

337 Chap 6 : Démarche d'Audit : l'exécution (Travaux Substantifs & Tests de Procédures SCI)

338	Objectifs du chapitre
339	Niveau d'excel à acquérir
340	Travaux pratiques du chapitre
341	Section 61 : Eléments probants et coût de leur collecte
342	1.1. Types d'éléments probants
343	1.2. Logique de collecte des éléments probants
344	1.3. Origine de l'élément probant
345	1.4. Coût de l'élément probant
346	Section 62 : Procédures d'Audit en phase d'exécution
347	2.1. Liste des Procédures
348	2.2. Brèves Explications des Procédures
348	2.2.1. Inspection des enregistrements
348	2.2.2. Inspection des actifs physiques
348	2.2.3. Observation physique
349	2.2.4. Demande d'information
349 à 350	2.2.5. Circularisation (confirmation)
351	2.2.6. Revue analytique substantive
351	2.2.7. ReCalculs arithmétiques
351	2.2.8. Reexécution
352 à 353	Quiz 12
354	Section 63 : Echantillonnage en audit financier
355	3.1. Démarche générale des sondages
356	3.2. Nature de l'échantillon
357	3.3. Logique de l'échantillonnage
358	Section 64 : Clotûre de la mission d'audit financier
359	4.1. Procédure de la clotûre
359	4.1.1. Anomalies significatives / non significatives
359	4.1.2. Revue analytique finale
360	4.2. LM / LA / LCI / Rapport d'audit
360	4.1.1. Lettre de mission
360	4.1.2. Lettre d'Affirmation
361	4.1.3. Lettre de Contrôle Interne
361 à 362	4.1.4. Rapport d'audit
363	Liste des Annexes du Chapitre 6
	Annexe 22 : Exemple de Lettre d'Affirmation 2 pages
	Annexe 23 : Revue analytique substantive 4 pages
	Solutions au Quiz 12. (2 pages)

Chap 7 : Audit assisté par ordinateur (CAAT 's) (notamment les Outils d'Excel appliqués à l'Audit)

Chap 8 : (optionnel) Documentation d'Audit & normes ISQM 1&2

Audit financier selon les normes ISA

« Plan du Module »

- Chap 1 : Positionnement du métier comptable en Tunisie (& intro à l'audit financier)
- Chap 2 : Cadre Conceptuel IAASB - Normes et rapports
- Chap 3 : Pratique de l'Évaluation du SCI (module «CI» déjà étudié - TP 2&3 Matrices-SCI)
- Chap 4 : Risques & Assertions d'Audit financier
- Chap 5 : Démarche d'Audit : la Planification
- **Chap 6 : Démarche d'Audit : l'Exécution** (Travaux Substantifs & Tests de Procédures SCI)
- Chap 7 : Audit assisté par ordinateur (CAAT 's) (Outils d'Excel appliqués à l'Audit en TP)
- Chap 8 : (optionnel) Documentation d'Audit & normes ISQM 1&2

Chap 6 : Phase d'Exécution

Objectif du Chapitre

Objectifs du Chapitre 6

Le présent Chap aide le participant à assimiler la nature « analytique » des travaux substantifs (ainsi que quelques travaux de tests de procédures de contrôle interne) dans le but de collecter les preuves de l'opinion d'audit.

Objectif : L'étudiant, soumis à une situation nouvelle, devrait, en se basant sur les concepts et la démarche des ISA (étudiés aux chapitres précédents) & les outils (essentiellement les matrices étudiées et les outils MSEXcel de niveau 1 et 2), être capable de détecter -en analysant des données simulées sur excel- des faits illogiques, des tendances inhabituelles, et des données erronées vis-à-vis des normes comptables tunisiennes et de proposer les ajustements comptables adéquats.

Outils d'évaluation de l'apprentissage des étudiants :

- Quiz 12
- TP 5 : Tests de vraisemblance (& revue analytique)
- TD-QCM 4 : Cas de Synthèse

Chap 6 – Phase d'Exécution

Niveau Excel à acquérir

- Les Niveaux de maîtrise de MS.Excel sont 3 :
 - Niveau 1 : Excel basique
 - Niveau 2 : Fonctions et outils Excel
 - Niveau 3 : Programmation Excel (les macros VBA)
- Pour la maîtrise des travaux substantifs en audit financier, il faut au moins acquérir les 2 premiers niveaux d'Excel par entraînement.
- Les travaux pratiques liés au chapitre 6 sont disponibles à notre site habituel mais conditionnés par l'inscription au site et par être étudiant à ISCAE.
- Veuillez installer en vos pc la version MS Office 2016 au moins.
(google sheet n'est pas accepté par souci d'uniformité et de gain de temps pour la notation)

Chap 6 – Démarche d'audit selon les ISA « Phase d'Exécution » – Travaux pratiques

Travaux pratiques du chapitre 6 : Phase d'Exécution :

- ❑ Exemple de Test de procédures de CI : *validation de suite numérique sur Excel*
- ❑ Recoupement (*outil somme.si & RechercheV d'Excel*)
- ❑ Analyse bidimensionnelle (*Tableau croisé dynamique d'Excel*)
- ❑ Revue analytique préliminaire (*Outil Si / Somme.ens / ...*)
- ❑ Revue analytique substantive (*diverses fonctions Excel*)
- ❑ Tests de vraisemblance : (*Transposée, Type, Tri conditionnel, filtre personnalisé (Licence) / (Régression linéaire d'Excel, Moyenne mobile d'Excel...) (Master)*)
- ❑ Génération du Lead (*Suppression des lignes vide d'Excel (licence) / Génération par macro Excel (Master)*)
- ❑ CAAT's. : Extraction de données du logiciel SAGE (Master)
- ❑ Echantillonnage (*outil Echantillonnage d'Excel, génération de nombres aléatoires d'Excel*)

Chap 6 – Démarche d'audit selon les ISA « Phase d'Exécution » – Le Plan

Plan du Chap 6

- **Chap 6: Démarche d'Audit: L'exécution** (*travaux substantifs*)
 - **Section 61 : Éléments probants et coût de leur collecte**
 1. Types d'éléments probants
 2. Logique de collecte des éléments probants
 3. Origine de l'élément probant
 4. Coût de l'élément probant
 - **Section 62 : Procédures d'audit en phase d'exécution**
 1. Liste des Procédures
 2. Explication des Procédures
 1. Inspection des enregistrements
 2. Inspection des actifs physiques
 3. Observation physique
 4. Demande d'information
 5. Circularisation
 6. Revue analytique substantive
 7. Re-calculs arithmétiques
 8. Re-exécution
 - **Section 63 : Échantillonnage en audit financier**
 1. Démarche générale des sondages
 2. Nature de l'échantillon
 3. Logique de l'échantillonnage
 - **Section 64 : Clôture de la mission d'audit financier**
 1. Procédure de clôture de la mission
 2. LM - LA - LCI - Rapport

