

Note d'accompagnement dans
l'application des normes internationales
d'audit (normes ISA) lors du contrôle
des états financiers¹ de sociétés actives
dans le secteur du diamant

¹ Dans la présente note, le terme « états financiers » est utilisé en permanence. Ce terme vise également les comptes annuels visés par le Code des sociétés (« C. Soc. »).

Contenu

Introduction générale au commerce belge du diamant	3
Difficultés de contrôle pour les réviseurs d'entreprises	3
Objectif de cette note.....	4
Mission du commissaire.....	5
1. Principes généraux des normes ISA.....	5
2. Aperçu schématique de la démarche d'audit des états financiers	6
Phase 1 : Acceptation et maintien de la mission	10
1. Principes généraux des normes ISA.....	10
2. Principes particuliers concernant le secteur du diamant.....	11
Phase 2 : Identification et évaluation des risques d'anomalies significatives et planification.....	13
1. Principes généraux des normes ISA.....	13
- Contrôle interne.....	13
- Mouvements de stocks et de marchandises	14
2. Principes particuliers concernant le secteur du diamant.....	15
- Contrôle interne.....	15
- Mouvements de stocks et de marchandises	15
Phase 3 : Réponses aux risques évalués et obtention d'éléments probants	17
1. Principes généraux des normes ISA.....	17
2. Principes particuliers concernant le secteur du diamant.....	17
Phase 4 : Synthèse de la mission et expression de l'opinion.....	18
1. Principes généraux des normes ISA.....	18
A. Opinion non modifiée.....	18
B. Opinion modifiée.....	18
a) Opinion avec réserve	19
b) Opinion négative	20
c) Abstention d'opinion	20
2. Principes particuliers concernant le secteur du diamant.....	20
Annexe 1 : Schéma de l'incidence éventuelle concernant l'évaluation du stock sur le jugement du commissaire.....	22
Annexe 2 : Exemple de liste de contrôle relative à certaines phases de l'audit	23

Introduction générale au commerce belge du diamant

Le centre de commerce du diamant d'Anvers est réglementé en vue d'améliorer la transparence des flux de marchandises et des flux financiers dans le commerce belge du diamant, notamment :

- le régime d'agrément et d'enregistrement des diamantaires ;
- les contrôles de marchandises stricts effectués par le SPF Economie dans le cadre dudit « Diamond office » ;
- la procédure de la « certification Kimberley » ('KP') ;
- la déclaration annuelle du volume des stocks par tous les diamantaires ;
- les différentes mesures liées au volet prévention de la législation anti-blanchiment (y compris les obligations strictes en matière de connaissance du client ('Know Your Customer', 'KYC')).

Le commerce du diamant d'Anvers se compose de grands et de moyens diamantaires ainsi que d'un groupe important de petits diamantaires qui sont cruciaux pour la liquidité et le renforcement du commerce du diamant.

C'est une spécificité du commerce du diamant d'Anvers d'acheter les diamants en parcelles et de créer de la valeur ajoutée par le tri (retriage) de ces parcelles pour les besoins spécifiques des clients (finaux). En outre, les diamants sont souvent soumis à des transformations et façonnages. Ainsi, il est particulièrement difficile de suivre le flux de marchandises.

Difficultés de contrôle pour les réviseurs d'entreprises

Par le passé, Il a été constaté que les réviseurs d'entreprises exerçant un mandat de commissaire dans des sociétés actives dans le secteur du diamant exprimaient, dans de nombreux cas, une opinion avec réserve ou une abstention d'opinion dans leur rapport d'audit sur les états financiers. La justification de cette réserve ou abstention trouvait généralement son origine dans le fait précité que des éléments probants suffisants concernant (i) l'existence de stocks et (ii) l'évaluation de ces stocks n'ont pas pu être obtenus. La justification a donc souvent fait valoir qu'en raison de la nature des marchandises négociées, il n'était pas possible d'acquérir suffisamment de certitude quant à la quantité et l'évaluation des marchandises reprises dans le stock.

Lors du contrôle des états financiers, le commissaire est confronté aux éléments spécifiques suivants liés au secteur du diamant :

- il n'existe pas de prix unitaire standard. En effet, chaque diamant est unique et son prix et sa valeur sont notamment déterminés par l'offre et la demande, ainsi que par les 4 C (c.-à-d. *cut*, *clarity*, *colour* et *carat*) ;
- les factures d'entreprises diamantaires sont peu ou pas détaillées. Seuls la totalité du nombre de carats et le prix d'achat sont indiqués ; pas le prix, ni le carat de chaque pierre séparément. Bien que les diamants sont négociés en vrac en tant que marchandises en gros ou matières premières, chaque pierre a indéniablement ses propres caractéristiques ;

- le nombre de carats subit des modifications en vertu de la transformation du diamant. De cette façon, aucun rapprochement ne peut être établi entre le nombre de carats mentionnés sur la facture (et rapportés au SPF Economie) et le nombre de carats vendus tel qu'indiqué dans les états financiers. Le clivage, le sciage, le polissage, etc. conduisent à des écarts en plus ou en moins entraînant de sérieux problèmes pratiques en ce qui concerne le suivi des stock ;
- des parcelles de diamants sont triées (retriage) en fonction de la demande spécifique des clients (finaux) ; c'est le modèle d'entreprise déterminant pour Anvers.

Objectif de cette note

Cette note émet quelques considérations pouvant être utiles lors du contrôle des états financiers de grandes sociétés actives dans le secteur du diamant, conformément aux normes internationales d'audit applicables en Belgique (*International Standards on Auditing*, ou encore « normes ISA »), que le commissaire peut utiliser dans le secteur du diamant. Cette liste n'est certes pas exhaustive et ne contient dès lors que quelques (exemples de) questions spécifiques.

Dans un souci d'exhaustivité, il est rappelé que seules les « grandes » entreprises (*cf.* article 15 C. Soc.) sont tenues de désigner un commissaire chargé du contrôle des états financiers. Compte tenu des critères applicables, il peut être conclu qu'à ce jour seules 400 entreprises diamantaires environ doivent satisfaire à cette obligation.

Cette note ne remplace en aucun cas l'application des normes internationales d'audit ou normes ISA.

En particulier, cette note tient à préciser les circonstances dans lesquelles un commissaire peut, le cas échéant, exprimer une opinion non modifiée ('*unqualified*' ou '*clean opinion*') ou une opinion modifiée ('*qualified opinion*').

Il convient toutefois de souligner qu'à tout moment, il ne faut pas oublier le jugement individuel et l'examen de chaque situation spécifique par le commissaire (à savoir le fameux '*professional judgment*').

Cette note opère pour chaque chapitre et/ou phase de la mission d'audit, une distinction entre les principes généraux des normes ISA et les aspects particuliers concernant le commerce du diamant.

