

MPRA

Munich Personal RePEc Archive

The influence of subsequent events on the opinion of the financial auditor

Bunget, Ovidiu-Constantin

26. October 2009

Online at <http://mpra.ub.uni-muenchen.de/18180/>
MPRA Paper No. 18180, posted 26. October 2009 / 21:00

L'influence des événements ultérieurs sur l'opinion de l'auditeur financier

Resumé: L'auditeur financier est responsable de formuler et d'exprimer une opinion sur les situations financières. A ce but l'auditeur est tenu à planifier et définir la méthode d'audit, à réaliser des tests de contrôle et des tests substantifs sur les transactions, à réaliser des procédures analytiques et des tests détaillés sur les soldes comptables et à rédiger le rapport d'audit. La conclusion de ce rapport est représentée par l'opinion de l'auditeur financier.

L'auditeur est responsable d'effectuer les procédures d'audit enfin de fournir des preuves d'audit suffisantes et adéquates concernant le fait que tous les événements apparus avant la date du rapport d'audit qui demandent soit l'ajustage des situations financières soit la présentations dans les notes explicatives ont été identifier. Donc, les événements ultérieurs ont ou pas une influence ou un impact sur l'opinion de l'auditeur? C'est une question dont la réponse on essaie de vous donner dans les pages suivantes.

Mots clés: événement ultérieur, obligation contingente, preuve d'audit, opinion de l'auditeur, responsabilité.

Introduction

On définit les événements ultérieurs (post clôture) comme des événements ou des transactions qui influent d'une manière significative sur les situations financières et qui apparaissent soit après la date de rapport, mais avant l'émission du rapport d'audit, soit après l'émission du rapport d'audit.

ISA 560 „Événements ultérieurs” a été adopté enfin d'établir des standards et de fournir des recommandations concernant la responsabilité de l'auditeur liée aux événements ultérieurs. La date d'application du standard : à partir du 31 décembre 2006

Dans l'étape de finalisation de la mission d'audit, l'auditeur utilise des procédures spécifiques d'audit pour obtenir des preuves supplémentaires d'audit, comme les suivantes:

- analyse des événements ultérieurs;
- analyse des comptes-rendus des séances de la direction ;
- analyse des actifs et des passifs contingents ;
- analyse de la continuité de l'activité ;
- obtention des lettres de représentation ;
- analyse des situations financières.

1. La responsabilité de l'auditeur financier

ISA 560 „Événements ultérieurs”, définit les événements d'une part comme des événements qui apparaissent entre la date de l'élaboration des situations financières et la date du rapport d'audit et, d'autre part, comme des événements qui apparaissent après la date du rapport d'audit, mais avant la date de l'approbation des situations financières.

Les actes découverts après la date du rapport d'audit sont classifiés dans deux catégories:

- 1) événements connus avant la date de l'approbation des situations financières;
- 2) événements dévoilés après la date de l'approbation des situations financières.

IAS 10 „Contingents et événements ultérieurs à la date du bilan” fait référence aux événements qui ont lieu après la date de clôture (31.12.20xx) mais avant la date dont les situations financières sont approuvées et signées par la direction.

La responsabilité de l'auditeur à l'égard des effets de tels événements, est étendue jusqu'à la date dont le rapport d'audit est élaboré et signé. L'auditeur ne peut émettre son rapport que les situations financières sont finis et approuvées par l'entité.

Pour éviter toute confusion concernant la responsabilité d'auditeur pour les événements ultérieurs qui se passent entre la date d'élaboration des situations financières et celle de la signature du rapport d'audit il faut que le rapport d'audit soit signé dans même jour, le plus tard.

Le standard d'audit 560 „Événements ultérieurs” demande à l'auditer d'appliquer les procédures qui fournissent une assurance raisonnable en ce qui concerne le fait que tous les événements significatifs qui avaient lieu avant la date du rapport d'audit sont identifiés.

La responsabilité de l'auditeur est étendue aussi sur les événements qui se produisent après la date du rapport d'audit, mais avant la date d'approbation des situations financières par la direction, avec la condition que ces événements soient connus par l'auditeur.