Chap 6 – Exécution

I.1. Types d'Eléments probants

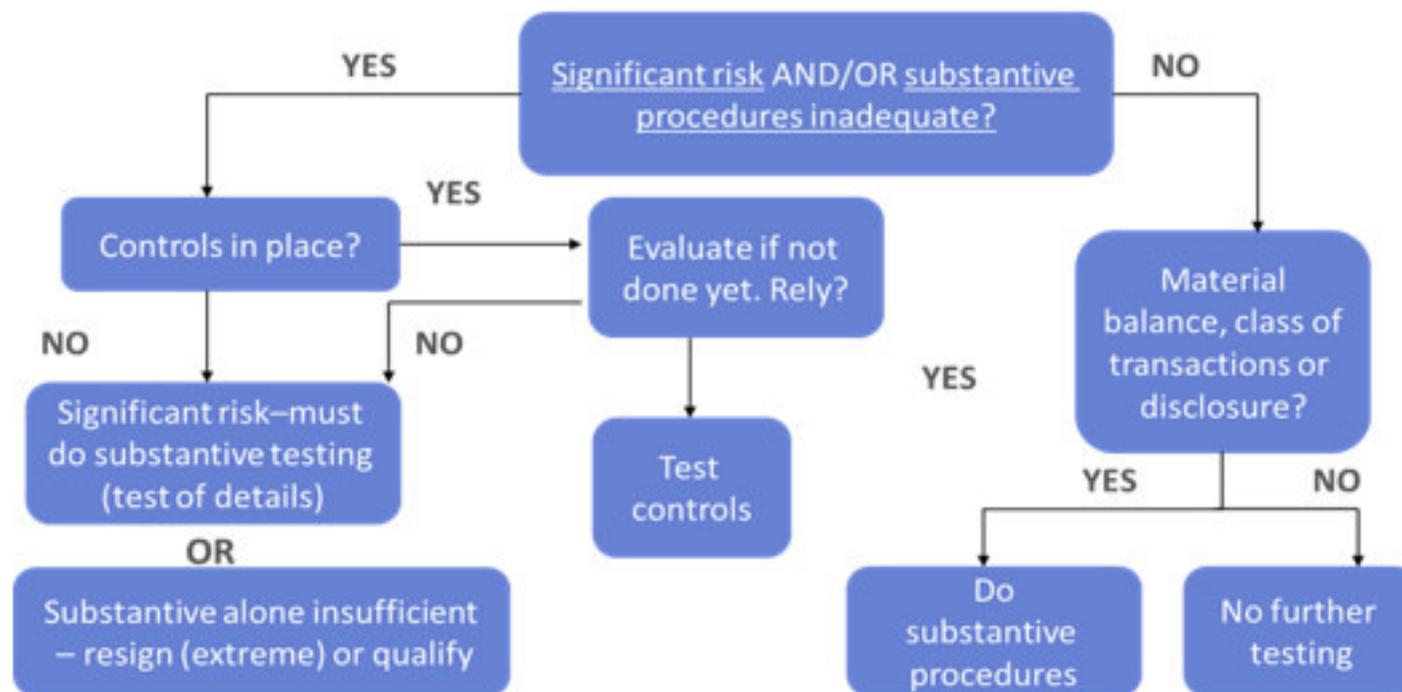
Section I : Eléments probants & coût de collecte

- **ISA 500** : L'auditeur doit recueillir des éléments probants suffisants (en quantité/montants) et appropriés (en nature & impact) pour parvenir à des conclusions raisonnables sur lesquelles fonder son opinion (rapport)
 → *une combinaison adéquate d'éléments probants par assertion et par risque au niveau des comptes.*
- **Types d'éléments probants :**
 - ✓ Ecritures comptables de base, pièces ou documents justificatifs (ex : chèques ou trace des transferts électroniques de fonds...)
 - ✓ Factures, Contrats
 - ✓ Grand livre général et livres auxiliaires, journaux
 - ✓ Documents tels que des feuilles de calcul pour l'allocation des coûts, les rapprochements, les récaps...
 - ✓ Procès verbaux des réunions
 - ✓ Confirmations par des tiers (fruit de la circularisation)
 - ✓ Rapports d'analyses
 - ✓ Données comparables concernant les concurrents
 - ✓ Informations recueillies par l'auditeur à partir des procédures d'audit (via les demandes d'informations, l'observation et l'inspection...)...

Chap 6 – Exécution

1.2. Logique de collecte des Eléments probants

ISA 330 – Summary – obtaining audit evidence



Chap 6 – Exécution

1.3. Origine de l'Elément probant

Section I : Eléments probants & coût de collecte

ISA 500 : La force probante dépend de l'origine de l'élément probant :

- a) Les documents créés à l'extérieur de l'entreprise auditée et conservés par elle, La force probante de ces documents est bonne si l'entreprise n'y a pas apporté de modifications
 - on peut fortement compter sur ces docs pour croire que les comptes comptables y liés contiennent peu d'anomalies significatives (tiers non apparentés / tiers apparentés)
- b) Les documents créés par l'entreprise et portant la marque d'une confirmation extérieure (ex : effets à recevoir, bordereau de remise de chèques, BL visés par les clients...) ont une force probante moindre que (a)
 - on peut moyennement y compter, (sauf cas de complaisance entre la firme et la partie prenante externe qui vise certains de ces docs)
- c) Les documents créés par l'entreprise et adressés à des tiers : leur force de preuve est encore moindre mais augmente si d'autres événements ou docs viennent les conforter (ex : règlement client...)
 - → il faut identifier les événements confirmatoires pour compter sur ces docs
- d) Les pièces créées par l'entreprise et conservées par elle : notamment les bons de sortie de matières, les ordres de fabrication, les bons d'entrée des produits finis : Leur force probante dépend de la qualité du système de contrôle interne (ex : l'existence de plusieurs intervenants confirmant l'opération matérialisée par des visas et des tableaux de contrôle).
 - Il faut donc ne compter que sur les points forts du SCI pour valider les documents qui en sont issus et considérer les comptes comptables y liés peu risqués.
 - pour les données non répétitives et les estimations comptables, il n'existe pas d'éléments probants tirés des tests sur le contrôle interne

Chap 6 – Exécution

I.4. Coût de l'Élément probant

Section I : Éléments probants & coût de collecte

ISA 500 : Coût des travaux d'audit et de la mission dépend de l'importance de :

- a) Travaux d'audit (*Planification, tests des contrôles, travaux substantifs et autres spécification*)
 - Plus les travaux sont complexes plus ils sont couteux moins ils sont fréquents
 - Plus les travaux sont simples, moins ils sont couteux mais plus ils sont nombreux
- b) Timing des travaux d'audit
 - Plus la firme auditée est complexe plus la nature et le timing des travaux d'audit deviennent variée et durables
 - Plus le SCI de la firme auditée est défaillant plus les travaux et le timing deviennent larges.
- c) Equipe d'audit
 - Plus la firme auditée est complexe & son SCI défaillant... plus le nombre des collaborateurs augmente et leur qualité compétence diplômes grades augmentent, ou en faisant compenser les grades par le nombre (journée d'EC > journée de stagiaire)
- d) Spécificités liées au client
 - Plus le secteur est réglementé, plus la firme est visible (cotée, connue...) plus le dirigeant évite de corriger ses erreurs... plus le coût de la mission devienne important
- e) Autres enjeux qualitatifs, peu quantifiables
 - Réputation
 - Enjeux stratégiques non liés à la mission
 - Enjeux humains
 - Quand il s'agit d'une 1ere mission, les travaux de planification couteront plus que pour les 2 exercices suivant du mandat
 - L'importance du coût d'une procédure d'audit ne doit pas pousser l'auditeur à éviter la procédure d'audit si aucune procédure de remplacement n'est envisageable
 - Ratio de couverture du coût de la mission ?
 - Ratio de couverture des coûts du cabinet ?

