UNIVERSITE AMMAR THELIDJI DE LAGHOUAT

FACULTE DES SCIENCES ECONOMIQUES, COMMERCIALES ET DES SCIENCES DE GESTION

POLYCOPIE DE COURS

MASTER : ECONOMIE ET GESTION DES ENTREPRISES

SEMESTRE 2

MODULE

TECHNIQUES DE REVISION ET D'AUDIT FINANCIER

Cours enseigné par :

Dr Yahia DJEKIDEL

اعتمدت هذه المطبوعة بعد مصادقة المجلس العلمي لكلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير بناءا على المحضر رقم: 2020/02 الصادر بتاريخ 2020/10/15

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
République Algérienne Démocratique et Populaire

وزارة التعليم العالي و البحث العلمي
جامعة عمار ثليجي – الأغواط

كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير
نيابة العمادة المكلفة بما بعد التدرج، البحث
العلمي و العلاقات الخارجية

Ministère de l'Enseignement Supérieur
Et de la Recherche Scientifique
Université Amar Telidji Laghouat
Faculté des Sciences Economiques et Commerciales
Et Sciences de Gestion
Le Doyen chargé de la Poste Graduation, Recherché
Scientifique et les Relations Extérieures

الرقم: 319 /ن.ع.م.ب.ت.ب.ع.ع.خ / 2020

الاغواط : 18 فيفري 2020

شهـــادة إداريـــــة

يشهد السيد نائب العميد المكلف بالدراسات ما بعد التدرج والبحث العلمي والعلاقات الخارجية، واستنادا لمحضر المجلس العلمي رقم **2020/02** في دورته العادية الثانية المنعقد في يوم **2020/10/15**، أنّه قد تمت المصادقة على مطبوعة الأستاذ: **يحيى جقيدل** الموسومة بـ: " **Techniques de révision et d'audit financier**".

نائب العميد
نائب العميد المكلف بما بعد التدرج
والبحث العلمي بكلية العلوم الاقتصادية
والتجارية وعلوم التسيير
إمضاء: بن عمور الطيب

Mail :http://www.lagh-univ.dz
Tel : 029.93.41.03

العنوان: ص.ب رقم 37 ج الأغواط
الفاكس: 029.32.15

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
République Algérienne Démocratique et Populaire

وزارة التعليم العالي و البحث العلمي
جامعة عمار ثليجي – الأغواط

كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير
نيابة العمادة المكلفة بما بعد التدرج، البحث
العلمي و العلاقات الخارجية

Ministère de l'Enseignement Supérieur
Et de la Recherche Scientifique
Université Amar Telidji Laghouat
Faculté des Sciences Economiques et Commerciales
Et Sciences de Gestion
Le Doyen chargé de la Poste Graduation, Recherché
Scientifique et les Relations Extérieures

الرقم: 03 /ن.ع.م.ب.ت.ب.ع.ع.خ / 2020

الاغواط : 15 أكتوبر 2020

مستخرج من محضر المجلس العلمي للكلية رقم 2020/02 المنعقد بتاريخ 2020/10/15

في اليوم الخامس عشر من شهر أكتوبر سنة ألفين وعشرين، انعقد المجلس العلمي للكلية في دورته العادية الثانية، وفيه قد تمت المصادقة على المطبوعة العلمية الموسومة بـ: "**Techniques de révision et d'audit financier**"

لصاحبها الأستاذ: **يحيى جقيدل.**

رئيس المجلس العلمي

رئيس المجلس العلمي
إمضاء: أ.د. بورنان إبراهيم

Mail :http://www.lagh-univ.dz
Tel : 029.93.41.03

العنوان: ص.ب رقم 37 ج الأغواط
الفاكس: 029.32.15

L’objectif de ce cours, qui se déroule durant le deuxième semestre de la première année pour les étudiants de master en économie et gestion des entreprises est d’initier les étudiants à l’audit et de les familiariser à la démarche d’audit et aux techniques des collecte des éléments probants qui permettent à l’auditeur de fonder son opinion.

SOMMAIRE

Introduction 5

1 - L'audit financier: définition, typologie et objectif 7

1-1 un peu d'histoire 7

1 – 2 Origine du mot « Audit » 8

1 – 3 Définition de l'audit financier 9

1 – 4 Typologie de l'audit 10

1 – 5 La normalisation en audit 14

1 – 5 – 1 Normalisation à l'échelle mondiale 15

1 – 5 - 2 Normalisation à l'échelle locale 17

1 - 6 Objectifs de l'audit 21

1 – 6 - 1 la régularité 22

1 – 6 – 2 la sincérité 23

1 – 6 – 3 image fidèle (True Fair and view) 23

1 – 6 - 4 Certifier l'image fidèle 24

1 – 7 Assertions de l'audit 25

2 - Matérialisation des travaux d'audit 26

3 - Démarche de l'audit : approche fondée sur les risques 28

3 - 1 Acceptation de la mission 29

3 – 2 Orientation et planification de la mission 33

3 – 2 – 1 Prise de connaissance globale de l'entreprise. 34

3 – 2 – 2 Objectifs de la phase de prise de connaissance 36

3 – 2 – 3 Les techniques utilisées pendant la phase de prise de connaissance 37

3 – 2 – 3 Prise de connaissance de l'environnement informatique 41

3 – 2 – 4 Identification des domaines et systèmes significatifs 42

3 – 2 – 5 Outils et techniques utilisées pendant la phase d'identification des systèmes et domaines significatifs 43

3 – 3 Appréciation du contrôle interne 52

3 – 3 – 1 Appréciation de l'environnement général 59

3 – 3 – 2 Techniques utilisées lors de l'étape d'appréciation du contrôle interne. 64

3 – 3 – 3 Rapport sur le rapport du président 71

3 – 3 – 4) Rapport sur le contrôle interne 74

3 – 3 – 5 Limites du contrôle interne 76

4 - Contrôle direct des comptes 82

4 – 1 Définition des éléments probants ou preuves d'audit 83

4 – 2 Contrôles substantifs 84

4 – 3 Les techniques de collecte des éléments probants 84

4 – 3 – 1 Inspection 85

4 – 3 – 2 Observation physique 85

4 – 3 – 3 Demandes d'informations ou d'explications ou confirmation directe 86

4 – 3 – 4 Calculs 88

4 – 3 – 5 Procédures analytiques 88

4 – 3 – 6 Utilisation des travaux d'autres professionnels 90

4 – 3 – 7 Les contrôles par sondages 91

4 – 3 – 8 Autres techniques utilisées lors de l'étape de contrôle direct des comptes 93

5 – Travaux de fin de mission 94

5 – 1 Questionnaire de fin de mission (QFM) 94

5 – 2 Examen d'ensemble des comptes annuels 94

5 – 3 Evènements postérieurs 95

5 – 4 Lettre d'affirmation (déclarations de la direction) 96

5 – 5 Note de synthèse 98

6 – Le rapport d’audit 99

6 – 1 Rapport général sur les comptes annuels 100

6 – 2 Forme du rapport 101

6 – 3 Le contenu du rapport d’audit 102

6 – 4 La communication des rapports 108

6 – 5 Rapport portant vérification du rapport de gestion et rapport consolidé de gestion 108

6 - 6 Rapport d'audit sur des comptes intermédiaires 109

7 - Communication sur la mission avec les personnes constituant le gouvernement d'entreprise 110