Si dans les périodes précédentes les situations financières sont auditées par d'autres auditeurs, la responsabilité pour les événements ultérieurs apparus entre la date des situations financières des périodes précédentes et la date effective des situations financières de la période courante revient à l'auditeur précédent.

Si les situations financières annuelles ou les informations financières des périodes intérimaires publiées n'étaient pas auditées et l'auditeur courant considère qu'elles ne sont pas rédigées en conformité avec le cadre de rapport, il faudrait d'insister auprès la direction pour les réviser.

Si la direction n'est pas d'accord à réviser les situations financières ou les présentations des informations intérimaires de la période précédente, l'auditeur est obligé de modifier son rapport ou de mentionner la nature de la non concordance à l'égard du cadre de rapport.

On peut conclure que l'auditeur a la responsabilité de:

- découvrir et d'évaluer tous les événements ultérieurs qui peuvent avoir un effet significatif sur les situations financières ;
- examiner tout événement qui est soumis à son attention;
- examiner tout événements qui sont soumis à son attention et qui existaient à la date de la signature du rapport d'audit.

2. Types des événements ultérieurs

2.1. Types d'événements qui apparaissent avant l'élaboration des situations financières

On connaît deux tels types d'événements:

- Type 1 – l'obtention des preuves liées aux événements qui ont existés à la date de clôture et aux effets sur le processus d'élaboration des situations financières;
- Type 2 – l'obtention des preuves liées aux événements qui ne se sont pas encore passés.

Les événements type 1 implique l'ajustage des situations financières, tandis que les événements type 2 demandent les montrer dans les situations financières, après la date de l'élaboration du rapport d'audit.

Les actes découverts après la date du rapport d'audit sont classifiés dans deux groupes:

- actes connus avant la date de l'approbation des situations financières;
- actes découverts après la date de l'approbation des situations financières.

2.2. Types d'événements antérieurs à la date d'approbation des situations financières

Il est reconnu deux types des événements antérieurs à la date d'approbation des situations financières:

- événements de type 1 qui fournissent des preuves (documents) liés aux conditions existantes à la date de clôture et qui ont affectées les estimations utilisées dans le processus de préparation des situations financières;
- événements de type 2 qui fournissent des preuves liées aux événements qui n'existaient pas à la date de clôture, mais qui apparaissant après cette date.

Exemple no. :

Date de clôture : le 31 décembre 2008

Un des clients de la société est déclaré en faillit à partir du 1 Mars 2009.

A la date de clôture la société a considéré qu'il n'est pas nécessaire à créer une provision pour la dépréciation de la créance client et, donc, elle a estimé que toute la créance sera encaissée.

Si, à l'occasion de la révision des événements ultérieurs, l'auditeur apprécie qui le faillit du client peut déterminer une détérioration significative de la position financière de la société auditée, il va solliciter l'ajustage des situations financières au 31 Décembre 2008 avec la création d'une provision pour dépréciation.

L'événement ultérieur existe mais il n'était pas connu par la société à la date de clôture.

D'autre parte, si l'auditeur apprécie que le client présente, à la date de clôture, une bonne santé financière et le faillit a été la conséquence des causes de force majeure ou calamités naturelles, il n'est pas nécessaire l'ajustage. La perte de la créance due à la défaillance du client sera présentée dans les notes explicatives des situations financières.

Evidement, les événements de type 1 demande l'ajustage parce que ce sont des conditions existantes à la date de référence, enregistrées dans la période ultérieure.



Figure no. 1 Événements ultérieurs

2.3. Types des événements qui peuvent apparaître après la date de clôture de l'exercice

Les événements apparaissent après la date de clôture peuvent être favorables ou défavorables. Il s'agit de tous les événements qui se produisent entre la date de clôture et la date de l'approbation des situations financières pour être publiées. Par conséquent, le problème principal qu'il doit résoudre c'est : quel événement doit être ajusté.

2.4. Types d'événements antérieurs à la date d'approbation des situations financières

Tenant compte du fait que les situations financières présentent la position financière de la société à la date de clôture, il est nécessaire d'identifier toutes les ajustages à faire, déterminés par les événements ultérieurs.