Mission du commissaire

1. Principes généraux des normes ISA

En vertu du Code des sociétés, la mission du commissaire consiste notamment à contrôler l'image fidèle des états financiers conformément au référentiel comptable applicable, ainsi que le respect du Code des sociétés et des statuts, et à réaliser des procédures à l'égard du rapport de gestion établi par l'organe de gestion de l'entité contrôlée. Conformément à la norme de l'IRE du 10 novembre 2009, le contrôle (l'audit) des états financiers (consolidés) de toutes les entités en ce qui concerne les exercices clôturés à partir du 15 décembre 2014, est effectué conformément aux normes ISA.

L'objectif principal de l'intervention du commissaire consiste à participer à la confiance que portent les utilisateurs visés aux états financiers (consolidés). Pour ce faire, le commissaire exprime une opinion sur la question de savoir si les états financiers (consolidés) sont établis, dans tous leurs aspects significatifs, conformément au référentiel comptable applicable (*applicable financial reporting framework*). Dès lors, le commissaire visera à obtenir, à travers l'exécution de procédures d'audit, l'assurance raisonnable (*reasonable assurance*) que les états financiers (consolidés) établis par l'organe de gestion de l'entité (contrôlée), ne comportent pas d'anomalies significatives, conformément au référentiel comptable applicable.

2. Aperçu schématique de la démarche d'audit des états financiers

La mise en œuvre de procédures d'audit dans le cadre du contrôle des comptes annuels peut être résumée brièvement selon le schéma suivant :

DEMARCHE D'AUDIT DES COMPTES ANNUELS DANS LES PETITES ENTITES (*)