7 – 1 Informations des organes sociaux 111

7 – 2 Informations des actionnaires 112

Conclusion 120

Bibliographie 121

Introduction

Les techniques d'audit financier conduisant à la certification des comptes et respectées par le commissaire aux comptes (vocabulaire français), contrôleur légal (vocabulaire de l'union européenne), ou encore auditeur (vocabulaire américain) ne lui sont pas personnelles. Elles sont bien au contraire communes, voire strictement identiques, à tous les auditeurs légaux du monde économiquement développé. Ces similitudes n'ont pas lieu d'étonner car tous les instituts professionnels du monde économiquement développés sont membres de l'IFAC (International Federation of Accountants). Au sein de l'IFAC c'est l'IAASB (International Auditing and Assurance Standards Board ; Conseil des normes internationales d'audit et d'expression d'assurance) qui a la responsabilité d'établir les normes d'audit. En France les normes professionnelles étaient élaborées par la Compagnie Nationale des commissaires aux comptes. Depuis la loi de sécurité financière du 1er août 2003, les normes professionnelles continuent d'être élaborées par la CNCC, puis elles sont homologuées par arrêté du garde des sceaux après un avis donné par le Haut Conseil du commissariat aux comptes (H3C). L'article L. 8212 précise que l'avis est recueilli par le garde des sceaux après consultation de l'Autorité des marchés financiers, de la Commission bancaire et de la Commission de contrôle des assurances, des mutuelles et des institutions de prévoyance, dès lors qu'il intéresse leurs compétences respectives. En Algérie, l'audit est confié à des professionnels libéraux inscrits auprès au conseil national de la comptabilité qui dépend directement du ministère des finances qui est chargé de la normalisation en matière comptable et d'audit.C'est à travers la promulgation de la loi 07/11, relative au système comptable financier (SCF) que l'Algérie a adopté les normes comptables internationales (IAS/IFRS), qui sont applicables à compter du 1er janvier 2010.Cette convergence est un grand pas en matière de modernisation de mode de gestion des entités économiques algériennes. Du fait, elle a harmonisé le langage comptable avec les normes universelles, ce qui permet l'ouverture de l'économie nationale et stimule les investissements étrangers directs (IDE). De surcroît, les normes IAS/IFRS ainsi que les normes ISA, ce sont deux référentiels qui se complètent. Mais une équivoque se pose pour les commissaires aux comptes et les auditeurs Algériens:

- **Quelle est la crédibilité de l'audit effectué actuellement par nos professionnels sur des états financiers élaborés selon le référentiel international (IAS/IFRS), tout en s'inspirant des normes nationales d'audit non standardisées ?**

Les auditeurs doivent réunir les éléments probants suffisants et adéquats sur le caractère raisonnable d'une information, pour cela notre question est comme suit :

- **Quelles sont les techniques et les outils d'audit que peut utiliser l'auditeur Algérien afin de collecter les éléments probants lui permettant de fonder son opinion?**

Dans ce polycopié de cours, nous allons essuyer de répondre à ces deux questionnements en abordant la démarche générale de l'auditeur externe ainsi que les outils et les techniques qu'il utilise afin de collecter les éléments probants lui permettant de fonder son opinion sur les comptes sociaux de l'entité. L'atteinte de cet objectif requiert de l'auditeur l'adoption d'une démarche d'audit basée sur l'identification des risques, c'est-à-dire tous les efforts de l'auditeur doivent être orientés vers les zones dites à risque accru, c'est le risque que les états financiers comportent des anomalies significatives. Selon cette approche, on collecter l'information nécessaire pour apprécier le risque d'anomalies et choisir les procédures d'audit adéquate pour contre carrer ce risque. Donc, l'auditeur est tenu d'effectuer un certain nombre de contrôles permettent de limiter les risques et d'apporter les solutions aux dysfonctionnements constatés dans l'entreprise.

Les termes « auditeur et commissaire aux comptes » sont utilisés indifféremment du fait que l'audit externe est une mission par essence liée au commissaire aux comptes et la mission de commissariat aux comptes est elle-même contractuelle, puis qu'il est requis du commissaire aux comptes de signer conjointement avec son client un cahier de charges et une lettre de mission qui constitue une convention en bonne et due forme.

1 - L'audit financier: définition, typologie et objectif

En tant qu'organisation poursuivant des objectifs dans un environnement économique, l'entreprise est le lieu de rencontre d'une série d'intervenant ou acteurs intéressés par sa performance. Il s'agit notamment des dirigeants, des actionnaires et des tiers (institutions de crédit, autorités publiques, clients et fournisseurs, salariés, etc…).Comme les débats actuels sur la notion de gouvernement d'entreprise le soulignent particulièrement les intérêts des intervenants, s'ils sont dans une large mesure convergents, sont également contradictoires. La différence de position entre différents intervenant peut s'analyser en tant que « relation d'agence ». La relation d'agence peut être définie comme « un contrat par lequel une ou plusieurs personnes (le principal) engage une autre personne (l'agent) pour accomplir une action en son nom, ce qui implique la délégation à l'agent d'un certain pouvoir décisionnel ». L'agent en tant délégué, chargé d'établir les comptes sociaux peut dissimiler des informations aux actionnaires qui utilise cette information pour la prise de décision économique. Donc l'intervention d'une tierce personne est indispensable afin de réduire l'asymétrie d'information. Cette personne est appelée « auditeur ».

1-1 un peu d'histoire

Le besoin de vérifier les informations financières et comptables établies par les entreprises s'est fait sentir très tôt, impliquent un contrôle des comptes, une vérification des comptes : à l'origine l'audit est une vérification des comptes des entreprises. Ce n'est qu'à partir des années 1960-70 que le mot « audit » est devenu à la mode en France et qu'il a dès lors été employé pour désigner des missions très différentes. Aujourd'hui l'audit demeure la vérification des comptes des entreprises, sous le nom « d'audit financier conduisant à la certification ». L'audit légal, également appelé contrôle légal, concerne en France qu'en Algérie la mission légale menée par le commissaire aux comptes. En Algérie, la profession d'audit conduisant à la certification des comptés est récente. Elle a été mise en place depuis 1988 notamment la loi 88-04 du 12/01/1988 modifiant et complétant l'ordonnance n°75-59 du 26/09/1975 portant code de commerce fixant les règles particulières applicables aux entreprises publiques économiques, JO n°02 du 13/01/1988.

Effectivement, le retrait des pouvoirs publics de la gestion de l'entreprise publique en la confiant à des managers spécialisés les a conduit à contrôler ses biens et la compétence de ces managers chargés de protéger et de gérer les entreprises de l'état en désignant un professionnel libéral inscrit auprès du conseil de l'ordre national des experts comptables, de commissaires aux comptes et de comptables agréés, dénommé « commissaire aux comptes ou auditeur légal » chargé de vérifier la régularité, la sincérité et l'image fidèle des comptes sociaux. Le conseil de l'ordre des experts comptes, des commissaires aux comptes et des comptables agréés est une institution ordinale, totalement indépendante du pouvoir public, regroupant les trois catégories de la profession comptable, c'est-à-dire la profession d'expert-comptable, de commissaire aux comptes et de comptables agrées dont ses attributions sont : la normalisation comptable, la formation des stagiaires et enfin, l'octroi des agréments. Le retrait de l'état de la gestion des biens des entreprises publiques signifie qu'il est le seul acteur majeur de la normalisation en matière comptable et en matière d'audit. Du fait que le fonctionnement de ce conseil de l'ordre qui n'était pas conformes aux objectifs de sa création, des faiblesses techniques, organisationnelles et financière ont été adressées à la gestion de cette institution, celles notamment de la délivrance des agréments et la prise en charge des stagiaires. La réaction des pouvoirs publics s'est traduite par la promulgation de la loi n°10-01 du 29/06/2010, portant profession d'EC, de CAC et de CA qui vise essentiellement la modernisation de la profession comptable et l'élargissement du champ d'intervention du commissaire aux comptes et l'augmentation de ses prérogatives[1]. Cette réforme s'inscrit donc dans le cadre de la continuation des réformes comptable que l'Algérie a poursuivi en adoptant la loi n°07-11 du 25/11/20117 portant système comptable financier.

1 – 2 Origine du mot « Audit »

L'origine du mot Audit vient du latin « audire » qui signifie « écouter ou entendre» (auditoire, auditorium, nerf auditif) ; un terme anglo-saxon qui vient du verbe anglais « to audit » qui est traduit par « contrôler, vérifier, surveiller, inspecter ». Dans le temps

[1] Article 31, 32,33 et 34 de la loi n°10-01du 29/06/2010 relative aux professions d'expert-comptable, de commissaire aux comptes et de comptable agrée, JO n°42 du 11/07/2010.

anciens, les contrôles des comptes se faisaient oralement, en écoutant car peu de gens savait lire et écrire.

Les romains employaient ce mot pour désigner à l'époque, le contrôle des comptabilités des provinces au nom de l'empereur. Lors d'un audit, on écoute celui qui va donner des informations dans le but de mettre en évidence des points d'amélioration dans une entreprise.