2.4. Types des événements ultérieurs qui font l'objet de l'ajustage

1. La clôture d'un cas dans la justice, après la date de clôture de l'exercice, dont on a établi que l'entité avait une obligation à la date de clôture. Dans cette situation l'entité doit effectuer un ajustage par la création d'une provision.

2. La reçue d'une information, après la date de clôture, qui indique la détérioration d'un actif à la date de clôture ou que la perte pour sa dépréciation reconnue antérieurement doit être ajusté. Une telle situation peut apparaître dans les cas suivants:

- quand le faillit d'un client est déclaré après la date de clôture, mais les conditions du faillit existaient à cette date;
- quand la vente des stocks après la date de clôture peut fournir des informations concernant la valeur réalisable nette à la date de clôture.

3. La détermination, après la date de clôture des situations financières, de la valeur du profit distribué, si l'entité a eu une obligation légale à la date de clôture, de faire des paiements comme conséquence de certains événements existants avant la date de clôture.

4. Le découvert d'une fraude ou d'une erreur qui montre le fait que les situations financières ne sont pas correctes.

2.5. Types des événements ultérieurs à présenter dans les notes explicatives des situations financières

Il s'agit des événements qui sont apparus après la date de clôture de l'exercice et pour lesquels ont existé des conditions avant de cette date, comme les suivants:

- une combinaison des entreprises, réalisée après la date de clôture ; en fonction de son impact elle peut être présentée dans les notes;
- l'annonce d'un programme d'interruption de l'activité;
- l'acquisition massive des actifs, qualifiés comme des actifs détenus au but de la revente, la cession d'un actif ou l'expropriation d'un actif significatif vers l'Etat ;
- la destruction d'une usine par un incendie, après la date de clôture ;
- l'annonce ou l'initiation de l'implémentation d'une restructuration majeure, après la date de clôture (avec la condition que cette restructuration soit décidée avant la date de la clôture);
- la cession d'un paquet important des actions ou la possibilité d'une telle cession après la date de clôture;
- changements exceptionnels du prix des actifs ou du cours de change, après la date de clôture ;
- changements significatifs des normes fiscales, annoncées après la date de clôture, qui ont un effet majeur sur le montant des impôts ou des obligations;
- l'enregistrement d'une obligation significative ou d'une dette contingente, après la date de clôture (par exemple l'émission d'une garantie significative);
- l'apparition d'un litige majeur causé par des événements apparus après la date de clôture;
- la baisse de la valeur de marché des investissements apparue entre la date de clôture et la date d'approbation des situations financières pour être publiées.

3. Les procédures d'audit dans la période ultérieure à la date de clôture

Il doit que l'auditeur identifier et évaluer les événements ultérieurs, apparus avant la date dont l'auditeur signe le rapport d'audit. La responsabilité d'auditeur peut être déclinée si on poursuit les éléments suivants:

- l'importance accordée aux événements ultérieurs par les procédures de fond effectuées pour la fin de l'année;

- la réalisation des procédures d'audit spécifiques (révision des procédures établies par la direction, révision des comptes-rendus des assemblés généraux des actionnaires, des séances de la direction, des comités exécutifs et d'audit concernant la période entre la date de clôture et la date du rapport d'audit ou d'approbation des situations financières)

- l'investigation de la possibilité d'apparition des nouveaux obligations ou emprunts dans la période ultérieure, dont l'auditeur est encore responsable;

- si des ventes des actifs ont lieu ou on a planifié telles ventes;

- si on a émis de nouvelles actions ou obligations ou a conclu ou planifié un contrat pour acquisition ou liquidation;

- si tout actif a été pris par l'Etat ou a été détruit à cause de situations de force majeure;

- si on a enregistré des contingents, n'importe de quelle nature;

- si tout événements apparu ou en cours d'apparaître peut influencer les politiques comptable utilisées pour rédiger les situations financières (par exemple: un événement qui peut influencer la continuité de l'activité de l'entité).

Les procédures utilisées par l'auditeur sont les suivantes:

- obtenir des preuves d'audit suffisantes et adéquates qui attestent le fait que les principes utilisés pour mesurer la valeur juste sont en conformité avec le cadre d'élaboration des situations financières;

- s'assurer que les principes d'évaluations choisies sont appliquées correctement et complètement;

- s'assurer que les méthodes d'estimation sont présentées adéquatement. Dans ce cas, la présentation adéquate des informations concernant la valeur juste retenue pour les situations financières est essentielle. Dans le processus d'évaluation du degré d'adéquation de la présentation, l'auditeur doit s'assurer qu'il existe des informations suffisantes concernant les méthodes de mesure de la valeur juste avec un degré d'incertitude élevé.