Chap 6 – Démarche d'audit selon les ISA « Phase d'Exécution » – Le Plan

Plan du Chap 6

- **Chap 6: Démarche d'Audit: L'exécution** (*travaux substantifs*)
 - **Section 61** : Éléments probants et coût de leur collecte
 1. Types d'éléments probants
 2. Logique de collecte des éléments probants
 3. Origine de l'élément probant
 4. Coût de l'élément probant
 - **Section 62** : Procédures d'audit en phase d'exécution
 1. Liste des Procédures
 2. Explication des Procédures
 1. Inspection des enregistrements
 2. Inspection des actifs physiques
 3. Observation physique
 4. Demande d'information
 5. Circularisation
 6. Revue analytique substantive
 7. Re-calculs arithmétiques
 8. Re-exécution
 - **Section 63** : Échantillonnage en audit financier
 1. Démarche générale des sondages
 2. Nature de l'échantillon
 3. Logique de l'échantillonnage
 - **Section 64** : Clôture de la mission d'audit financier
 1. Procédure de clôture de la mission
 2. LM - LA - LCI - Rapport

Chap 6 – Exécution

2.1. Listes des Procédures

Section 2 : Procédures d'audit

- Procédures en réponses aux risques → **ISA 330**:
 - Tests de permanence = tests de procédures (SCI)
 - Tests de Validation = tests substantifs (comptes)

- Procédures pour collecte d'éléments probants : **ISA 500+501**
 - Inspection des enregistrements
 - Inspection des actifs physiques
 - Observation physique
 - Demande d'information
 - Circularisation = Confirmation → **ISA 505**
 - Revue analytique substantive → **ISA 520**
 - Contrôles arithmétiques...

- Procédures de sélection d'éléments à tester :
 - Sondages → **ISA 530**

Chap 6 – Exécution

Section 2 : Procédures d'audit

2. 2. Brèves explications des Procédures

Inspection des enregistrements (comptes) et des documents :

- Chaque écriture comptable est liée à une pièce justificative (fait générateur de la comptabilisation),
- Chaque pièce est liée à des documents qui la confortent,
- Chaque pièce justificative et documents sont liés à une ou des procédures de contrôle interne qui en évite le risque d'erreur.

Cette inspection se fait tout le long de la mission. Appliquée en phase d'exécution, elle touche pratiquement à toutes les **assertions** d'audit et est fortement liée aux **travaux substantifs**.

Inspection des actifs physiques :

Consiste en un contrôle physique de ces actifs. Elle peut fournir des éléments probants fiables quant à leur **existence** mais pas nécessairement quant aux **droits et obligations** détenus par l'entité ou quant à leur **valorisation**.

- Inspection physique des stocks (Inventaire) → sinon : procédures complémentaires
- Inspection physique des immobilisations
- Comptage des caisses...

Observation physique : (test de procédure)

Examen visuel de conduite de processus ou de procédures par d'autres personnes pour en évaluer la **conformité** par rapport aux recommandations de la Direction et aux risques d'audit.

- L'observation physique est différente du comptage effectué par l'auditeur.
- L'observation physique est différente des tests de Ré-exécution qui se déroule en phase de planification
- Pour l'inventaire des stocks : l'observation physique est similaire au test d'existence de la procédure de contrôle interne de l'inventaire, alors que le comptage propre fait par l'auditeur par échantillon est similaire à son test de permanence.
- L'observation physique est limitée car la personne observée se sait qu'elle est observée.

Chap 6 – Exécution

2. Procédures d'Audit en phase d'exécution

Section 2 : Procédures d'audit

Demande d'informations (internes)

- Se fait par demande officielle écrite / par entretien / par question verbale.
- Nécessite corroboration/recoupement par d'autres infos internes
- Conduite en phase préliminaire, elle sert à prendre connaissance générale de la firme auditée, conduite en phase d'exécution, elle sert à collecter des éléments probants et pour les tests de permanence des procédures de contrôle interne.

Circularisation : (demande de confirmation de soldes par des tiers apparentés)

Procédure d'audit obligatoire de part l'ISA 505, se conduit en phase d'exécution et a une force probante importante si l'auditeur est assuré quant à l'absence de complaisance entre la firme et le tiers : elle vise les assertions existence, droit & obligation et exactitude :

- L'auditeur demande la liste de ces tiers (clients / Fournisseurs / Banques / Avocats / Assureurs / consignataires...) et en choisi un échantillon de montants de soldes significatifs (**la Direction a le droit de refuser**)
- il prépare le modèle de demande de confirmation de solde adapté pour chaque type de tiers
- la firme auditée prend en charge l'envoi des demandes alors que la logistique de réception est prise en charge par l'auditeur
- L'auditeur conduit ensuite l'analyse des réponses et leurs écarts significatifs possibles avec la comptabilité, et programme des relances & des travaux d'audit complémentaires en cas de réponses insuffisantes
- L'auditeur peut ne pas se suffire à la demande des soldes et spécifie la confirmation d'autres informations (clauses de contrat, circonstances spécifiques à une transaction...)
- La lenteur de réponse en cette procédure d'audit incombe de commencer par l'effectuer dès le début de la phase exécution et même le début de la phase la planification

Chap 6 – Exécution

2. Procédures d'Audit en phase d'exécution

La confirmation directe est appelée positive, sinon appelée négative selon la traduction Belge de 2017 reconnue par l'IFAC. Selon la traduction canadienne, aussi reconnue par l'IFAC, ces 2 types sont appelées *expresse ou tacite* :

- (b) Demande de confirmation positive – Demande faite au tiers de répondre directement à l'auditeur, soit en précisant son accord ou son désaccord avec l'information mentionnée dans la demande, soit en fournissant l'information demandée.
- (c) Demande de confirmation négative – Demande faite au tiers de ne répondre directement à l'auditeur que s'il est en désaccord avec l'information mentionnée dans la demande.