1 – 3 Définition de l'audit financier

L'audit financier est défini comme étant un examen auquel procède un professionnel compétent et indépendant en vue d'exprimer une opinion motivé sur la régularité, la sincérité et l'image fidèle de la situation patrimoniale, la situation financière et du résultat à la clôture de l'exercice.[2] On se propose de retenir une définition très générale de ce concept apportée par Colin J.R LAVRIS. Il s'agit de ''l'examen méthodologique d'une situation par une personne indépendante et compétente qui s'assure de la validité des éléments qu'il doit contrôler, qui vérifie la conformité du traitement de ces faits avec les règles, les normes et les procédures du système de contrôle interne, en vue d'exprimer une opinion motivée sur la concordance globale de cette situation par rapport aux normes''. En ce qui concerne la réglementation de la profession en Algérie, elle est régie particulièrement par la loi 10-01du 25/06/2010 portant profession d'expert-comptable, de commissaires aux comptes et de comptable agrée. De ce qui précède nous pouvons définir l'audit comme étant une démarche d'investigation et d'évaluation des risques et des éléments du contrôle interne qui:

- S'opère à partir d'un référentiel,
- Inclus un diagnostic et conduit éventuellement à des recommandations ;
- S'effectue de façon indépendante et sur mandat ;
- Contribue à la maitrise de l'organisation.

L'audit est généralement un travail d'équipe et l'auditeur ou le commissaire aux comptes peut se faire assisté ou représenter par un collaborateur ou des experts

[2] Revue Algérienne de comptabilité et audit, « Mission de commissariat aux comptes », Edition société nationale de comptabilité 1997, P.07.

indépendants. Il ne peut déléguer tous ses travaux et exerce un contrôle appropriés des travaux qu'il a délégué de façon à assurer que l'exécution des programmes de travail a permis d'atteindre les objectifs fixés. La délégation et la supervision des travaux permettent à l'auditeur de bien gérer la mission et d'éviter ainsi les risques notamment le risques de non détection.

1 – 4 Typologie de l'audit

Il est important de tracer les frontières de chaque type d'audit qui ont parfois des points en commun et/ou de points de différence. Les différents types d'audit se distinguent dans plusieurs catégories, soit en fonction de l'intervenant ; c'est-à-dire la personne qui effectue la mission d'audit, ou bien en fonction de son statut : légal ou contractuel ou en fonction de l'objectif de la mission d'audit.

- **L'audit externe**

Est un examen et un contrôle mené par un professionnel indépendant et techniquement compétent, inscrit auprès d'une organisation professionnelle ayant la formation et l'expérience d'auditeur. Dans le contexte Algérien, l'audit financier externe se concrétise dans deux situations distinctes :

- **<u>L'audit financier légal</u>**,

Dénommé en Algérie qu'en France « commissariat aux comptes ». La nomination d'un CAC est une obligation pour toutes les personnes ou entités assujetties au champ d'application du contrôle légal.[3] L'article 22 de la loi 10-01 du 29/06/2010, portant profession comptable prévoit que «est commissaire aux comptes, au sens de la présente loi, toute personne qui en son nom propre et sous sa propre responsabilité, a pour mission habituelle de certifier la sincérité, la régularité et l'image fidèle des comptes des sociétés et des organismes, en vertu des dispositions de la législation en vigueur ». Ainsi, le commissaire aux comptes qui peut être une personne physique ou morale, est investi d'une mission de certification des comptes en conformité aux dispositions légales et

[3] Bertin Elisabeth, Godowski Cristophe et Khelassi Rédha, « Manuel comptabilité et Audit », édition Bertin, Alger 2012, P.538-539.

réglementaires en vigueur. L'audit légal vise à valider la pertinence et la qualité de l'information financière[4]. Il est mandaté par les actionnaires et est constitué de deux éléments distincts[5] :

1- Une mission d'audit financier externe,
2- Un ensemble d'obligations spécifiques mises à la charge des commissaires aux comptes par des dispositions légales et réglementaires aboutissant à l'élaboration d'un rapport spécial.

- **<u>L'audit financier externe contractuel</u>**

Ce type d'audit n'est pas tenu par une obligation légale, il est effectué et réalisé par le cabinet d'audit à la demande de l'entité de son propre gré, pour des fins qui sont définies dans le contrat avec l'auditeur. Par exemple, lors du rachat d'une entreprise par une autre, l'acheteur peut demander un audit des comptes de l'entreprise achetée.

- **L'audit interne**

Est une activité indépendante et objective qui s'appuie sur des normes.[6] Elle est rattachée à la direction générale pour que l'auditeur puisse conserver son indépendance par rapport aux autres structures de l'entité. Son rôle est de définir, de diffuser et de veiller à l'application correcte des procédures de contrôle interne au sein de l'entité.
L'auditeur interne est un cadre faisant partie du personnel de l'entreprise, par opposition à l'auditeur externe (légal ou contractuel) qui est mandaté par les organes, mais indépendant et non salarié de l'entreprise. Sa tâche consiste à effectuer un certain nombre de contrôle permettant à limiter les risques et d'apporter des solutions aux dysfonctionnements constatés dans l'entreprise. Selon l'institut français des auditeurs et contrôleurs internes (IFACI) qui a été créé en 1965, l'audit interne est activité indépendante et objective qui donne à une organisation une assurance sur le degré de

[4] KROLL P. et FIORI D., « les métiers de l'audit – le guide 2010-2011 », Edition l'étudiant, Paris P.171.
[5] NE SADI et A. MAAZOUZ, « Pratique de commissariat aux comptes en Algérie », Edition Société nationale de comptabilité 1999, P.24.
[6] Pierre SCHICK, Jaques VERA et Olivier BOURROUIL-RAREGE, « Audit interne et référentiel des risques : Vers la maitrise des risques et la performance de l'audit », 2° Edition DUNOD, Paris 2014, P.31.

maitrise de ses opérations, lui apporte ses conseils pour améliorer, et contribue à créer de la valeur ajoutée. Il aide cette organisation à atteindre ces objectifs en évaluant, par une approche systématique et méthodique, ses processus de management des risques, de contrôle, et de gouvernement d'entreprise, et en faisant des propositions pour renforcer leur efficacité.[7]

- **L'audit opérationnel**

Il s'agit d'un audit des opérations qui a pour objectif l'analyse des risques et des déficiences existants dans le but de donner des conseils, de faire des recommandations, de mettre en place des procédés (informatique, gestion des stocks…) ou encore de proposer de nouvelles stratégies[8].

- **L'audit de gestion**

C'est l'audit probablement le plus connu du grand public compte tenu des révélations qui le concluent. L'audit de la gestion a pour objectif soit d'apporter les preuves d'une fraude, d'une malversation ou d'un gâchis, soit de porter un jugement critique sur une opération de gestion ou les performances d'une personne ou d'un groupe de personnes.

Les auditeurs ne travaillent pas au hasard au gré de leur inspiration. Pour certifier l'image fidèle, ils respectent une méthodologie qui comprend des :

- **Techniques de collecte des éléments probants** qui font souvent aujourd'hui appel à des logiciels d'aide à l'audit ;
- **Etapes de travail** : la parfaite connaissance de l'entité auditée, de son histoire et de ses problèmes, permet parfois d'éviter une étape ou d'imaginer dans un cas d'espèce une méthode particulièrement efficace même si elle est peu courante.

Néanmoins, dans les cas les plus usuels, l'auditeur financier respecte, lors de l'audit financier conduisant à la certification, six principales étapes :

[7] AOUAME Abdelouahab, « Audit légal : de la préparation de la mission au rapport final », Edition 2013, Maroc, P.16.
[8] LARENT P. et PIERRE T., « Pratique de l'audit opérationnel », Editions d'organisations 2003, P.65.

- Acceptation de la mission, orientation et planification,
- Appréciation du contrôle interne,
- Contrôle direct des comptes,
- Travaux de fin de mission et rapports & communications.

Les étapes ci-dessous sont réparties sur plusieurs mois et ce avant et après la date de clôture de l'exercice. En Algérie, le mandat de commissariat aux comptes est confié à un même auditeur pendant plusieurs années (mandat triennal renouvelable une seule fois) afin de réaliser une répartition des travaux sur plusieurs exercices.