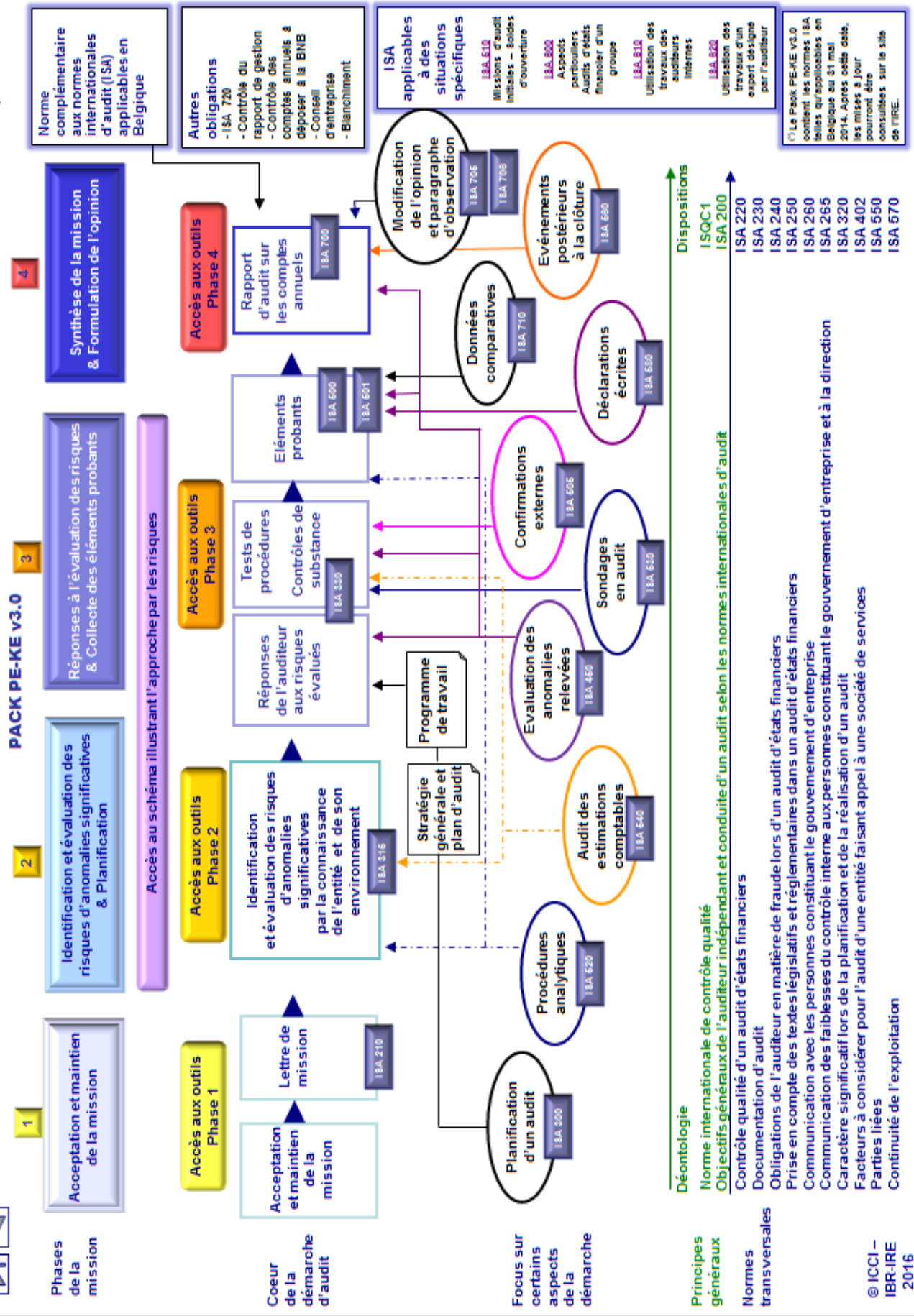


Schéma 1 : approche par les risques

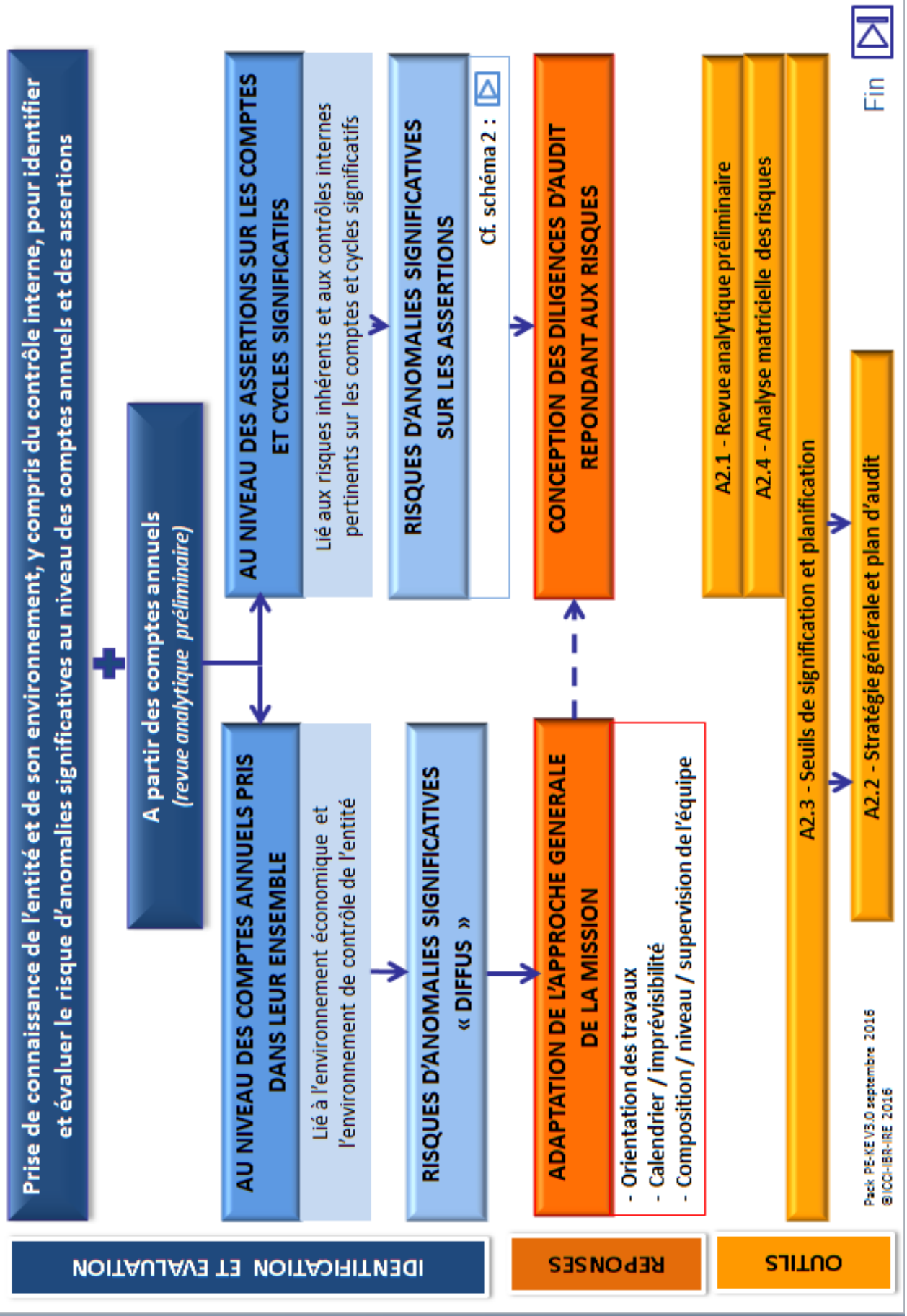
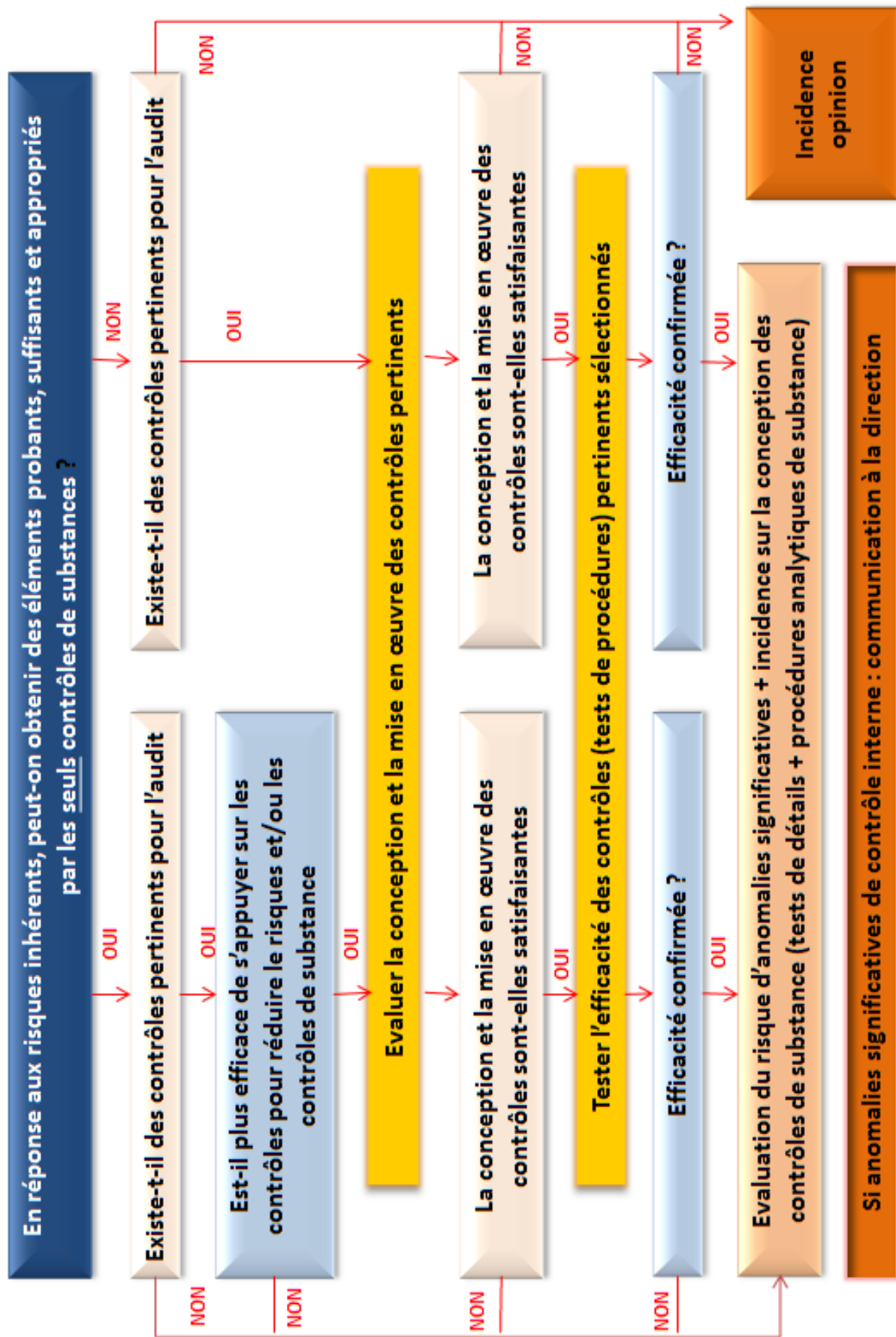


Schéma 2 : Conception des procédures d'audit pour les cycles et comptes significatifs



Phase 1 : Acceptation et maintien de la mission

1. Principes généraux des normes ISA

L'objectif pour le commissaire dans cette première phase est d'évaluer la faisabilité de la mission en ce qui concerne :

- les caractéristiques de l'entité ;
- la structure du cabinet du commissaire et de son réseau ;
- le respect des obligations déontologiques fondamentales et plus précisément concernant l'indépendance.