Si l'auditeur obtient des preuves évidentes d'audit concernant des effets significatifs des événements ultérieurs sur le fonctionnement du control interne pendant la période couverte par les situations financières ou après la date de clôture, il est obligé de préciser directement dans son rapport le moyen de fonctionnement du control interne et de modifier son opinion ou d'exprimer une opinion adverse. En tout cas, un paragraphe explicatif est recommandé dans les conditions dont l'auditeur n'a pas l'expérience pour évaluer l'effet des événements ultérieurs.

Si les procédures d'audit identifient des événements qui peuvent affectées les situations financières, l'auditeur doit concevoir des procédures supplémentaires pour évaluer si ces événements sont réfléchis correctement dans les situations financières.

Dans quelques semaines (voir la figure no. 1 présentée au dessus) qui passent entre le fin de la période d'audit et la date de l'élaboration/publication des situations financières, des événements qui affectent l'image fidèle peuvent se produire. Tout au long de cette période, l'auditeur n'est pas tenu responsable pour faire des recherches ou d'appliquer des procédures d'audit afin de découvrir toute dénaturation due aux événements ultérieurs à la date de clôture. La responsabilité revient à la direction qui est obligée d'informer l'auditeur sur tout événement qui pourrait affecter les situations financières.

Dans le cas dont on découvre des actes antérieurs inconnus, l'auditeur n'est pas responsable à continuer les investigations sur les situations financières après leur élaboration. Pourtant, un événement avec un effet substantiel sur les situations financières qui existait à la date du rapport d'audit n'est connu par l'auditeur que après l'élaboration des situations financières.

Conclusions

Si cet événement existait avant la signature du rapport d'audit, l'auditeur a la responsabilité d'identifier cet événement. Si l'auditeur se rend compte du désaccord existant entre les situations financières élaborées et d'autres informations concernant les périodes précédentes, il est obligé d'établir quelles sont les informations qui doivent être révisées. Ce sujet est discuté avec la direction de l'entité.

Si des événements se produisent après la date d'élaboration des situations financières et après la date du rapport d'audit, il est suffi d'affirmer que les situations financières et le nouvel rapport d'audit font référence aux situations financières et au rapport d'audit initial, ainsi que aux conditions qui ont déterminé la révision ou la présentation dans les notes, dans la situation dont la direction prépare des situations financières révisées à cause du découvert d'un événement significatif après la date de leur élaboration ou après la date du rapport d'audit.

Bibliographie

1. Boulescu, Mircea (2006)– *Audit financiar*, Bucuresti, Edition Fundației Romania de Maine;
2. Dobroțeanu Laurentiu&Dobroțeanu, Camelia (2002) – *Audit. Concepte si practici. Abordare nationala si internationala*, Bucuresti, Edition Economica;
3. CAFR (2007) – *Audit financiar*, Bucuresti, Edition Economica.
4. La Loi de la Comptabilité no. 82/1991, republiée
5. OMFP nr. 1752/2005 concernant les Réglementations comptables conformément aux Directives IV et VII des Communautés Economiques Européennes

- **Dr. Bunget Ovidiu Constantin, Maître de Conference, Université de l'Ouest de Timișoara, Faculté d'Economie et d'Administration des Affaires, rue J.H.Pestalozzi, no. 16, 300115, Timisoara ovidiu.bunget@feaa.uvt.ro**
- **Dr. State Violeta, Chargé de Cours, Université Valahia de Târgoviște, Faculté de Science Economique, Bd. Carol I, no. 2, 0200, Târgoviște, viostate@yahoo.com**
- **Drd. Dumitrescu Alin Constantin, Assistant, Université de l'Ouest de Timișoara, Faculté d'Economie et d'Administration des Affaires, rue J.H.Pestalozzi, no. 16, 300115, Timisoara alin.dumitrescu@feaa.uvt.ro**