<u>Remarque préliminaire</u> : Etat d'esprit dans lequel l'auditeur mène ses travaux

Il importe de souligner que, si l'auditeur légal peut être conduit à déceler des fraudes et des irrégularités lors de son audit financier conduisant à la certification, il n'a pas à mener sa mission dans un esprit de suspicion particulier ni, à l'inverse d'un audit de la gestion, à l'orienter systématiquement vers la découverte de malversations. En ce sens, le Professeur Emmanuel du Pontavice écrivait : « Le commissaire aux comptes n'est pas un détective : disons plus simplement que le commissaire aux comptes n'est pas un expert judiciaire, qui est précisément alerté par le juge d'instruction sur l'existence d'une fraude et auquel souvent on indique quelle est la fraude soupçonnée et quels sont les documents sur lesquels porte la fraude.

Le commissaire aux comptes ne doit pas avoir une attitude de méfiance systématique, mais une attitude de vigilance qui s'exerce par des sondages plus ou moins importants au cours desquels il peut laisser échapper un fait délictueux commis au sein de la société. Néanmoins, le commissaire aux comptes ou l'auditeur **:**

- Planifie et conduit sa mission en faisant preuve d'esprit critique et en gardant à l'esprit que certaines situations peuvent conduire à des anomalies significatives dans les comptes;
- Apprécie dans quelle mesure les comptes pourraient comporter des anomalies significatives résultant de fraudes ou d'erreurs et, si c'est le cas, il met en œuvre des contrôles appropriés ;

- Lors de la planification et de la réalisation de sa mission, ainsi que lors de l'évaluation des résultats de ses travaux et de la communication de ses conclusions, il garde à l'esprit que le non-respect par l'entité des textes légaux et réglementaires est générateur d'irrégularités, voire, le cas échéant, de faits délictueux, et peut conduire à des anomalies significatives dans les comptes.

Toutefois, on ne peut attendre du commissaire aux comptes qu'il détecte tous les cas de non-respect des textes légaux et réglementaires en vigueur. Il appartient à l'auditeur de rester, tout au long de sa mission, attentif à l'existence possible de cas de non-respect des textes légaux et réglementaires et à leur impact potentiel sur les comptes.

C'est pour cela que l'auditeur doit prendre en considération le système de contrôle interne mis en place par l'entité et c'est à travers l'examen de ce système que l'auditeur déterminera son champ d'investigation et l'envergure des travaux à effectuer pour aborder le contrôle des comptes.

Dans la boite à outils, mise à la disposition des commissaires aux comptes, pour la réalisation de sa mission, nous trouvons une panoplie de techniques d'audit dont notamment :

- Le contrôle sur pièces ;
- Les contrôles de vraisemblance ;
- L'observation physique ;
- La confirmation directe ou circularisation ;
- L'examen analytique ;
- Les sondages.

L'auditeur choisir donc la ou les technique (s) approprié (s) pour chacune des étapes de sa mission en fonction des objectifs et limites de chaque technique. Cependant, l'auditeur est tenu de les manier dans le respect des normes d'audit.

1 – 5 La normalisation en audit

Parmi les évolutions que nous avons vécues ce dernier temps, sont celles relatives à la comptabilité en passant, vers les normes comptables internationales (IAS/IFRS) d'un

référentiel unique, appliqué de manière cohérente. Il s'agit d'un langage comptable pour toutes les entreprises à travers le monde. Les normes IAS/IFRS sont émises par L'IASB. Donc, il parait anormal d'appliquer des normes d'audit locales sur une comptabilité arrêtée selon les normes comptables internationales (IAS/IFRS), il convient donc de recourir aux normes internationales d'audit (ISA), si nous voulons parvenir à une opinion d'audit de qualité qui pourra satisfaire tous les besoins informationnels des parties prenantes, notamment les actionnaires. Au niveau de l'audit, c'est l'IFAC qui regroupe l'ensemble des institutions nationaux et les cabinets internationaux. L'audit est régi par des normes ayant trait aux qualités requises de l'auditeur à l'exécution de sa mission et à la préparation de ses rapports.[9] Il peut s'agit de normes internationales d'audit (ISA) comme il peut s'agir de normes Algériennes d'audit (NAA). L'audit financier a pour objectif d'assurer la fiabilité de l'information financière produite et communiquée par l'entité aux différents utilisateurs (actionnaires, banques et établissements financiers, investisseurs…). Les normes d'audit est un ensemble de règles propres à garantir le bon exercice de la mission en utilisant les meilleures pratiques reconnues au niveau européen et international. Ces normes définissent les diligences que le professionnel doit mettre en œuvre dans le cadre de son intervention.

1 – 5 – 1 Normalisation à l'échelle mondiale

L'importance de l'audit dans la vie économique a incité les organisations professionnelles d'essuyer d'unifier la profession d'audit à travers l'émission des normes, appelée « normes internationales d'audit (ISA) » émises par l'IFAC.

L'IFAC (International Federation of Accountants) est une organisation non gouvernementale à but non lucratif, fondée en 1977 à new York pour servir l'intérêt public constitué de 163 organisations professionnelles indépendantes représentant 2.5 millions de comptables dont l'un de ses objectifs particuliers est d'harmoniser au niveau mondial les normes et les méthodes d'audit, ses objectifs sont :

- Contribuer à l'efficience de l'économie mondiale ;
- Etre le porte -parole de la profession comptable ;

[9] Imed ENNOURI, « Cours d'audit », Université de Casablanca Maroc, P.17

- Normaliser et harmoniser la comptabilité publique dans différents domaines tel que l'éthique, l'audit, la formation.

Les normes édictées par l'IFAC sont :

- Normes d'audit (ISA, ISRE, ISAE) ;
- Normes de contrôles de qualité (ISQC) ;
- Normes des services connexes (ISRS) ;
- Normes d'enseignement (IES) ;
- Normes de comptabilité publique (IPSAS) ;
- Normes concernant les obligations des organisations professionnelles comptables (SMO) ;
- Normes d'éthique.

Pour exprimer son opinion sur les comptes annuels ou consolidés d'une entité, l'auditeur doit se référer à deux critères qui sont :

- Les principes comptables édictés par le système comptable financier inspiré de normes IAS/FRS,
- Les normes d'audit locales ou internationales (NAA ou ISA) auxquelles l'auditeur se réfère pour qualifier le travail qu'il a effectué.

Ces normes se rapportent à un niveau de qualité qui serait jugé acceptable par la majorité des « hommes de l'art ». Elles permettent de définir les objectifs à atteindre par la mise en œuvre des techniques et définissent les diligences à mettre en œuvre lors de son intervention. .

L'auditeur se réfère pour ses travaux d'audit aux normes Algériennes d'audit inspirées fortement de normes internationales d'audit (ISA) émises par m'IFAC.

Les normes internationales d'audit sont présentées sous trois (03) grandes rubriques distinctes :

- **Normes générale**s : elles couvrent la compétence, l'indépendance, la qualité du travail et le secret professionnel,

- **Normes du travail** : l'audit est une mission qui conduit à la certification des états financiers de l'entité.

Cet objectif particulier ne peut être atteint que dans le respect des normes propres à cette certification. Elles couvrent les principales étapes de la mission d'audit à savoir :

  - Orientation et planification de la mission,
  - Appréciation du contrôle interne,
  - Obtention des éléments probants,
  - Délégation et supervision,
  - Documentation des travaux.

- **Normes du rapport** : l'auditeur certifie que les comptes sociaux sont réguliers et sincères. Il précise dans rapport les diligences qu'il a estimés nécessaires en les décrivant de façon succincte. Les états financiers sont joints au rapport de l'auditeur.

Lorsqu'il certifie avec réserve (s) ou refuse de certifier, l'auditeur en expose clairement les motifs et, si possible, en chiffre l'incidence.[10] Le rapport d'audit en Algérie est régi par décret exécutif n°11-202 du 26/05/2011 fixant les normes des rapports de l'auditeur ou du commissaire aux comptes.

1 – 5 - 2 Normalisation à l'échelle locale

Le statu quo algérien est marqué par de deux lois qui affectent la profession comptable :

- **Primo**, la loi 07/11 relative au système comptable financier (SCF), qui converge les normes comptables universelles IAS / IFRS dans le référentiel national,
- **Secundo**, la loi10/01 relative à la profession comptable qui organise la profession et définie la responsabilité des professionnels vis-à-vis des instances.