Le commissaire doit déterminer préalablement s'il possède les connaissances et les compétences nécessaires pour accepter la mission (norme ISA 210). La norme ISA 210 (par. 7) prévoit en outre que lorsque le commissaire n'obtient pas de la direction l'accès aux procédures de contrôle interne et qu'il sait donc d'avance qu'il émettra une déclaration d'abstention, il ne peut pas accepter la mission (limitation de l'étendue des travaux, *scope limitation*).

Lors de l'acceptation de la mission, il faut également acquérir l'assurance raisonnable que le commissaire sera en mesure d'exercer ses compétences telles que reprises à l'article 137, § 1^{er} du Code des sociétés. Plus précisément, dans le cadre de sa mission, il doit :

- avoir accès à toutes les données et tous les fichiers de la société ;
- pouvoir procéder à toutes les observations physiques qu'il estime nécessaires ; et
- obtenir toutes les informations de l'organe de gestion et des préposés de la société.

A cette fin, le commissaire fait confirmer par le client, dans la lettre de mission, un certain nombre d'hypothèses explicites (discutées au cours de la phase d'acceptation de la mission) qui sont présentées ci-dessous.

1. Dans le rapport du commissaire il est rappelé que l'organe de gestion de la société est responsable de l'établissement d'états financiers donnant une image fidèle conformément au référentiel comptable applicable en Belgique. Comme dans tout autre secteur, il doit être signalé au client dans la lettre de mission que cette responsabilité de la direction de la société comprend notamment :
 - la conception, la mise en place et le suivi d'un contrôle interne approprié relatif à l'établissement d'états financiers ne comportant pas d'anomalies significatives, que celles-ci résultent de fraudes ou d'erreurs ;
 - le choix et l'application de principes appropriés pour l'établissement du rapport financier ;
 - la détermination d'estimations appropriées au regard des circonstances ;
 - le fait que l'organe de gestion :
 - donne accès au commissaire à toutes les informations dont l'organe de gestion a connaissance et qui ont trait à l'établissement des états financiers, telles que la comptabilité, la documentation y afférente, en ce compris les procès-verbaux de conseils d'administration et d'assemblées générales des actionnaires, ainsi que toute information et commentaires que le commissaire juge nécessaires à l'exécution de son mandat de commissaire ;
 - fournit au commissaire toutes informations supplémentaires que celui-ci peut demander à l'organe de gestion pour les besoins de l'audit ; et

- laisse au commissaire libre accès aux personnes auprès desquelles il considère qu'il est nécessaire de recueillir des éléments probants au sein de l'entité.
2. En outre, le client doit confirmer qu'il fournira, lors de la mission, la documentation nécessaire à l'identification de lui-même, des mandataires et des bénéficiaires effectifs.
 3. En toute logique, le client accepte que le commissaire demande confirmation écrite, sous la forme d'une lettre d'affirmation, sur les déclarations ayant un impact significatif sur les états financiers suite à l'établissement du rapport. Cette confirmation annuelle comprendra notamment la déclaration écrite des dirigeants qu'ils :
 - reconnaissent leur responsabilité dans la conception, la mise en place et le suivi d'un contrôle interne approprié pour empêcher et détecter toute fraude ;
 - feront part au commissaire des résultats de leur évaluation du risque que les états financiers puissent comporter des anomalies significatives provenant de fraudes ;
 - informeront le commissaire des fraudes avérées ou suspectées dont ils ont connaissance et impliquant les dirigeants, les employés qui ont un rôle important dans le contrôle interne, ou d'autres personnes (lorsque la fraude aurait un impact significatif sur les états financiers) ;
 - feront part au commissaire d'éventuelles fraudes alléguées ou suspectées, affectant les états financiers et dont ils ont eu connaissance par les employés, d'anciens salariés, des analystes, les autorités de régulation ou de contrôle ou d'autres personnes ;
 - Si la mission concerne une mission d'audit dans le cadre de laquelle l'exercice précédent n'a pas encore été contrôlé par un commissaire, il est recommandé de mentionner également dans la lettre de mission le fait que des contrôles devront être effectués sur le bilan d'ouverture du premier exercice de la période du mandat.

2. Principes particuliers concernant le secteur du diamant

Il convient en premier lieu de rappeler que les principes précités doivent être respectés dans tous les secteurs, pas uniquement dans celui du diamant. En d'autres termes, les principes mentionnés ci-dessus ne doivent pas être interprétés de manière plus stricte ou différente dans le secteur du diamant.

Dans la lettre de mission, il peut également être demandé au client de confirmer certains aspects spécifiques liés au commerce du diamant, qui ont été discutés au cours de la phase d'acceptation de la mission.

A titre d'illustration, quelques questions qui peuvent être posées :

- le client dispose-t-il d'un système de gestion des stocks suffisamment adapté à l'étendue et aux caractéristiques de ses activités ?
Compte tenu des spécificités du commerce du diamant, il est utile de considérer le système des stocks utilisé par le client, sans exclure a priori aucun système, pour autant qu'il réponde aux principes fondamentaux précités. La règle de base sous-jacente est qu'il est nécessaire mais suffisant que le client donne au commissaire un accès adéquat à l'ensemble du système de gestion des stocks et que celui-ci offre une garantie suffisante d'indélétabilité afin que le commissaire puisse identifier et examiner les ajustements éventuels ;
- le client a-t-il, par le passé, actualisé l'évaluation des stocks ? ;

- la société ou ses mandataires préposés sont-ils ou non impliqués dans une enquête ou procédure pénale en cours ?
- a-t-il été procédé à la saisie (conservatoire) (d'une partie) des stocks ?
- des stocks ont-ils été donnés ou reçus en consignation ? Ces transactions ont-elles été comptabilisées conformément à la législation en vigueur ?

Dans la lettre de mission il peut être renvoyé à l'éventuelle nécessité de faire appel à un expert externe pour vérifier l'inventaire physique en fin d'exercice et l'évaluation des stocks, ainsi que l'impact sur le reporting en cas de non-recours à un expert.²

Conformément à la norme ISA 210, le commissaire – comme dans tout autre secteur –se demandera s'il peut accepter la mission lorsque l'organe de gestion ne répond pas ou pas suffisamment à certains éléments significatifs.

² A cet égard, il peut également être mentionné qu'AWDC, en tant que représentant officiel du secteur du diamant d'Anvers, a pris une initiative stratégique consistant à mettre à disposition une liste d'experts indépendants ayant une expérience dans l'évaluation des diamants et qui peuvent être consultés par des entreprises diamantaires et/ou des réviseurs d'entreprises (ou d'autres parties prenantes) pour l'évaluation de stocks. Une liste d'experts indépendants, établie par la AWDC, est annexée à cette note.

