses opérations et des (les) flux de trésorerie pour l'exercice clos à cette date, conformément à ... (et en conformité avec ...).

Signature de l'auditeur

Date du rapport d'audit

Coordonnées de l'auditeur et de la structure de contrôle

## **Exemple 2 :** **Rapports de l'auditeur conduisant à l'expression d'une opinion avec réserve, ou à l'impossibilité d'exprimer une opinion**

### **2.1 Limitation de l'étendue des travaux – Opinion avec réserve**

Nous avons effectué l'audit ... (le reste de la formulation est identique).

Notre responsabilité est d'exprimer une opinion sur ces états financiers sur la base de notre audit.

À l'exception de la question évoquée au paragraphe ci-après, nous avons effectué notre audit selon les .....(le reste de la formulation est identique).

Nous n'avons pas assisté à la prise d'inventaire physique des stocks au 31 décembre 20..., cette date étant antérieure à notre nomination en tant qu'auditeur de l'entité. En raison de la nature des documents conservés par l'entité, nous n'avons pas été en mesure de vérifier, par d'autres procédures d'audit, les quantités en stock à cette date.

À notre avis, sous réserve de l'incidence des ajustements qui auraient pu, le cas échéant, se révéler nécessaires si nous avons été en mesure de vérifier les des quantités physiques en stock, les états financiers donnent une image fidèle de .....

### **2.2 Limitation de l'étendue des travaux – Impossibilité d'exprimer une opinion**

« Nous avons été nommés pour procéder à l'audit des états financiers ci-joints de l'entité..., comprenant le bilan au 31 décembre 20..., ainsi que le compte de résultats et l'état des flux de trésorerie pour l'année se terminant à cette date, et des notes annexes incluant la description des principes comptables majeurs suivis et d'autres informations explicatives.

(Omettre le paragraphe traitant de la responsabilité de l'auditeur).

(Le paragraphe décrivant l'étendue des travaux d'audit sera soit omis, soit adapté aux circonstances).

Ajouter un paragraphe décrivant la limitation de l'étendue des travaux, par exemple :

Nous n'avons pas pu assister à la prise d'inventaire physique de tous les stocks, ni confirmer les comptes à recevoir, en raison des limitations imposées à l'étendue de nos travaux par l'entité.

En raison de l'importance des limitations de l'étendue de nos travaux exposées au paragraphe qui précède, nous ne sommes pas en mesure d'exprimer une opinion sur les états financiers.

### **2.3 Désaccord sur les méthodes comptables – Caractère inapproprié des méthodes retenues – Opinion avec réserve**

Nous avons effectué l'audit ... (le reste de la formulation est identique).

Notre responsabilité est d'exprimer ... (le reste de la formulation est identique).

Ainsi que l'indique la Note X de l'annexe aux états financiers, aucun amortissement n'a été enregistré dans les états financiers ce qui, à notre avis, n'est pas conforme à la réglementation comptable en vigueur. La dotation aux amortissements pour l'exercice clos le 31 décembre 20..., calculée sur une base linéaire en appliquant un taux annuel de 5% pour les constructions et de 20% pour le matériel, devrait s'élever à xxx. En conséquence, les immobilisations corporelles devraient être réduites du montant de l'amortissement cumulé s'élevant à xxx et le report à nouveau déficitaire ainsi que la perte repentie doit être augmentée de xxx et de xxx, respectivement.

À notre avis, sous réserve de l'incidence sur les états financiers de la question évoquée au paragraphe précédent, ceux-ci donnent une image fidèle de .... (le reste de la formulation est identique).

### **2.4 Désaccord sur les méthodes comptables – Information fournie dans les états financiers non adéquate - Opinion avec réserve.**

Nous avons effectué l'audit de ... (le reste de la formulation est identique).

Notre responsabilité est d'exprimer ... (le reste de la formulation est identique).

Le 15 janvier 20..., l'entité a émis un emprunt obligataire d'un montant en principal de xxx dans le but de financer l'extension de son usine. Le contrat d'émission limite le paiement des dividendes futurs au montant des bénéfices réalisés après le 31 décembre 20.... A notre avis, la mention de cette information en note annexe aux états financiers est exigée par ....

À notre avis, sous réserve de l'omission de l'information mentionnée au paragraphe précédent, les états financiers donnent une image fidèle de ... (le reste de la formulation est identique).

### **2.5 Désaccord sur les méthodes comptables – Information fournie dans les états financiers non adéquate – Opinion défavorable.**

Nous avons effectué l'audit de ... (le reste de la formulation est identique).

Notre responsabilité est d'exprimer ... (le reste de la formulation est identique).

(Paragraphe(s) décrivant le désaccord).

À notre avis, en raison de l'incidence des questions évoquées au(x) paragraphe(s) qui précède(nt), les états financiers ne donnent pas une image fidèle de (ou "ne présentent pas sincèrement, dans tous leurs aspects significatifs") la situation financière de l'entité ... au 31 décembre 20..., ainsi que de la performance financière et des (les) flux de trésorerie pour l'exercice clos à cette date.