2022 IAASB Handbook, Volume 1, ISA 505, §6 p. 1br-ire.be)

6. Dans les normes ISA, on entend par :
- a) « confirmation externe », un élément probant obtenu par la voie d'une réponse écrite adressée directement à l'auditeur par un tiers, sur support papier, électronique ou autre ;
 - b) « demande de confirmation expresse », une demande dans laquelle le tiers est prié de répondre directement à l'auditeur, en indiquant s'il est d'accord ou en désaccord avec l'information présentée dans la demande, ou en fournissant l'information demandée ;
 - c) « demande de confirmation tacite », une demande dans laquelle le tiers est prié de répondre directement à l'auditeur dans le seul cas où il est en désaccord avec l'information présentée dans la demande ;

2020 IAASB Handbook, Volume 1, ISA 505, §6 p. 371 traduit par ICCA Canada

Chap 6 – Exécution

2. Procédures d'Audit en phase d'exécution

Section 2 : Procédures d'audit

Revue Analytique Substantive :

Elle est Obligatoire de part l'ISA 520, se conduit en phase d'exécution sur la base du détail des comptes. Pour la conduire il faut s'assurer de ces préalables :

- La pertinence de recourir à la RASub
- La fiabilité des données sur lesquelles sont établies les attentes (fiabilité évaluée par le test des procédures de SCI qui les génèrent) → RAS persuasive
- L'assurance que l'attente est précisément chiffrée
- L'écart acceptable entre la comptabilité et les valeurs prévues

Calculs arithmétiques (« recalculation »):

Sert à vérifier l'assertion Exactitude des documents ou des comptes. Elle peut être effectuée à l'aide des IT, par exemple en obtenant un fichier de la firme auditée et en se servant des IT pour contrôler l'exactitude de la synthèse du fichier . Elle vise les assertions exactitude & existence

Ré-exécution :

En phase de planification s'appelle « Walkthrough ». En phase d'exécution, s'appelle « RePerformance » et traite des données substantives liées aux procédures de contrôle interne testées en phase de planification

- La reprise des contrôles est l'exécution indépendante par l'auditeur de façon, manuelle ou à l'aide des IT, de procédures ou de contrôles initialement mise en œuvre dans le cadre du contrôle interne de l'entité, par exemple la reprise du classement chronologique des débiteurs

Quiz 12

1. Les termes d'un contrat de prêt n'ont pas changé d'un exercice à l'autre et les procédures de contrôle interne y rattachées sont jugées chaque année satisfaisantes : l'auditeur juge que la confirmation directe est inutile (bon)
2. La confirmation positive (expresse) induit un meilleur niveau d'assurance que celle négative (tacite) ou mixte
3. La possibilité d'écart en la réponse de circularisation est plus faible quand il s'agit de transactions de fin de période (faux)
4. Lorsque les écarts relatifs à la circularisation sont très fréquents, l'auditeur devrait douter d'une défaillance au niveau d'une procédure de contrôle interne liée aux comptes comptables des tiers circulés (bon)

Quiz 12 (fin)

5. Pour le réalisation de ce test, l'auditeur procède en partant du GL pour être sûr de sélectionner une opération qui a été entièrement traitée, par remonter la description du système en prenant à chaque étape une copie du document concerné : du GL il remonte à l'écriture au Journal Ventas, puis retrouve la facture concernée, puis le compte du client concerné, ensuite il remonte pour retrouver une copie du Bordereau d'expédition, enfin retrouve une copie du bon de commande. Il s'agit là d'un test de « Ré-exécution ».
6. Il s'agit là de 3 cas de non-conformité vis-à-vis des ISA :
 - Ayant entrepris une procédure d'audit planifiée sans l'avoir expliquée dans les papiers de travail
 - Ayant ajouté une procédure d'audit non planifiée, sans en expliquer aux papiers de travail le motif de l'ajout
 - Ayant entrepris des travaux d'audit qui n'ont pas été inclus dans le programme d'audit.

Chap 6 – Démarche d'audit selon les ISA

« Phase d'Exécution » – Le Plan

Plan du Chap 6

- **Chap 6: Démarche d'Audit: L'exécution** (*travaux substantifs*)
 - **Section 61** : Éléments probants et coût de leur collecte
 1. Types d'éléments probants
 2. Logique de collecte des éléments probants
 3. Origine de l'élément probant
 4. Coût de l'élément probant
 - **Section 62** : Procédures d'audit en phase d'exécution
 1. Liste des Procédures
 2. Explication des Procédures
 1. Inspection des enregistrements
 2. Inspection des actifs physiques
 3. Observation physique
 4. Demande d'information
 5. Circularisation
 6. Revue analytique substantive
 7. Re-calculs arithmétiques
 8. Re-exécution
 - **Section 63** : Echantillonnage en audit financier
 1. Démarche générale des sondages
 2. Nature de l'échantillon
 3. Logique de l'échantillonnage
 - **Section 64** : Clôture de la mission d'audit financier
 1. Procédure de clôture de la mission
 2. LM - LA - LCI - Rapport

Chap 6 – Exécution

3. 1. Démarche générale de sondaged

Section 3 : Echantillonnage

Echantillonnage → Assurance raisonnable

Accepter un certain degré d'incertitude dans les résultats de ses sondages d'audit, sont notamment les suivantes :

- l'auditeur n'est pas en quête d'une certitude absolue ;
- les éléments probants provenant d'une source, corroborés par des éléments probants provenant d'une autre source, fourniront normalement une assurance accrue ;
- la vérification de toutes les données ne procure pas forcément une certitude absolue, car il se peut, par exemple, que certaines opérations n'aient pas été comptabilisées ;
- le coût de l'audit de toutes les opérations comptables et de toutes les pièces justificatives est habituellement prohibitif.

LA DEMARCHE GENERALE DES SONDAGES



Chap 6 – Exécution

3.2. Nature de l'Echantillon

Nature de l'échantillon : Dépend de l'objectif de l'audit :

Test de procédure → population : Factures numérotées et approuvées

Test substantif → population : Montants des factures saisies

Population homogène → échantillonnage direct possible

Population hétérogène → à stratifier avant échantillonnage

(chaque élément ne peut appartenir qu'à une seule strate)

(on peut ne cibler que les strates dont les montants sont significatifs)

L'auditeur doit éviter :

Risque de confiance insuffisante → rejet excessif → excès d'investigation

Risque de confiance exagéré → acceptation excessive → insuffisance d'investig

Selon l'erreur tolérable :