Phase 2 : Identification et évaluation des risques d'anomalies significatives et planification

1. Principes généraux des normes ISA

L'objectif pour le commissaire dans cette seconde phase est la prise de connaissance approfondie de l'entité, y compris de son contrôle interne, en vue de l'identification et de l'évaluation des risques d'anomalies significatives au niveau des états financiers. Le commissaire a la responsabilité d'établir la stratégie générale d'audit et d'élaborer un programme de travail, en mettant l'accent sur l'impact des risques d'anomalies significatives identifiés sur les procédures d'audit planifiées. A cet égard, il doit observer si la comptabilisation des produits (*revenue recognition*) et le risque de contournement des contrôles par la direction (*management override of controls*) sont des risques de fraude présumés. Le commissaire détermine la nature, le calendrier et l'étendue des procédures d'audit (tant au niveau des tests de procédures qu'au niveau des contrôles de substance).

L'objectif de l'auditeur est d'identifier et d'évaluer les risques d'anomalies significatives, provenant de fraudes ou résultant d'erreurs, au niveau des états financiers et des assertions, par la connaissance de l'entité et de son environnement, y compris de son contrôle interne, fournissant ainsi une base pour concevoir et mettre en œuvre des réponses aux risques évalués d'anomalies significatives. (Norme ISA 315, « Identification et évaluation des risques d'anomalies significatives par la connaissance de l'entité et de son environnement », par. 3)

- *Contrôle interne*

Dans le cadre de l'évaluation des risques, l'auditeur doit déterminer si l'un des risques identifiés est, à son avis, un risque important. En exerçant son jugement, l'auditeur ne doit pas prendre en considération les effets des contrôles identifiés relatifs à ces risques.

En procédant à l'évaluation des risques d'anomalies significatives et à la conception des réponses à ces risques, l'auditeur prend en compte le contrôle interne de l'entité.

Le système de contrôle interne de l'entité doit prévenir ou détecter et corriger en temps opportun une anomalie qui pourrait avoir un impact significatif sur les états financiers. Un système de contrôle interne performant comprend cinq composantes :

- **Environnement de contrôle** : l'environnement de contrôle est le fondement d'un contrôle interne efficace, fournissant structure et discipline à l'entité. Il donne le ton d'une organisation, en sensibilisant les collaborateurs à l'existence du contrôle interne (p. ex. la société dispose-t-elle de valeurs éthiques et de règles d'intégrité, d'une mission, d'une structure de groupe, etc. ?).
- **Processus d'évaluation des risques** : la direction doit périodiquement identifier et évaluer les risques liés à l'activité au regard des objectifs d'élaboration de l'information financière.

- **Système d'information relatif à l'élaboration de l'information financière, en ce compris les processus opérationnels y afférents, et à la communication** : un système d'information se compose de l'infrastructure (équipements et matériel informatique), des logiciels, du personnel, des procédures et des données. Beaucoup de systèmes d'information font un appel intensif à un système informatique. Ils identifient, saisissent, traitent et distribuent de l'information soutenant la réalisation des objectifs d'élaboration de l'information financière et de contrôle interne.
- **Mesures de contrôle relatives à l'audit** : la société doit mettre en œuvre des contrôles manuels et/ou automatisés afin de prévenir ou de réduire les risques identifiés, y compris les risques découlant du système informatique.
- **Suivi des contrôles** : la société doit évaluer si les contrôles internes relatifs à l'élaboration de l'information financière sont efficaces.

Lors de l'évaluation des risques et des contrôles internes dans le cycle des ventes, le commissaire prendra notamment en considération le résultat des procédures d'évaluation des risques suivantes:

- méthodes comptables de l'entité relatives à la comptabilisation des produits et aux provisions pour créances douteuses ;
- le montant des ventes aux parties liées ;
- séparation adéquate entre les marchandises envoyées en consignation aux clients et celles vendues aux clients ;
- analyse chronologique des comptes débiteurs et analyse des modalités de crédit ;
- risque de concentration des ventes et des comptes débiteurs sur certaines contreparties ;
- contrôle interne lié aux politiques et procédures de gestion du crédit ;
- analyse des marges brutes.

Lorsque des faiblesses significatives du contrôle interne ont été relevées, le commissaire doit les communiquer par écrit à l'organe de gestion, conformément à la norme ISA 265 (« Communication des faiblesses du contrôle interne aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise et à la direction »).

- *Mouvements de stocks et de marchandises*

Pour l'évaluation de ces risques inhérents et des contrôles internes dans le cycle des mouvements de stocks et de marchandises, le commissaire prendra notamment en considération le résultat des procédures d'évaluation des risques suivantes :

- les procédures analytiques sur les stocks (prix moyens, vitesse de rotation moyenne, etc.) ;
- les règles et méthodes d'évaluation adoptées par l'organe de gestion ;
- l'existence éventuelle de marchandises difficiles à vendre ou à rotation lente en stock ;
- l'éventuelle manipulation du chiffre d'affaires et des bénéfices ;
- l'existence d'un système de gestion des stocks adapté à la nature et à l'étendue de l'activité, et qui, notamment :
 - permet de faire une distinction claire entre marchandises détenues en propriété et marchandises en consignation ;

- permet la traçabilité des marchandises de l'achat à la vente (voir certes *infra*, point 2) ;
- comprend un enregistrement du prix de revient des marchandises.

2. Principes particuliers concernant le secteur du diamant

L'évaluation et le contrôle des mécanismes de contrôle interne doivent tenir compte de la taille et de la portée du diamantaire individuel (voir ci-dessus).

- *Contrôle interne*

Le contrôle interne des diamantaires peut présenter les caractéristiques suivantes :

- entreprises gérées par leur propriétaire avec implication active du propriétaire-dirigeant et peu ou pas de personnel.
- Dans un tel cas, la séparation des tâches est généralement (très) limitée. L'implication active du propriétaire-dirigeant peut réduire certains des risques résultant d'une absence de séparation des tâches ou accroître d'autres risques, comme le risque que la direction outrepassse les contrôles.
- Absence d'établissement d'un processus d'évaluation des risques.
- Quelles que soient les circonstances, l'auditeur doit demander des informations concernant les risques identifiés et la façon dont ils sont gérés par la direction.
- Les systèmes d'information correspondants (facturation, gestion des stocks, consignations, etc.) sont, dans de nombreux cas, des systèmes autonomes non liés au logiciel de comptabilité.
- Cela ne devrait pas poser de problème en tant que tel mais l'entité doit effectuer des procédures de rapprochement entre le système comptable et les systèmes d'information correspondants.