Sans procéder à une étude critique de la loi 10/01, en matière des normes d'audit internationales, cette dernière est muette.

[10] Pascal SIMON ; « Audit financier, collection AUDIT », Editions d'organisation Paris, P.23.

A notre avis, elle aurait dû poursuivre la démarche d'harmonisation engagée par l'Etat algérien, en transcrivant les normes d'audit internationales dans la réglementation nationale, d'autant plus que l'ordre des experts comptables algérien a introduit une demande d'adhésion à l'IFAC.

L'adoption des normes d'audit internationales ISA dans le référentiel national s'articule sur les étapes suivantes :

- Instauration au niveau du conseil national de la comptabilité CNC, organe normalisateur national, d'une commission chargée de la transcription des normes d'audit internationales ISA, dans la réglementation algérienne ;
- Intégration de la formation ISA dans le projet de l'institut d'expertise comptable.

Ce dernier doit disposer d'un conseil scientifique constitué des formateurs hautement qualifiés, qui arrête le programme pédagogique et se focalise sur la formation des professionnels.

Afin de changer l'état d'esprit des professionnels cloisonné dans les notions d'audits des années 1970, il est impératif d'introduire la notion de la formation continue en matière de normalisation car ces professionnels nécessitent des connaissances techniques approfondies en matière de droit, d'économie, de gestion de ressources humaines, de mathématiques financières et de statistique. La clôture de l'exercice 2010 était un défi à relever par les professionnels : d'une part, élaborer les états financiers selon le nouveau référentiel « SCF » inspiré de normes IAS IFRS et, d'autre part, exprimer une opinion fondée sur la régularité et la sincérité des états financiers selon les normes ISA du fait de l’absence de normes d’audit propres à l’Algérie durant cette période.

Cette situation de transition peut être illustrée comme une station de filtrage pour les professionnels. Il y a ceux qui n'arrivent pas à s'adapter et de changer leur état d'esprit et qui sont condamnés à disparaître et ceux qui considèrent l'harmonisation ISA comme une opportunité à saisir pour s'imposer par leur savoir-faire et concurrencer les cabinets internationaux, condition fondamentale pour l'évolution de notre profession comptable. Les normes d’audit ISA constituent un cadre de référence pour l’auditeur, qui doit

pouvoir démontrer que son opinion est assise sur des travaux réalisés dans le respect de ces normes. Avec la réforme Algérienne de la profession comptable notamment la profession d'audit, le recours aux normes locales dites, normes Algériennes d'audit, «NAA» issues du référentiel international d'audit, dites « ISA » est devenue obligatoires qui incombent à l'auditeur de manière à assurer la qualité nécessaire à l'opinion émise.

Afin d'attirer les investisseurs étrangers à venir en Algérie et d'apporter la transparence à la comptabilité financière inspirée de normes comptables internationales (IAS/IFRS), l'Algérie, dans le cadre de la continuation de ses réformes comptables, a adopté par l'émission de (16) normes inspirées largement de normes IAS. Cette adoption s'inscrit dans le cadre de développer et moderniser la profession d'audit et de supprimer les différences dans la pratique de la profession d'audit en Algérie. Les normes Algériennes sont appelée normes Algériennes d'audit (NAA) qui ont été adoptées à partir du mois de septembre 2016 par décision ministérielle et qui représente les fruits de la réforme de la profession comptable :

- Décision n°02 du 04/02/2016 portant quatre normes qui sont les suivantes :
  - NAA 210 : accord sur les termes de la mission d'audit :
  - NAA 505 : confirmations externes ;
  - NAA 560 : événements postérieurs à la clôture de l'exercice ;
  - NAA 580 : déclarations écrites
- Décision 150 du 11/10/2016 portant quatre normes :
  - NAA 300 : planification d'un audit d'états financiers ;
  - NAA 500 : éléments probants ;
  - NAA 510 : missions d'audit initiale – soldes d'ouverture ;
  - NAA 700 : fondements de l'opinions et rapport d'audit sur des états financiers.
- Décision n°23 du 15/03/2017 portant quatre normes :
  - NAA 520 : procédures analytiques ;
  - NAA 570 : continuité d'exploitation ;
  - NAA 610 : utilisation des travaux des auditeurs internes ;

- NAA 620 : utilisation des travaux d'experts désignés par l'auditeur ;

- Décision n°77 du 24/09/2018 portant quatre normes qui sont comme suit :
  - NAA 230 : documentation d'audit ;
  - NAA 501 : éléments probants ;
  - NAA 530 : sondages en audit ;
  - NAA 540 : audit des estimations comptables, y des estimations comptables en juste valeur et des informations fournies les concernant.

Ces normes (NAA) s'imposent à tous les auditeurs légaux, elles constituent le cadre de référence pour l'auditeur, qui doit pouvoir démontrer que son opinion est assise sur des travaux réalisés dans le respect des normes[11].

Ces normes constitueront un outil structurant dont la maitrise, par l'auditeur préalable à tout audit, est fondamentale à la compréhension de l'approche internationale de l'audit et à la conduite d'une mission de haute qualité. Au-delà des normes, la profession s'est dotée d'un code de déontologie. La déontologie est un ensemble de règles et de devoirs à respecter en application des valeurs éthiques et qui s'applique à un secteur ou à une profession.

La déontologie est l'ensemble des devoirs inhérents à l'exercice d'une profession libérale. Ces règles visent à assurer la protection de l'intérêt général, du client et de la profession. Le code de déontologie formalise les différents principes fondamentaux que chaque auditeur s'engage à respecter[12]:

- **Intégrité** : l'auditeur exerce la profession avec honnêteté et droiture. Il s'abstient, en toutes circonstances, de tout agissement contraire à l'honneur et à la probité.
- **Confraternité** : les auditeurs entretiennent entre eux des rapports de confraternité. Ils s'efforcent de résoudre à l'amiable leurs différents professionnels. Si nécessaire, ils recourent à la conciliation du président de la CNCC.

[11] Sylvain BOCCON-GIBOD et Éric VILMIT, « Boite à outils de l'auditeur financier » Edition DUNOD, 2017, P, 14.
[12] Chambre nationale des commissaires aux comptes, « L'auditeur », Revue périodique n°06, octobre 2016, P.24.

- **Indépendance** : l'auditeur doit être indépendant de l'entité dont il est appelé à certifier les comptes.
- **Compétence** : l'auditeur doit posséder les connaissances théoriques et pratiques nécessaires à l'exercice de la mission. La participation aux actions de formation et la mise à jour régulière de ses connaissances sont indispensable. Ajouté à cela les compétences technologiques car le développement des technologies de l'information et de la communication a rendu nécessaire l'utilisation d'outils informatiques pour tester les systèmes informatiques des entreprises clientes.
- **Secret professionnel** : l'auditeur est astreint au secret professionnel pour les faits, actes et renseignements dont il a pu avoir connaissance à raison de ses fonctions.

Il s'assure aussi que ses collaborateurs sont conscients des règles concernant le secret professionnel et les respectent.

- **Conflit d'intérêt** : l'auditeur évite toute situation de conflit d'intérêts. Tant à l'occasion qu'en dehors de l'exercice de sa mission.

Ce code de déontologie[13] de la profession de commissaire aux comptes a pour objectif de fixer les principes fondamentaux devant être respectés par tous les commissaires aux comptes dans l'exercice de leurs fonctions.

- **Confraternité** : dans le respect des obligations de la mission d'audit, les auditeurs légaux entretiennent entre eux des rapports de confraternité. Ils se gardent de tout acte ou propos déloyal à l'égard d'un confrère ou susceptible de ternir l'image de la profession.

1 - 6 Objectif de l'audit

L'objectif principal de l'audit financier est le même que celui du commissariat aux comptes (c'est-à-dire donner une opinion sur les états financiers).

[13] Décret exécutif n°96-136 du 15/04/1996 portant code de déontologie de la profession d'expert-comptable, de commissaire aux comptes et de comptable agrée, JO n° 24 du 17/04/1996.