Risque d'audit faible → réduire la taille de l'échantillon

Risque d'audit fort → agrandir la taille de l'échantillon

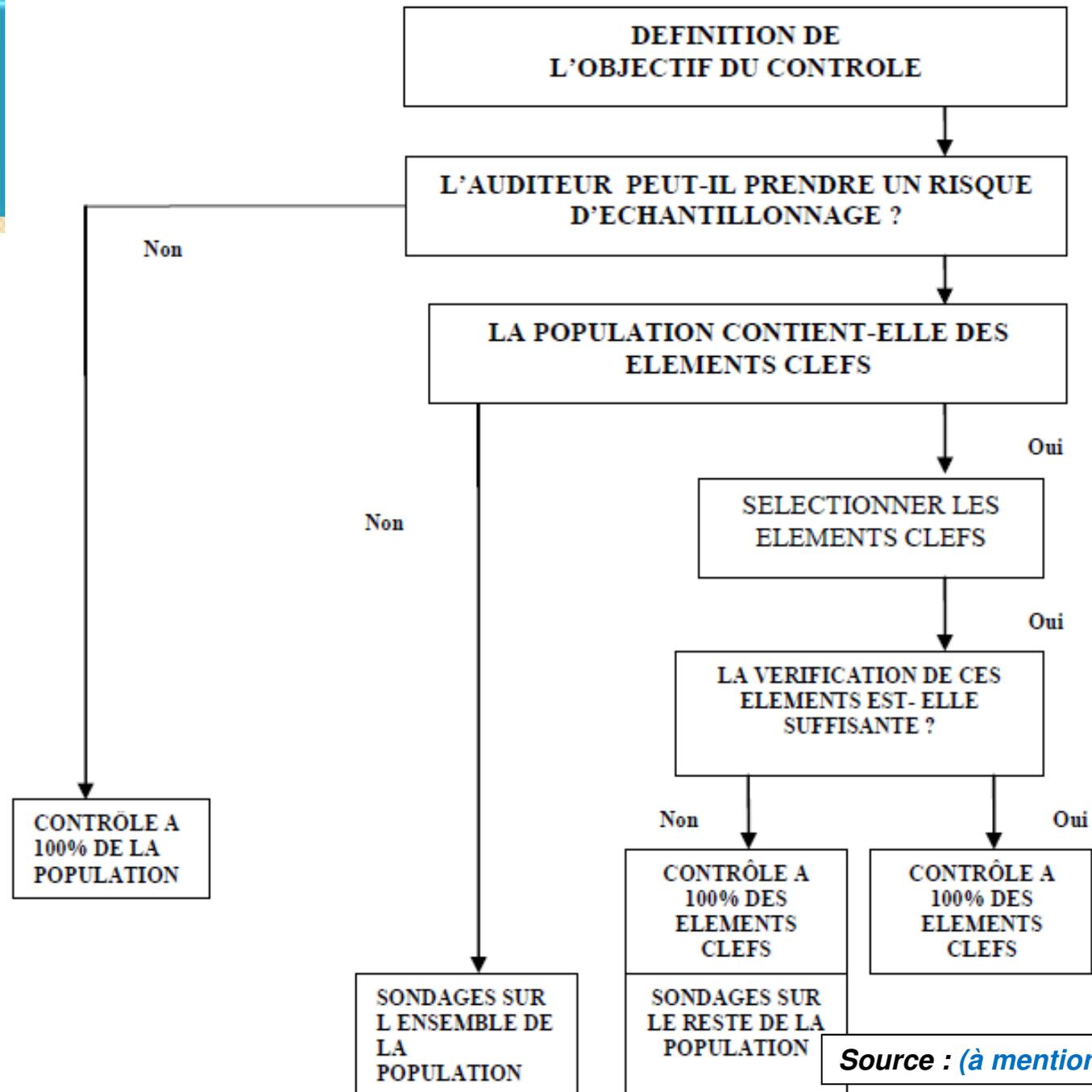
Méthode de sélection :

Ciblée → risque d'être biaisée par la subjectivité de l'auditeur

Scientifique au hasard → mêmes chances de sélection pour chaque élément

Section 3 : Echantillonnage

3.3. Logique l'Echantillonnage



Source : (à mentionner)

Chap 6 – Démarche d'audit selon les ISA

« Phase d'Exécution » – Le Plan

Plan du Chap 6

- **Chap 6: Démarche d'Audit: L'exécution** (*travaux substantifs*)
 - **Section 61** : Éléments probants et coût de leur collecte
 1. Types d'éléments probants
 2. Logique de collecte des éléments probants
 3. Origine de l'élément probant
 4. Coût de l'élément probant
 - **Section 62** : Procédures d'audit en phase d'exécution
 1. Liste des Procédures
 2. Explication des Procédures
 1. Inspection des enregistrements
 2. Inspection des actifs physiques
 3. Observation physique
 4. Demande d'information
 5. Circularisation
 6. Revue analytique substantive
 7. Re-calculs arithmétiques
 8. Re-exécution
 - **Section 63** : Échantillonnage en audit financier
 1. Démarche générale des sondages
 2. Nature de l'échantillon
 3. Logique de l'échantillonnage
 - **Section 64** : Clôture de la mission d'audit financier
 1. Procédure de clôture de la mission
 2. LM - LA - LCI - Rapport

Chap 6 – Exécution

4.1. Procédures de la clôture

Section 4 : Clôture de la mission

- **Anomalies significatives / non significatives**
 - Les anomalies individuellement significatives, doivent être présentées à la Direction avec un état des ajustements (écritures de correction) pour que la Direction les étudie les accepte et les intègre au EF et obtenir une version corrigée des EF à présenter à l'AGO
 - Les anomalies individuellement non significatives, doivent être rassemblées et comparées au seuil de signification :
 - si supérieures : les proposer à la Direction avec leur état d'ajustement
 - Si inférieur, ignorer.
- **Revue analytique finale: → ISA 520**
 - Suite aux ajustements procéder à la RAF pour voir si d'autres rubriques deviennent risquées (comparées aux attentes de l'auditeur, mais en leur version finale des états financiers (version après ajustements)
 - La RAF se calcule sur la base des EF (version finale) et non sur la base des détails des comptes

Chap 6 – Exécution

4.2. L.M. / L.A. / L.C.I. / Rapport d'Audit

Section 4 : Clôture de la mission

- **Lettre de Mission** : → **ISA 210**
 - Préparée par l'Auditeur, signée par l'Auditeur et le dirigeant
 - Rôle : informer le Dirigeant de la nomination de l'Auditeur par les propriétaires, de la nature de la mission, de la responsabilité du Dirigeant à communiquer les docs comptables et autres objet de l'audit et de la responsabilisation du Dirigeant quant au paiement des honoraires de la mission
 - Date de signature par le Dirigeant : avant toute 1ere intervention de l'Auditeur

- **Lettre d'Affirmation** : → **ISA 580**
 - Préparée par l'Auditeur, signée par le dirigeant et le DAF/Comptable
 - Rôle : Protéger l'Auditeur contre le manque de communication de documents par le Dirigeant et contre la modification de la version d'états financiers objet de l'audit
 - Date : Au meilleur des cas : dès la communication des chiffres à auditeur, sinon, au plus tard : avant rédaction et signature du rapport d'audit

Chap 6 – Exécution

4.2. L.M. / L.A. / L.C.I. / Rapport d'Audit

Section 4 : Clôture de la mission

- **Lettre de Contrôle Interne** : (facultative pour l'audit libre)
 - Préparée par l'Auditeur, signée par l'Auditeur
 - Rôle : informer le Dirigeant des défaillances de contrôle interne (d'inexistence, de mauvaise conception et d'application discontinuée) identifiées par l'Auditeur et affectant l'exercice audité, dans l'espoir que le Dirigeant les rectifie pour les exercices suivant celui audité
 - Date de signature par l'Auditeur : à la fin des travaux d'exécution du plan d'audit, avant rédaction du rapport d'audit

- **Rapport d'Audit** : → **ISA 700 à 810**
 - Préparé par l'Auditeur ou le collaborateur membre de l'équipe & signé par l'Auditeur
 - Rôle : Permettre à l'Auditeur d'exprimer le fruit de ses efforts et les conclusions auxquelles il a abouti, Exprimer son opinion d'audit
 - Date : Après clôture des travaux d'audit avant convocation de l'Assemblée des actionnaires/associés.
 - Rapport de Certification pure et simple / Rapports modifiés.
- Ces Lettres et Rapport sont presque tous obligatoires par les ISA, les normes ISQM et le Code d'éthique de l'IFAC.