Puisque la fonction comptable est normalement externalisée vers un prestataire de services professionnel (tiers), il convient de prendre en considération la norme ISA 402 (*Facteurs à considérer pour l'audit d'une entité faisant appel à une société de services*).

- *Mouvements de stocks et de marchandises*

Les exemples suivants illustrent des risques liés à l'activité dans le secteur du diamant :

- le risque de marché/prix/volatilité des diamants bruts et polis, tel que déterminé par la demande et l'offre mondiales ;
- le risque de crédit par rapport aux débiteurs nationaux et étrangers ;
- la dépendance potentielle d'un nombre restreint de clients et/ou fournisseurs ;
- le « risque d'approvisionnement » étant donné qu'une part importante de la production mondiale de diamants est livrée par un nombre restreint de grands fournisseurs.

Les exemples suivants illustrent des risques de fraude :

- le risque de détournement en raison de la nature des marchandises ;
- la pratique actuelle du marché de la consignation des marchandises à la suite de laquelle le dépositaire des marchandises (destinataire) diffère du propriétaire légitime des marchandises (expéditeur) ;

- le risque de manipulation des revenus et bénéfices.

Un risque – spécifiquement lié à la façon dont le diamant est commercialisé à Anvers (*business model*) – à mettre en évidence a trait à l'existence et l'évaluation de la rubrique « stocks ».

Tout d'abord, il convient de rappeler qu'en la matière, les règles comptables générales belges sont d'application : ainsi, il est de règle que les éléments de l'actif soient portés au bilan pour leur valeur d'acquisition, déduction faite d'éventuels amortissements et réductions de valeurs. En outre, en ce qui concerne spécifiquement les stocks, une évaluation à la valeur inférieure de marché doit être opérée (cette valeur inférieure doit éventuellement être corrigée si, par la suite, cette valeur de marché est à nouveau supérieure). Tout cela est également prévu dans la directive européenne (Directive 2013/34/UE). Cette directive utilise également le prix d'acquisition ou le coût de revient historique comme point de départ pour l'évaluation à la date de clôture. Bien que la directive prévoie la possibilité pour les États membres de prévoir des règles (d'évaluation) particulières pour certaines catégories spécifiques d'actifs (autres que les instruments financiers), la Belgique n'y a, à ce jour, pas encore eu recours.

Alors que le commissaire doit toujours s'efforcer d'atteindre un maximum de transparence au niveau des systèmes de stocks, la traçabilité « *single stone* » peut s'avérer extrêmement difficile à cause de certaines activités (transformation et tri (retriage) de parcelles). Le commissaire doit pouvoir obtenir l'assurance raisonnable (*reasonable assurance*) que l'évaluation des stocks ne comporte pas d'anomalies significatives. En ce sens, l'annexe 2 de la présente note comprend un questionnaire d'audit interne indicatif sur les mouvements de marchandises (traçabilité des stocks), ainsi que sur l'évaluation du coût de revient des marchandises, que le commissaire peut utiliser, le cas échéant, lors de cette seconde phase. Enfin, il convient de rappeler à cet égard qu'en vue d'émettre une opinion sans réserve, le commissaire peut également, en fonction des circonstances, faire appel à un expert pour l'assister dans le contrôle des stocks (*cf.* Norme ISA 620, « *Utilisation des travaux d'un expert désigné par l'auditeur* », notamment concernant :

- la présence à et le contrôle des résultats de la prise d'inventaire physique des stocks ;
- l'estimation de la valeur de marché (valeur nette de réalisation) des stocks, afin d'évaluer la nécessité d'éventuelles réductions de valeur, conformément à l'article 69, § 1^{er} de l'arrêté royal du 30 janvier 2001.

Phase 3 : Réponses aux risques évalués et obtention d'éléments probants

1. Principes généraux des normes ISA

L'objectif du commissaire dans cette troisième phase est la mise en œuvre de l'ensemble des procédures d'audit prévues dans la seconde phase (évaluation des contrôles internes et tests de substance) qui lui fournissent une assurance raisonnable que les états financiers ne comportent pas d'anomalies significatives.

Conformément à la norme ISA 320 (« *Caractère significatif lors de la planification et de la réalisation d'un audit* »), les anomalies, y compris les omissions, sont considérées comme significatives lorsqu'il est raisonnable de s'attendre à ce que, prises individuellement ou en cumulé, elles puissent influencer les décisions économiques que les utilisateurs des états financiers prennent en se fondant sur ceux-ci. Ce caractère significatif devra toujours être pris en considération par le commissaire lors de la planification et de la réalisation de l'audit.

Conformément à la norme ISA 450 (« *Evaluation des anomalies relevées au cours de l'audit* »), le commissaire doit évaluer l'incidence des anomalies relevées sur l'audit complémentaire et celle des éventuelles anomalies non corrigées sur les états financiers.

2. Principes particuliers concernant le secteur du diamant

En se basant sur son jugement professionnel et son esprit critique, en particulier en ce qui concerne les stocks et les mouvements de marchandises, le commissaire mettra en œuvre un certain nombre de contrôles de substance et de procédures en fonction de l'analyse de risques. Ces contrôles peuvent comprendre e.a. les procédures suivantes :

- contrôler les prix du marché des marchandises en stock indiqués par l'organe de gestion en utilisant des techniques telles que le contrôle final, l'analyse de l'âge, des listes de prix générales et le recours aux services d'un expert externe ;
- vérifier le système des stocks en vue de la détermination d'un traitement adéquat du mouvement des marchandises en carats ;
- envoyer des demandes de confirmations externes en ce qui concerne les consignations envoyées et reçues ;
- contrôler les procédures relatives à la prise d'inventaire physique des stocks en assistant au comptage et en effectuant des sondages. A cet égard, le commissaire pourra faire appel à un expert externe lorsqu'il le juge nécessaire pour émettre une opinion sans réserve.

Phase 4 : Synthèse de la mission et expression de l'opinion

1. Principes généraux des normes ISA

L'objectif du commissaire dans cette quatrième phase est d'obtenir un résumé des constatations et conclusions des travaux du commissaire sur la base des informations obtenues et plus précisément les résultats des tests de procédure et de substance.

Conformément aux normes ISA, le rapport sur les états financiers doit comprendre un paragraphe d'opinion. Il existe deux types d'opinion : une opinion non modifiée (opinion sans réserve) et une opinion modifiée. En ce qui concerne ce dernier type d'opinion, il peut s'agir d'une opinion avec réserve, d'une opinion négative ou d'une abstention d'opinion.

A. Opinion non modifiée

Une opinion non modifiée (*unqualified opinion*, appelée aussi *clean opinion*) doit, conformément au paragraphe 35 de la norme ISA 700 (« *Fondement de l'opinion et rapport d'audit sur des états financiers* »), être exprimée si le commissaire a recueilli des éléments probants suffisants et appropriés lui permettant de conclure que les états financiers ne comportent pas d'anomalies significatives.