Il a pour objectif de garantir un certain niveau de fiabilité aux utilisateurs des états financiers. L'établissement des comptes doit se faire dans le respect des principes et de règles comptables en vigueur.[14] De ce fait, La mission d'audit a pour objectif la certification des comptes annuels et, le cas échéant, des comptes consolidés de l'entité contrôlée afin de fournir aux utilisateurs une information fiable et garantie par un professionnel indépendant et compétent pouvant servir de base pour leurs décisions. Les auditeurs légaux certifient, en justifiant de leurs appréciations, que les comptes annuels sont réguliers et sincères et donnent une image fidèle du résultat des opérations de l'exercice écoulé ainsi que de la situation financière et du patrimoine de la personne ou de l'entité à la fin de cet exercice. De ce fait, l'audit vise à obtenir une assurance raisonnable sur les comptes sociaux individuels ou consolidés à la clôture de l'exercice, c'est-à-dire[15] :

- Mission confiée à un professionnel indépendant,
- En vue d'évaluer ou d'apprécier des informations,
- Fournies par une personne responsable,
- Par référence à des critères appropriés,
- Et d'exprimer une conclusion destinée à un utilisateur identifié,
- Quant à la fiabilité de celle-ci.

Contrairement à ce que pensent les tiers, l'audit n'a pas pour objet d'identifier les fraudes ou de certifier que les comptes sont très exactement justes. La certification des comptes se fait à travers l'expression d'une opinion qui implique toujours la référence à un critère de qualité connu et accepté de l'émetteur, des récepteurs et de l'auditeur. Parmi les critères de qualité, souvent utilisés, on trouvera :

1 – 6 - 1 la régularité

La régularité est la conformité de la comptabilité aux règles, à la loi en vigueur par rapport auxquelles elle s'apprécie. L'auditeur ou le commissaire aux comptes contrôle la régularité en fonction de l'existence d'un référentiel comptable prédéfini et

[14] Hervé HUTIN, « Toute la finance », Editions d'organisation 2005, P.203.
[15] AOUAME Abdelouahed, « Audit légal : de la préparation de la mission au rapport final », Edition 2013, P.56.

s'assure aussi que toutes les transactions effectuées par l'entité sont conformes à la législation en vigueur.

1 – 6 – 2 la sincérité

La sincérité signifie l'absence totale de la mauvaise foi ou la mauvaise intention de la part des responsables de la comptabilité de l'entité. C'est l'application de bonne foi de la loi, de ces règles et procédures en fonction de la réalité et de l'importance des opérations, événements et situations. Le CAC s'assure que ces responsables appliquent de bonne foi les règles, principes, méthodes et lois dans leurs travaux de préparation et présentation des comptes sociaux individuels ou consolidés[16]. Le respect de cette qualité devrait être préparé tout au long de la vie sociale de l'entité en veillant au respect du principe de qualité du personnel lors de l'opération de recrutement.

1 – 6 – 3 image fidèle (True Fair and view)

La notion de l'image fidèle n'est pas définie d'une manière directe et constitue l'objectif à atteindre lors de l'établissement des comptes : la régularité et la sincérité en constituent les moyens. Si les règles de la régularité et de la sincérité sont respectées, les faits traduits au travers de l'information comptable et financière doivent refléter l'image fidèle de la situation patrimoniale, la situation financière et du résultat de l'entité. Il arrive que des événements se produisent après la date de clôture de l'exercice, dans ce cas l'à, lors de la mise œuvre de son programme de vérification, le commissaire aux comptes doit donner une attention très particulière en s'assurant que l'information au titre de laquelle doit exprimer son opinion comprend non seulement des informations quantitatives, mais aussi de nombreuses appréciations qualitatives matérialisées notamment dans le rapport de gestion soumis par les administrateurs à l'assemblée générale. Les états financiers de l'entité peut revêtir le caractère régulier sans exprimer l'image fidèle lorsque des événements postérieurs à la clôture de l'exercice sont connus mais ils n'ont pas fait l'objet ni d'ajustement dans les livres de l'entité, ni d'indication dans le rapport de gestion.

[16] Société nationale de comptabilité, « Guide d'audit et de commissariat aux comptes », Edition SNC 1989, P.1102.

1 – 6 - 4 Certifier l'image fidèle

Certifier, c'est transmettre à autrui sa propre conviction. Il s'agit pas d'émettre un simple avis, il s'agit d'exprimer la propre conviction de l'auditeur ou du commissaire aux comptes sur la régularité et la sincérité de ce qui est certifié. En définitive, la certification est une opinion de quelqu'un particulièrement qualifié pour cela, c'est-à-dire un auditeur ou un commissaire aux comptes. Pour ce faire, l'auditeur met en œuvre un ensemble de techniques respectant des normes Algériennes d'audit (NAA), des recommandations et des diligences.

L'article 678 du code de commerce Algérien stipule entre autres que le commissaire aux comptes a pour mission de contrôler la régularité, la sincérité des inventaires et des bilans ainsi que l'exactitude des informations données sur les comptes de la société dans le rapport du conseil d'administration. Les comptes annuels doivent être réguliers, sincères et donner une image fidèle du patrimoine, de la situation financière et du résultat de l'entreprise.

Justifiant de leurs appréciations, les commissaires aux comptes certifient que les comptes annuels sont réguliers et sincères et donnent une image fidèle du résultat des opérations de l'exercice écoulé ainsi que de la situation financière et du patrimoine de la société à la fin de cet exercice[17].

Les producteurs des comptes respectent les principes comptables fondamentaux édictés par le référentiel comptable Algérien n°07-11 su 25/11/2007, portant Système Comptable Financier (SCF) et autres règles qui figurent, en particulier, dans l'arrêté comptable n°08-156 du 26/07/2008 fixant les règles d'évaluation et de comptabilisation, le contenu et la présentation des états financiers ainsi que la nomenclature et les règles de fonctionnement des comptes, pour établir des comptes réguliers, sincères et qui donnent une image fidèle.

[17] Gérard LEJEUNE et Jean Pierre EMMERICH, « Audit et Commissariat aux comptes », Edition Gualino Paris 2007.P.83.

1 – 7 Assertions de l'audit

A un niveau plus détaillé les comptes doivent être établis dans le respect de critères, appelés assertions : "Les assertions sous-tendant l'établissement des comptes sont l'ensemble des critères dont la réalisation conditionne l'image fidèle des comptes, explicites ou non, retenus par la direction dans leur préparation et qui peuvent être regroupés comme suit :

- **Existence** : actif ou passif existant à une date donnée,
- **Droits et obligations** : actif ou passif se rapportant à l'entité à une date donnée,
- **Rattachement** : opération ou événement de la période se rapportant à l'entité,
- **Exhaustivité** : ensemble des actifs, des passifs, des opérations ou des événements enregistrés de façon complète et tous faits importants correctement décrits,
- **Evaluation** : valorisation d'un actif ou d'un passif à sa valeur d'inventaire,
- **Mesure** : opération ou événement enregistré à sa valeur de transaction et produits ou charges rattachés à la bonne période, et
- **Présentation et informations données** : information présentée, classée et décrite selon le référentiel comptable applicable.

Avant décembre 2000 existait un critère qui s'appelait la réalité et qui est aujourd'hui inclus à la fois dans l'existence, dans les droits et obligations et dans le rattachement.

Exemples

Assertions relatives aux immobilisations corporelles :

- existence : les montants immobilisés correspondent à des actifs qui existent réellement.
- droits : ces actifs appartiennent bien à l'entreprise
- rattachement : les acquisitions et les cessions sont correctement comptabilisées sur l'exercice
- exhaustivité : toutes les immobilisations qui appartiennent à l'entreprise figurent bien à l'actif

- évaluation : les amortissements sont calculés sur la durée d'utilisation ; si nécessaire des dépréciations complémentaires à l'amortissement sont comptabilisées
- mesure : l'immobilisation est comptabilisée à l'actif pour son coût d'acquisition
- présentation et informations données : les immobilisations sont correctement classées à l'actif et toutes les informations pertinentes & utiles sont données en annexe.

Les assertions permettent donc, de définir les conditions à remplir pour que les comptes puissent être certifiés, dès lors que l'ensemble des assertions peut être validés, l'auditeur est en mesure de délivrer sa certification.