Chap 6 – Démarche d'audit selon les ISA

Phase Exécution – Le Plan

Plan du Chap 6

Chap 6: Démarche d'Audit: L'exécution (travaux substantifs)

- Outils Excel appliqués à l'Audit financier (voir divers TD & TP)
 - 1 : ~~Analyse de vraisemblance : (TP annulé : rentrée tardive 02/2023)~~
 - 2 : Exemple de Test de procédures de CI : validation de suite numérique (formule simple d'Excel, Tri, Filtre)
 - 3 : Recoupement (outils somme.si d'Excel, rechercheV)
 - 4 : Analyse bidimensionnelle (Tableau simple croisé dynamique d'Excel)
 - 5 : Revue analytique préliminaire (Outil Si/Si.Condition/Somme.ens...)
 - 6 : ~~Revue analytique substantive (diverses fonctions Excel)~~
 - 7 : ~~Test de vraisemblance : (Transposée, Type, Tri conditionnel, filtre personnalisé, ...) (Licence) / (Régression linéaire d'Excel, Moyenne mobile d'Excel...) (Master)~~
 - 8 : ~~Génération du Lead (Suppression des lignes vide d'Excel (licence) / Génération par macro Excel (Master))~~
 - 9 : ~~CAAT's : Extraction de données du logiciel SAGE (Master)~~
 - 10 : Echantillonnage au hasard (outil échantillonnage / ~~génération de nombres aléatoires~~)

Fin Chap 6

Liste des Annexes

Annexes Chap 6

		Nb Pages
22	Exemple de Lettre d'Affirmation (2019) (Source : Cabinet MTBF 2019)	2
23	Revue analytique substantive (Diverses sources)	4

Tunis, le 14 février 2020

Société Commissariats Audit

Cette lettre d'affirmation s'inscrit dans le cadre de votre audit des états financiers de la société pour l'exercice comptable clos au **31 décembre 2019** visant à exprimer une opinion sur la sincérité et la régularité des états financiers de la société **ABC SA** à la date du **31 décembre 2019**, conformément aux normes comptables applicables en Tunisie et faisant apparaître à cette date des capitaux propres positifs de **34.652.625 DT**, y compris le résultat bénéficiaire de l'exercice qui s'élève à **33.361.542 DT**.

Nous sommes responsables de l'établissement et de la présentation des états financiers, conformément aux normes comptables en vigueur, nous vous confirmons au mieux de nos connaissances et en toute bonne foi, les informations et déclarations suivantes :

1. Les états financiers ont été préparés afin de présenter régulièrement et le plus sincèrement possible la situation financière et le résultat conformément aux Normes Comptables Tunisiennes.
2. Nous vous avons communiqué notre appréciation sur le risque que les états financiers puissent comporter des anomalies significatives résultant de fraudes.
3. Nos décisions de gestion et nos jugements susceptibles d'avoir une incidence dans la préparation des états financiers vous ont été communiqués.
4. 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, susceptible d'avoir une incidence significative sur les états financiers.
5. Nous avons mis à votre disposition tous les livres comptables, toute la documentation afférente et tous les procès-verbaux des assemblées d'actionnaires.
6. Nous confirmons l'exhaustivité des informations fournies concernant les parties liées.
7. Nous confirmons l'exhaustivité du chiffre d'affaires comptabilisé.
8. Nous confirmons que les états financiers ne contiennent aucune anomalie significative et aucune omission.
9. 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 ou de non-conformité par rapport aux exigences des autorités de régulation et de contrôle susceptible d'avoir un effet significatif sur les états financiers.
10. Toutes les opérations et/ou les conséquences financières de tout accord/contrat qui auraient dû être enregistrées dans les livres comptables de la société le sont effectivement et sont correctement reflétées dans les états financiers.

11. Les éléments suivants ont été correctement enregistrés :
 - identité des parties liées, soldes et opérations entre parties liées,
 - pertes dues aux engagements de vente et d'achat,
 - accords en options de rachat d'actifs vendus précédemment,
 - actifs donnés en garantie.
12. Nous n'avons aucun projet ou intention susceptible d'altérer de manière significative la valeur comptable ou la classification des actifs et des passifs.
13. 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 ainsi qu'aucun stock n'est comptabilisé à un montant supérieur à sa valeur nette de réalisation.
14. La société est propriétaire de tous ses actifs et aucun n'a été nanti ou hypothéqué ou fait l'objet de sûretés.
15. Tous les passifs dont nous avons connaissance sont inclus dans les états financiers. Nous avons soigneusement examiné, en liaison avec nos conseils juridiques et/ou nos avocats, les divers éléments de nos engagements, passifs éventuels, procès en cours, déclarations fiscales non prescrites ainsi que toute poursuite judiciaire ou affaire contentieuse et nous considérons que les provisions et indications complémentaires figurant à ce titre dans les états financiers sont adéquates.
16. Toutes les provisions nécessaires ont été constituées pour faire face soit à des pertes latentes, soit à des charges résultant d'engagements de ventes ou d'achats.
17. Tous les événements et éventualités postérieurs à la date de clôture et nécessitant une rectification au niveau des états financiers ont été traités conformément aux dispositions de la NCT.
18. Tous les litiges ont été provisionnés dans les états financiers selon les montants fixés avec les conseillers juridiques et les avocats de la société. Aucune autre réclamation concernant un contentieux potentiel n'a été déposée ou n'est actuellement anticipée.
19. Il n'existe pas d'accord formel ou informel de compensation de l'un quelconque de nos comptes de trésorerie ou de portefeuille.
20. Nous vous confirmons :
 - qu'il n'existe pas de faits significatifs liés à des fraudes, commises ou suspectés.
 - qu'il n'existe pas de cas, survenus ou potentiels, de non-respect des textes légaux et réglementaires dont les conséquences devraient être prises en considération lors de l'établissement des états financiers.
21. La société s'est acquittée en tous points des obligations contractuelles susceptibles, en cas de violation, d'affecter les états financiers de façon significative.
22. Nous n'avons eu à ce jour connaissance d'aucun événement ni d'aucune affaire, qui soit susceptible d'affecter de manière significative les états financiers ou qui, tout en étant dénué d'effet sur ces états financiers, soit cependant susceptible d'avoir une incidence significative, positive ou négative, sur la situation financière future de notre société.

Directeur Financier et Comptable

Directeur Général

RÔLE DE LA REVUE ANALYTIQUE SUBSTANTIVE :

En début de mission, la Revue Analytique Préliminaire RAP (en anglais "Risk Analysis) permet d'identifier les rubriques risquées des états financiers (risquées : contenant probablement des erreurs significatives comptables), les différencier de celles non/peu risquées, afin de planifier des travaux intensifs de tests sur les comptes et sur les procédures SCI (intensifs: pour détecter le max des erreurs prévues) et pour planifier des travaux légers sur les comptes et procédures SCI pour les rubriques estimées non risquées.

En fin de mission, Juste avant de rédiger le rapport d'audit, la Revue Analytique Finale RAF permet d'identifier après toutes les corrections (écritures d'ajustement) des états financiers, si de nouveaux risques apparaissent. Donc, elle permet d'identifier les rubriques risquées des états financiers rectifiés, juste par précaution avant de ne rédiger le rapport final de la mission.