B. Opinion modifiée

Comme le précise la norme ISA 705 (« *Modifications apportées à l'opinion formulée dans le rapport de l'auditeur indépendant* »), l'opinion du commissaire doit être modifiée, d'une part, si les états financiers contiennent une anomalie significative et, d'autre part, si le commissaire n'est pas en mesure de recueillir des éléments probants suffisants et appropriés lui permettant de conclure que les états financiers ne comportent pas d'anomalies significatives.

En outre, le commissaire appliquera son jugement professionnel concernant le caractère significatif (*materiality*) et le caractère diffus (*pervasiveness*) de l'incidence (éventuelle) du point qui se trouve à l'origine de la modification de l'opinion.

Cela se présente schématiquement comme suit :

<i>Nature du problème donnant lieu à la modification</i>	<i>Jugement du commissaire sur le caractère diffus de l'incidence</i>	
	<i>Significatif mais non diffus (Material)</i>	<i>Significatif et diffus (Material et pervasive)</i>
Les états financiers comportent des anomalies significatives	Opinion avec réserve (a)	Opinion négative (b)
Impossibilité de recueillir des éléments probants suffisants et appropriés	Opinion avec réserve (a)	Abstention d'opinion (c)

Caractère diffus est une expression utilisée, dans le contexte d'anomalies, pour décrire les incidences (potentielles) sur les états financiers des anomalies qui ne sont pas détectées en raison de l'impossibilité de recueillir des éléments probants suffisants et appropriés.

Les incidences ayant un caractère diffus dans les états financiers sont celles qui, selon le jugement du commissaire :

- ne sont pas circonscrites à des éléments, comptes ou rubriques spécifiques des états financiers ;
- si elles y sont circonscrites, représentent ou pourraient représenter, si elles sont circonscrites à des éléments, comptes ou rubriques spécifiques, une part importante des états financiers ; ou
- sont fondamentales au regard des informations fournies pour la compréhension de l'utilisateur des états financiers.

a) Opinion avec réserve

L'opinion avec réserve se caractérise par le fait que l'incidence (éventuelle) du point ayant donné lieu à la modification de l'opinion par le commissaire est considérée comme étant significative mais n'ayant pas de caractère diffus (*not pervasive*) dans les états financiers. Ceci peut se produire tant lorsque les états financiers comportent une anomalie significative, que lorsque le commissaire n'est pas en mesure, par exemple en raison d'une limitation significative de l'étendue des travaux (*scope limitation*), de recueillir des éléments probants suffisants et appropriés lui permettant de conclure que les états financiers ne comportent pas d'anomalies significatives.

b) Opinion négative

L'opinion négative se caractérise par le fait que l'incidence de l'anomalie sur les états financiers est considérée comme étant à la fois significative et ayant un caractère diffus (*pervasive*) dans ces états financiers. Ceci signifie que l'expression d'une opinion avec réserve par le commissaire est jugée insuffisante dans les circonstances de la mission de contrôle.

c) Abstention d'opinion

Le commissaire formule une abstention d'opinion lorsqu'il n'est pas en mesure de recueillir des éléments probants suffisants et appropriés dans les circonstances données (p. ex. en raison d'une limitation de l'étendue des travaux) et s'il considère cette situation comme ayant à la fois une incidence significative et un caractère diffus sur les états financiers.

Une limitation de l'étendue des travaux (*scope limitation*) peut résulter du fait que le commissaire ne peut accéder aux informations nécessaires ou aux contrôles internes ou obtient autrement insuffisamment d'informations de l'organe de gestion ou des préposés de la société, de sorte qu'il se trouve dans l'impossibilité de recueillir des éléments probants suffisants pour former une opinion sur les états financiers. Dans ce cas, il formulera une abstention d'opinion.

Le cas échéant, le commissaire devra considérer s'il ne doit pas se démettre de son mandat (*cf.* art. 135 C. Soc.).

2. Principes particuliers concernant le secteur du diamant

Dans les cas suivants, il peut être question d'un problème pouvant donner lieu à la modification de l'opinion du commissaire :

- les contrôles internes relatifs à l'administration des stocks présentent des faiblesses significatives quant à la traçabilité du flux des marchandises, auxquelles il ne peut être remédié par des contrôles de substance ;
- le commissaire n'a, malgré sa demande, pas pu faire appel à un expert pour assister à et contrôler l'inventaire physique et/ou les procédures d'inventaire physique des stocks étaient insuffisantes pour fournir une assurance suffisante de l'existence des stocks ;
- le commissaire n'a pas obtenu suffisamment d'assurance (par le biais d'un expert ou autrement) sur la valeur de marché des marchandises en stock afin d'évaluer la nécessité d'éventuelles réductions de valeur, conformément à l'article 69, § 1^{er} de l'arrêté royal du 30 janvier 2001 ;
- les contrôles internes relatifs à l'administration des stocks ne contiennent pas de données relatives au coût ou contiennent des données nettement insuffisantes pour permettre à la société d'évaluer ses stocks à la valeur d'acquisition, conformément à l'article 69, § 1^{er} de l'arrêté royal du 30 janvier 2001.

Il appartient au commissaire de décider si le problème est significatif (*material*) et requiert d'exprimer une opinion avec réserve ou s'il doit être considéré comme ayant un caractère diffus (*pervasive*) dans les états financiers et requiert donc de formuler une opinion négative ou une abstention d'opinion.