2 - Matérialisation des travaux d'audit

La matérialisation des travaux relève d'une obligation réglementaire et professionnelle mais elle répond également à une obligation logique : l'auditeur doit établir, classer et archiver des feuilles de travail, manuscrites ou informatisé, elles-mêmes réunies dans un dossier. L'auditeur doit constituer pour chaque mandat un dossier contenant tous les documents de l'entité auditée.

Le dossier de travail est tenu afin de documenter les contrôles effectués et d'étayer les conclusions de l'auditeur. Ces dossiers permettent par ailleurs de mieux organiser et maitriser la mission et d'apporter les preuves de diligences accomplies. On distingue généralement au moins deux dossiers :

2 – 1 Dossier permanent : il comprend l'ensemble des informations nécessaires lors du déroulement de la mission dont la durée de vie est supérieure à l'année en cours. Il doit être tenu à jour pour ne pas perdre son caractère permanent. Ainsi, on y trouve :

- Données sur la mission (identification de l'entreprise, caractéristique de la mission) ;
- Données sur l'entreprise et son organisation (activité, organigramme) ;
- Données sur le contrôle interne (procédures, tests de conformité) ;

- Données comptables (système comptable, méthodes comptables) ;
- Données juridiques (statuts, PV, organes dirigeants, principaux, contentieux éventuels)
- Données fiscales et sociales (régimes applicables, conventions, redressements notifiés)

La difficulté de tenue du dossier permanent réside dans le fait de le maintenir à jour et donc d'éliminer les documents devenus obsolètes tout en les conservant en archives.

IL doit faire l'objet de mise à jour systématique dans la mesure où des changements sont intervenus tout au long de la mission.

2 – 2 Dossier annuel ou courant comprenant l'ensemble des documents liés à l'exercice comptable.

Il s'agit des papiers de travail de l'exercice et des éléments probants recueillis afin de justifier l'opinion donnée par l'auditeur. Il comprend donc les informations liées au déroulement de la mission : on y trouve de documents de trois ordres :

- De données générales et de synthèse ;
- Des données sur l'évaluation des risques inhérents et les risques liés au contrôle ;
- Des données de contrôle (généralement classés par référence aux cycles) telles que programmes détaillés de travail, travaux réalisés, conclusions, ceux-ci portant sur le contrôle interne et le contrôle des comptes

La qualité du dossier du travail s'obtient par la forme que l'on donne aux différents documents élaborés constituant son contenu, notamment :

- Présentation du papier de travail : description de l'intervention, objectif recherché, travail effectués, commentaires, conclusion ;
- Référencement des documents (interne et externe) par leur structure dans le dossier

D’une manière générale, le papier de travail doit être suffisamment explicite pour être compris par n’importe quelle personne amenée à revoir le dossier d’audit.

3 - Démarche de l’audit : approche fondée sur les risques

La démarche d’un audit financier est toujours la même, il suffit de l’adapter aux spécificités de chaque mission. L’audit n’est pas un travail matériel de pointage, il intègre un aspect intellectuel essentiel : compréhension de l’entreprise, de son système de contrôle interne et des options retenues pour l’établissement des comptes individuels ou consolidés.

Les auditeurs, de façon générale, fondent leur approche sur les risques, c'est-à-dire qu’ils s’interrogent sur les risques dans le cadre de la certification des comptes. Les questions qui peuvent être posées par l’auditeur :

- Quelle est l’organisation retenue sur la gestion des risques ?
- Quels sont vos risques majeurs et les plans d’actions associés ?
- Des limites acceptables pour l’entreprise sont-elles été définies ?
- Certains plans d’actions ont-ils pris du retard ? sont-ils inadaptés ?
- Certains risques sont-ils avérés ?
- Y-a-t-il une intersection entre la gestion des risques et les contrôles ?

L’ « Audit Risk Model » (modèle d’approche de l’audit par les risques), dont les normes charnières ont été publiées en octobre 2003, est issu d’un projet mené conjointement par l’IFAC, l’AICPA (Etats-Unis) et l’Auditing Standards Board (Royaume-Uni).

Le principe fondamental de ce nouveau modèle oblige l’auditeur à ramener le risque d’audit à un niveau acceptable faible.[18] En effet, l’environnement interne et externe d’une entreprise peut générer des erreurs plus ou moins significatives sur les comptes et donc donner une mauvaise information financière. En effet, cette approche permet d’orienter les efforts de l’auditeur vers les zones dites à risque accru, c’est le risque que les états financiers comportent des anomalies significatives. Selon cette approche, on

[18] Mohamed HAMZAOUI, « Audit : Gestion des risques d’entreprise et contrôle interne, Normes ISA 200, 315, 330, 500 », Editions Pearson Education France, 2008, P.42

doit collecter l'information nécessaire pour apprécier le risque d'anomalies et choisir les procédures d'audit adéquates pour contre carrer ce risque. Nous pouvons schématiser la démarche générale de l'audit comme suit :

Démarche générale et processus d'évaluation des risques

Prise de connaissance générale de l'entreprise Appréciation des risques inhérents
Evaluation du système de contrôle interne Appréciation des risques de non contrôle
Contrôle des comptes Appréciation des risques de non détection
Finalisation de la mission et rapports Nature de l'opinion à communiquer aux actionnaires

Source : Imagination de l'auteur.

3 - 1 Acceptation de la mission

Toute mission proposée à l'auditeur fait l'objet, avant acceptation du mandat, d'une appréciation de sa part de la possibilité d'effectuer cette mission. Donc, l'auditeur légal n'est pas obligé d'accepter une mission. Bien au contraire le code de déontologie professionnelle précise que l'auditeur doit assurer un certain nombre de tâches avant d'accepter une nouvelle mission.

Exemple de situations qui peuvent conduire l'auditeur au refus de la mission : contrôle interne insuffisant, comptabilité mal tenue, personnel incompétent, conflits sociaux importants, activités spéculatives, honoraires insuffisants …

Le code de déontologie professionnelle précise que l'acceptation de la mission proposée repose sur les éléments suivants :

- la mission envisagée ne lui fait pas perdre son indépendance, par corolaire le commissaire aux comptes n'est pas dans une des situations d'incompatibilité ou d'interdiction prévue vis-à-vis de l'entité qu'il envisage d'auditer ;
- il dispose de la compétence nécessaire pour mener à bien cette mission ;
- il dispose du personnel et du temps nécessaire pour la réalisation de la mission.
- L'auditeur doit posséder ainsi que ses collaborateurs les compétences nécessaires à la réalisation de la mission.

Les dispositions réglementaires relatives au contrôle de qualité conduisent également le commissaire à vérifier qu'il dispose du personnel et du temps nécessaires.

- La loi, les règlements et la déontologie font une obligation à l'auditeur d'être et de paraitre indépendant.

Il doit tout au long de la mission faire preuve d'indépendance d'esprit et de comportement vis-à-vis de l'entité auditée. En audit légal, il doit s'assurer qu'il n'est tombé sous les incompatibilités vis-à-vis de la loi.

Les dispositions réglementaires relatives au contrôle qualité conduisent l'auditeur à vérifier qu'il dispose du personnel compétent et suffisant :

- il mesure les conséquences de risques importants qui existent dans l'entreprise : contrôle interne insuffisant, comptabilité mal tenue, personnel incompétent, conflits sociaux importants, activités spéculatives,…
- IL contacte le commissaire aux comptes précédent car il n'y a pas de secret professionnel entre les auditeurs successifs d'une même entité. La déontologie indique :

"Le commissaire aux comptes appelé à succéder en tant que titulaire à un confrère dont le mandat venant à expiration ne sera pas renouvelé s'assure préalablement auprès de ce confrère que le défaut de renouvellement de son mandat n'est pas motivé par des considérations tirées soit du désir de la société d'éluder les effets d'un exercice normal de la fonction censoriale, soit du refus par la société d'accepter le programme de travail qui lui avait été proposé".

- Il contacte le Co-commissaire aux comptes s'il y'en un :

Lorsque plusieurs commissaires aux comptes sont désignés, ils forment ensemble un collège de commissaires aux comptes qui constitue l'organe de contrôle légal de l'entité[19].

L'exercice collégial exige le respect de certains principes en matière d'éthique et de comportement professionnels et en matière d'organisation de la mission.