En milieu de mission, une fois le plan des travaux d'audit établi en fin de phase préliminaire, et en entamant la phase d'exécution, la Revue Analytique Substantive RAS, quant à elle, appliquée à toutes les rubriques d'EF (estimées risquées et estimées non risquées) permet d'éviter la conduite de travaux substantifs sur les comptes d'une rubrique donnée, lorsque la conclusion de cette revue analytique substantive ne dégage pas d'écarts par rapport aux attentes liées à cette même rubrique.

En d'autres termes :

- si la rubrique ne contient pas d'erreurs, sa revue analytique substantive montrerait qu'il n'y a pas d'écarts vis à vis d'attentes exprimées sur la base d'informations qualitatives validées. Les travaux substantifs sur les comptes rattachés à cette rubrique deviennent donc inutiles et inefficients (coût inutile).
- si elle contient des erreurs, sa revue analytique substantive montrerait des écarts et il devient impératif de conduire les travaux substantifs sur les comptes rattachés à cette rubrique pour identifier une à une ces erreurs.
- la revue analytique substantive permet donc le gain de coût d'audit en évitant les travaux substantifs inutiles.
- la revue analytique substantive n'est possible que si l'équipe d'audit est sur chantier et peut obtenir des documents détaillés (grand-livre) sur les comptes et les transactions.

A- TECHNIQUES DE REVUE ANALYTIQUE

(source : <http://www.auditfinancier.net/category/techniques-de-revue-analytique/>)

Les techniques de revue analytique sont nombreuses et variées et surtout, les possibilités de combinaison entre elles sont infinies. Elle sont classées en fonction du degré croissant de complexité comme suit :

- la revue de vraisemblance,
- les comparaisons de données absolues,
- les comparaisons de données relatives (ratios),
- les analyses de tendances.

1. La revue de vraisemblance

Principe

La revue de vraisemblance consiste à procéder à un examen critique des composantes d'un solde (ou d'un journal...) pour identifier celles qui sont à priori, anormales. A titre d'exemple, on peut citer :

- un compte client sans nom,
- une écriture débitrice dans un compte normalement créditeur,
- un libellé incohérent, ...

Limites

Cet examen critique permet à l'auditeur d'explicitier les anomalies flagrantes, mais il n'est en aucun cas suffisant à lui seul pour prouver qu'un compte ou un document comptable ne contient pas d'anomalies significative. Un tel examen suppose, de la part du réviseur, une bonne connaissance des mécanismes comptables de l'entreprise pour pouvoir détecter non seulement les anomalies par rapport à la technique comptable en général, mais aussi par rapport à l'activité propre de l'entreprise.

2. Les comparaisons de données absolues

Principe

Des données absolues sont des données considérées pour elles-mêmes et non par rapport à d'autres éléments de référence. Ces données, prises en tant que telles, peuvent faire l'objet de diverses analyses :

- par rapport à la (ou les) périodes antérieure(s), pour déterminer si l'évolution est cohérente,
- par rapport à un budget, pour savoir si les objectifs fixés ont été atteints,
- par rapport aux mêmes données dans des entreprises comparables, pour identifier les particularités de l'entreprise

Limites

Ces comparaisons de données absolues doivent être utilisées avec précaution car :

- elles supposent qu'il existe effectivement une logique dans l'évolution d'un compte d'une période à l'autre ;
- la cohérence de la variation suppose qu'il n'y a aucune modification dans les composantes du montant considéré ;
- la fiabilité de la comparaison avec un budget suppose que le budget soit réaliste et que les chiffres n'aient pas été modifiés pour respecter les prévisions (exemple : immobilisations passés en charges pour éviter les autorisations de budget d'investissement) ;
- les chiffres des entreprises similaires ne sont pas nécessairement établis sur la base des mêmes principes comptables, ...

Les conclusions tirées de telles comparaisons ne sont fiables que si plusieurs d'entre elles confirment la même présomption.

3. Les comparaisons de données relatives

Principe

Les données relatives supposent qu'il existe une relation directe entre une donnée et un élément de référence et que cette relation reste fixe. Cette relation est généralement calculée sous forme de pourcentage. Ces ratios peuvent être analysés :

- seuls (il en est ainsi, par exemple, des ratios de structure financière qui peuvent être significatifs en tant que tels),
- par rapport à la (ou les) période(s) précédente(s),
- par rapport à un budget,
- par rapport aux statistiques du secteur,
- par rapport à des données non financières, ...

Limites

La technique des ratios est relativement plus précise que la technique précédente dans la mesure où elle fait référence à plusieurs données obtenues de façon indépendante. Toutefois, elle a ses propres limites qui tiennent à :

- la difficulté de définir les relations réelles qui existent entre deux données (plus l'entreprise est complexe, plus les facteurs susceptibles de modifier cette relation sont nombreux) ;
- l'impossibilité devant laquelle peut se trouver le réviseur pour expliquer les causes d'une variation anormale si les termes du ratio sont trop larges ;
- la nécessité de très bien connaître l'activité du secteur et de l'entreprise considérée pour pouvoir détecter les absences anormales de variation ;
- la comparabilité des chiffres de référence.

4. L'analyse des tendances

Principe

Les analyses de tendances consistent à procéder aux différentes analyses décrites précédemment, mais en général sur des périodes plus longues (plusieurs années) pour essayer d'en tirer des règles plus précises sur les relations qui existent entre les données utilisées et de prévoir les chiffres de la période en cours tels qu'ils résulteraient de l'application de ces règles. On peut, par exemple, analyser la progression des ventes sur plusieurs exercices pour déterminer un taux de progression normal...

Ces analyses de tendances peuvent être faites de façon purement empirique, par exercice du jugement du réviseur, ou par application de techniques statistiques comme les moyennes mobiles, les analyses de régression,...

Divers moyens matériels peuvent assister le réviseur pour l'utilisation de ces techniques : visualisation des tendances sur des graphiques, micro-ordinateurs (tableurs, système expert,...), logiciels propres au cabinet,...

Limites

Plus les moyens utilisés pour procéder à ces analyses de tendances sont basés sur des règles statistiques, plus la force probante des résultats obtenus est grande. Toutefois, ces analyses de tendance comportent des limites qui tiennent :

- d'une part aux limites de fiabilité des données utilisées ;
- d'autre part au coût de l'investissement de base (conception des programmes, création des fichiers de données,...)