* * *

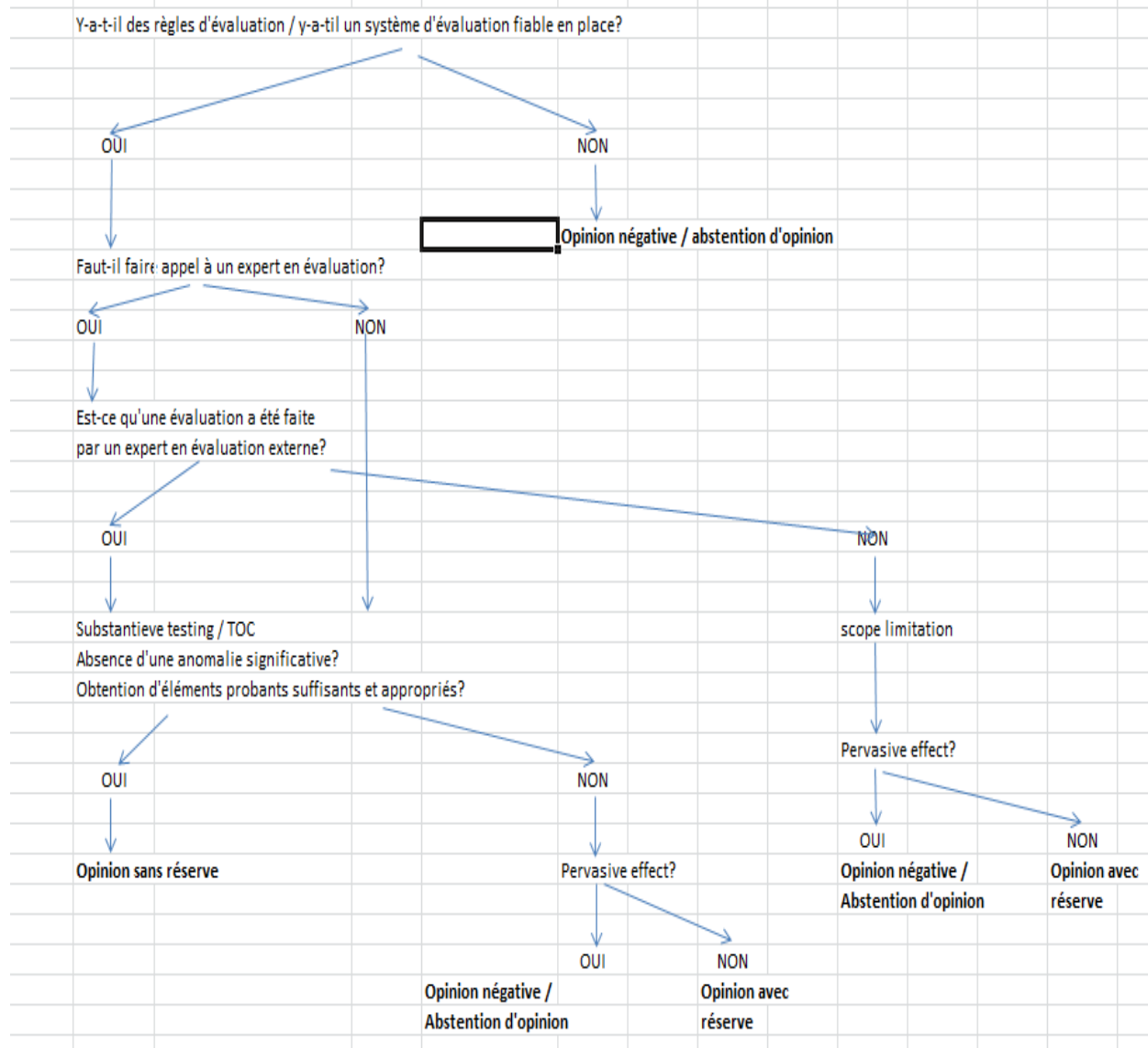
Annexe 1 : Schéma de l'incidence éventuelle concernant l'évaluation du stock sur le jugement du commissaire

Ce schéma part du principe que le commissaire doit toujours utiliser son jugement professionnel (*professional judgment*).

Ce schéma est uniquement destiné à aider le commissaire dans l'application de son jugement professionnel et n'a aucun caractère contraignant.

En ce qui concerne ce risque lié à l'activité, il faut tenir compte du type d'opinion applicable au risque lié à l'activité afin de pouvoir exprimer une opinion sur l'image fidèle des états financiers dans leur ensemble.

Opinion relative à l'évaluation des stocks



Annexe 2 : Exemple de liste de contrôle relative à certaines phases de l'audit

<p>Cycle des stocks : contrôles internes concernant les mouvements de marchandises (R, Po et Pr).</p>	<p>Les questions ci-dessous sont des questions indicatives à se poser pour évaluer les contrôles internes au niveau des assertions pour le cycle des stocks. Le système de gestion des stocks de l'entité doit permettre la traçabilité de toutes les marchandises, (pas de suivi et de traçabilité individuels (niveau « <i>single stone</i> »)), de l'achat à la vente (y compris les processus tels que le tri, la consignation, la fabrication, etc.), ainsi qu'une séparation adéquate entre les marchandises détenues par la société et les marchandises reçues en consignation.</p> <ul style="list-style-type: none">• La société dispose-t-elle d'un système de traitement des stocks qui permet d'établir une piste d'audit fiable pour les mouvements de marchandises de l'achat à la vente ?• S'agit-il d'un système manuel, d'un système basé sur Excel, d'un logiciel acquis ou de logiciels développés en interne ?• La société dispose-t-elle de manuels d'utilisation, de descriptions des systèmes, d'une documentation du programme afin d'assurer la continuité des activités et l'utilisation efficace du système ?• Y a-t-il une séparation adéquate des fonctions d'autorisation, de garde, d'enregistrement et de contrôle ?• Un rapprochement a-t-il été effectué entre le mouvement des carats mentionné dans les documents comptables et le mouvement de marchandises repris dans le système de traitement des stocks ?• Comment les transactions sont-elles saisies dans le système ? Chaque entrée de transaction (achat, vente, consignation, expéditions de retour, polissage, tri, etc.) est-elle étayée par les détails de la transaction sous forme de factures, rapports de production, documents d'expédition, etc. ?
---	--

	<ul style="list-style-type: none"> • Le système fournit-il une piste d'audit adéquate, permettant la traçabilité de toutes les marchandises de l'achat à la vente (lors de l'examen de la traçabilité, chaque réviseur d'entreprises décidera de la meilleure façon d'organiser cet examen ; ceci dépendra de la taille et de l'activité de l'entreprise) ? Le système assure-t-il un suivi et une évaluation des retours de stocks (à des fournisseurs ou par des clients) liés à la commande initiale de diamants ? • Le système établit-il une distinction adéquate entre les marchandises reçues en consignment et les marchandises achetées ? • Au cas où des certificats ont été obtenus pour des diamants polis, le système des stocks contient-il une référence à ces certificats ? • Le système fournit-il à tout moment des rapports d'inventaire fiables ? Ces rapports d'inventaire fournissent-ils suffisamment de détails (y compris l'emplacement des stocks) afin de permettre à la direction ou au personnel de faire correspondre l'inventaire physique à la liste d'inventaire ? • La direction organise-t-elle périodiquement un décompte d'inventaire, comparant l'inventaire physique aux rapports de stocks ? Les écarts sont-ils analysés et suivis de manière adéquate ? • Les marchandises sont-elles protégées de manière adéquate ? Y a-t-il une chambre forte ? Les bureaux sont-ils équipés de caméras ? L'entrée de la société est-elle protégée par une porte d'écluse ? L'entrée du bâtiment est-elle protégée (contrôles des cartes d'identité, contrôles d'accès, etc.) ? • Les marchandises étant sous garde sont-elles assurées de manière adéquate ? Les marchandises expédiées à des clients ou destinataires sont-elles assurées de manière adéquate ?
--	---

--	--