Quelle que soit la technique utilisée, c'est en fait la cohérence entre les informations obtenues qui lui donne sa force probante : un ratio seul ne signifie par grand-chose, mais l'analyse de plusieurs ratios aboutissant au même résultat permet d'avoir une confiance relativement importante dans les résultats obtenus

B- EXEMPLE 1 : REVUE ANALYTIQUE LIÉE À LA PAIE :

L'examen analytique du cycle « personnel » comporte généralement les travaux suivants :

- établissement d'un comparatif des comptes liés au personnel et aux organismes sociaux avec l'exercice précédent ;
- rapprochement de ces comptes avec les postes concernés au bilan et du CPC ;
- examen de la cohérence de l'évolution des charges de personnel avec l'évolution des effectifs ;
- examen de la cohérence des taux moyens de charges sociales avec ceux de l'exercice précédent pour les principaux comptes de charges ;
- obtention d'explications sur les évolutions les plus significatives ;
- examen des procès-verbaux du comité d'entreprise pour identifier ou obtenir des informations complémentaires concernant des opérations particulières projetées ou en cours de réalisation ;
- calcul de certains ratios : exemple :

$$\text{Ratio} = (\text{Valeur ajoutée} - \text{Charges du personnel}) / \text{Valeur ajoutée}$$

On considère (sauf pour des secteurs particuliers) que ce ratio constitue un niveau moyen de 25 à 30% ; s'il est inférieur à 10% cela mérite examen.

C- EXEMPLE 2 : REVUE ANALYTIQUE DES IMMO CORPORELLES ET INCORPORELLES :

La revue analytique comporte généralement les travaux suivants :

- Etablissement d'un état faisant apparaître les soldes d'ouverture et de clôture, et les mouvements de l'exercice (pour les valeurs brutes et les amortissements) ;
- Etablissement d'un état recensant les amortissements pratiqués en application des textes fiscaux (amortissements dérogatoires...) et, le cas échéant, des subventions d'équipement obtenues ;
- Rapprochement des totaux obtenus avec les postes concernés du bilan et du compte des produits et charges ;
- Contrôle de la cohérence de l'évolution des immobilisations avec le budget, la politique d'investissement et les axes de développement définis par la direction générale ;
- Obtention d'explications sur les variations les plus significatives ;
- Examen des ratios les plus pertinents :

$$\text{Ratio} = \text{Dotation} / \text{Valeur brute}$$

Ce ratio permet de contrôler la cohérence des dotations aux amortissements. L'auditeur focalise sur son évolution par catégorie de compte et explique les variations significatives.

$$\text{Ratio} = \text{Capitaux permanents} / \text{Actif immobilisé}$$

Ce ratio permet de mesurer le taux de couverture des emplois fixes par des ressources permanentes. Il doit être en principe supérieur à 1.

Précautions à prendre lors de l'analyse :

- Eliminer les actifs à court terme ;
- Eliminer les actifs « fictifs » (frais de constitution non amortis...) ;
- Analyser l'évolution individuelle du numérateur et du dénominateur, l'entreprise pouvant désinvestir pour éponger les pertes et améliorer ainsi ce ratio de façon artificielle ;
- Comme pour tous les ratios qui font intervenir les immobilisations, le recours au crédit-bail peut fausser les analyses.

D- EXEMPLE 3 : REVUE ANALYTIQUE DES IMMO FINANCIÈRES

L'examen analytique des comptes du cycle « immobilisations financières » comporte généralement :

- l'établissement d'un état faisant apparaître les soldes d'ouverture et de clôture et les mouvements de l'exercice (pour les valeurs brutes et les provisions) ;
- le rapprochement des totaux obtenus avec les postes concernés du bilan et du compte de résultat ;
- le comparatif avec l'exercice précédent des revenus générés par les immobilisations financières ;
- l'obtention d'explications sur les évolutions les plus significatives.

La revue analytique au niveau de ce cycle comporte généralement les travaux suivants :

- Etablissement d'un comparatif avec l'exercice précédent des comptes généraux clients et des ventes ;
- Rapprochement des totaux obtenus avec les postes concernés du bilan et du compte de résultat ;
- Réalisation d'une analyse comparative des ventes de l'exercice par comptes ou par groupe de comptes en les comparant avec les données de l'exercice précédent, et si possible avec le budget de l'exercice ;
- Réalisation d'une analyse comparative des ventes de l'exercice par zone de ventes, par type de produits, en volume et en valeur, en les comparant avec les données de l'exercice précédent, et si possible avec le budget de l'exercice ;
- Obtention d'explications sur les principales évolutions ;
- Calcul et examen de l'évolution des ratios les plus pertinents :

Ratio = Produits d'exploitation / Créances d'exploitation

Ce ratio permet d'évaluer le délai moyen de recouvrement des créances, il doit être comparé au délai moyen normal de crédit accordé aux clients. Tout accroissement du délai de recouvrement pose le problème des risques de pertes sur créances douteuses ; il est alors essentiel de vérifier la procédure de relance des clients, et d'analyser l'ancienneté des créances.

Précautions à prendre lors de l'analyse :

- Il peut être nécessaire de procéder par catégorie de clients si des conditions différentes sont accordées (grossistes, administrations, particuliers...)
- Le montant des produits d'exploitation doit être TTC pour être homogène avec les créances ;
- Le montant des créances doit incorporer tous les comptes rattachés, les écarts de conversion et les effets escomptés non échus ;
- S'il y a des clients étrangers le taux de rotation doit être comparé aux règles fixées par le contrôle des changes pour assurer que les délais de rapatriement des capitaux ne sont pas dépassés.

Ratio = Créances douteuses / Total des créances clients

Ratio = Provisions pour créances douteuses / Total des créances douteuses

Ces deux ratios permettent d'examiner l'évolution des créances douteuses et des provisions.

Ratio = Coût de production des produits / Ventes

En effet, ce ratio permet de déceler les produits (ou famille de produits) pour lesquels se pose un problème de marge brute négative.

Chap 6 Quiz 12 : diapo 351

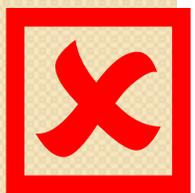
Réponses au Quiz 12



1. Les termes d'un contrat de prêt n'ont pas changé d'un exercice à l'autre et les procédures de contrôle interne y rattachées sont jugées chaque année satisfaisantes : l'auditeur juge que la confirmation directe est inutile



2. La confirmation positive (expresse) induit un meilleur niveau d'assurance que celle négative (tacite) ou mixte



3. La possibilité d'écart en la réponse de circularisation est plus faible quand il s'agit de transactions de fin de période



4. Lorsque les écarts relatifs à la circularisation sont très fréquents, l'auditeur devrait douter d'une défaillance au niveau d'une procédure de contrôle interne liée aux comptes comptables des tiers circulés

Chap 6 Quiz 12 : diapo 352

Réponses au Quiz 12 (fin)



5. Pour le réalisation de ce test, l'auditeur procède en partant du GL pour être sûr de sélectionner une opération qui a été entièrement traitée, par remonter la description du système en prenant à chaque étape une copie du document concerné : du GL il remonte à l'écriture au Journal Ventas, puis retrouve la facture concernée, puis le compte du client concerné, ensuite il remonte pour retrouver une copie du Bordereau d'expédition, enfin retrouve une copie du bon de commande. Il s'agit là d'un test de « Ré-exécution ».



6. Il s'agit là de 3 cas de non-conformité vis-à-vis des ISA :

- Ayant entrepris une procédure d'audit planifiée sans l'avoir expliquée dans les papiers de travail
- Ayant ajouté une procédure d'audit non planifiée, sans en expliquer aux papiers de travail le motif de l'ajout
- Ayant entrepris des travaux d'audit qui n'ont pas été inclus dans le programme d'audit.