- Tout commissaire aux comptes qui accepte que sa candidature soit présentée à l'assemblée générale d'une société faisant publiquement appel à l'épargne doit en informer la COSOB avant l'assemblée générale.
- L'auditeur ou le commissaire aux comptes informe par écrit la personne dont il se propose de certifier les comptes de son affiliation à un réseau, national ou international ; il l'informe également du montant global des honoraires perçus par ce réseau auprès de l'entité concernée et de ses filiales.
- Formalisation de l'acceptation de la mission :

Toute mission d'audit ou de commissariat aux comptes doit faire l'objet, avant acceptation du mandat, d'une appréciation de sa part de la possibilité d'effectuer cette mission. L'acceptation de la mission est formalisée par écrit.

- Information de la Chambre (CNCC) après la nomination.

Le commissaire aux comptes renouvelé ou nouvellement nommé doit notifier sous huit jours, par lettre recommandée, sa nomination à la chambre nationale des commissaires aux comptes dont il est membre.

- Rédaction de la lettre de mission :

Le commissaire aux comptes convient avec la direction de l'entité des termes et conditions de sa mission. Ceux-ci sont consignés dans une lettre de mission.

[19] Décret exécutif n°11-73 du 16/02/2011 fixant les modalités d'exercice de la mission de Co-commissariat aux comptes, JO n°11 du 20/02/2011.

La lettre de mission n'est donc pas un contrat, au sens juridique du mot, qui lie un fournisseur et son client, car le commissaire aux comptes exerce une mission institutionnelle exigée par la loi durant laquelle il met en œuvre les diligences qu'il estime nécessaire.

À toute époque de l'année, les commissaires aux comptes, ensemble ou séparément, opèrent toutes vérifications et tous contrôles qu'ils jugent opportuns et peuvent se faire communiquer sur place toutes les pièces qu'ils estiment utiles à l'exercice de leur mission et notamment tous contrats, livres, documents comptables et registres de procès-verbaux".

Aucun contrat ne peut donc limiter ou guider la mission du commissaire. Bien que la mission soit définie par les textes légaux et réglementaires, il est de l'intérêt de l'entité et de celui du commissaire aux comptes qu'une lettre de mission soit préparée, de préférence au début de la mission, afin d'éviter tout malentendu sur ses termes et conditions.

Cette lettre précise notamment l'objectif et l'étendue de l'audit des comptes, ainsi que les responsabilités de la direction au regard de la préparation de ces comptes et de la communication au commissaire aux comptes de certaines informations prévues par la loi. La forme et le contenu de la lettre de mission peuvent varier d'une entité à l'autre, mais elle mentionne en général :

- l'objectif de l'audit des comptes ;
- la responsabilité de la direction concernant la préparation et la présentation des comptes ;
- l'étendue des travaux, en faisant référence aux normes de la profession ;
- le risque de non détection d'une anomalie significative du fait même du recours aux sondages et des autres limites inhérentes à l'audit, ainsi qu'aux limites inhérentes à tout système comptable et de contrôle interne ;
- la nécessité de l'accès sans restriction à tout document comptable, pièce justificative ou autre information demandée dans le cadre de la mission ;

- la forme que prendra la communication des résultats de la mission à la direction ou aux organes compétents de l'entité ;
- le rappel des informations et documents que l'entité doit communiquer ou mettre à la disposition du commissaire aux comptes dans le cadre de ses vérifications spécifiques (par exemple le rapport de gestion);
- la communication des conventions réglementées.

L'acceptation d'une mission autre que le commissariat aux comptes est bien plus simple, les deux principaux éléments à prendre en compte alors étant celui de la compétence et celui du temps disponible. L'auditeur ou le commissaire aux comptes ne doit pas prendre en charge un nombre important de mandat du commissariat aux comptes qui lui fait perdre le contrôle et la maitrise de ses chantiers, et par conséquent la maitrise des risques de détection.

3 – 2 Orientation et planification de la mission

Après avoir accepté la mission, l'auditeur devra planifier celle-ci en tenant compte notamment de la connaissance qu'il a acquise de l'entité et de son secteur d'activité afin que cette mission puisse être réalisée dans des conditions optimales d'efficacité. La planification de la mission va dépendre de nombreux éléments et va varier selon qu'il s'agit d'un nouveau mandat ou d'une mission récurrente. Cette planification est très importante pour la réussite de la mission mais également pour la gestion du cabinet et des collaborateurs. C'est souvent par la bonne gestion du planning qu'un cabinet optimise ses propres résultats financiers.

L'auditeur prend donc le temps d'orienter et de planifier sa mission qu'il a accepté car l'entreprise n'est pas juxtaposition de chiffres, de bilans et de rations toujours audités de la même manière ; elle est avant tout une communauté d'individu et un système d'organisation qui nécessite à chaque fois une adaptation des méthodes employées. L'auditeur doit, lors de cette étape d'orientation et de planification :

- acquérir une connaissance globale de l'entité et de son environnement, avec pour objectif d'identifier et d'évaluer les risques propres à cette entité ;

- identifier les systèmes et les domaines significatifs, avec pour objectif de déterminer les éléments sur lesquels l'auditeur va concentrer ses travaux ;
- rédiger un plan de mission, avec pour objectif de préciser et de formaliser la nature, l'étendue et le calendrier des travaux.

Ces travaux constituent donc, les grandes orientations de la mission qui permettent ensuite d'établir un plan de mission et des programmes de travail. Il convient en outre de préciser que le commissaire aux comptes prend toujours en compte l'environnement informatique. Celui-ci ne modifie pas l'objectif et l'étendue de la mission mais il influence la démarche suivie par le commissaire aux comptes pour acquérir une connaissance suffisante des systèmes comptable et des procédures de contrôle interne informatisé.

3 – 2 – 1 Prise de connaissance globale de l'entreprise.

Lors de cette étape, l'auditeur rassemble des informations préliminaires sur le secteur d'activité, les détenteurs du capital, les dirigeants et les opérations de l'entité et détermine s'il lui est possible d'acquérir un niveau de connaissance suffisant de cette entité et de son secteur d'activité pour effectuer cette mission et ce afin de détecter des risques sur l'analyse desquels il orientera sa mission. La collecte d'information n'est pas seulement menée lors de l'étape d'orientation et de planification : d'une part, une première collecte avant probablement a été menée lors de l'étape précédente d'acceptation de la mission et, d'autre part, la recherche d'informations est un processus continu et cumulatif qui consiste à réunir des informations et à corroborer les connaissances ainsi acquises avec les éléments probants collectés lors de la mission. Cette étape de connaissance globale rejoint la simple logique : l'auditeur ne peut mener ses contrôles de la même manière dans des entreprises dont les activités, les problèmes et risques potentiels sont différents.

Procédures et postes significatifs

Ayant acquis une connaissance générale de l'entreprise et de son environnement lui ayant notamment permis d'identifier des risques, l'auditeur doit maintenant identifier les procédures et les postes significatifs, avec pour objectif de déterminer les éléments sur lesquels il va concentrer ses travaux.

En effet, l'auditeur ne vérifie pas tous les comptes ni tous les systèmes d'enregistrement, mais seulement ceux dont il estime la vérification nécessaire pour fonder son opinion, donc, il y'a lieu de vérifier que les systèmes et les domaines significatifs, nous pouvons citer à titre d'exemple ce qui suit :

- Tout système de traitement des informations comptables qui a une incidence significative sur les comptes annuels est significatif.

Les systèmes de traitement des informations des cycles d'achat, de stock, de vente, de trésorerie, de paie et d'immobilisation, sont en général tous significatifs. Les risques que recèlent ces systèmes doivent néanmoins être appréciés en fonction des réalités de l'entreprise, à titre d'exemple, nous pouvons citer ce qui suit :

- le système de paie recèle moins de risques dans une entreprise dont les effectifs sont stables et localisés dans un seul lieu, que dans une entreprise aux effectifs très changeants et éparpillés sur plusieurs sites,
- le système des achats recèle moins de risques dans une société qui procède à peu d'achats auprès d'un nombre limité de fournisseurs, que dans une société qui doit gérer de multiples sources d'approvisionnement.

En outre l'auditeur tient compte de sa connaissance de l'entreprise, qui s'améliore chaque année, pour déterminer les procédures qui présentent des risques particuliers et décider celles sur lesquelles il portera une attention particulière. Les systèmes informatiques sont bien entendu significatifs, mais là aussi l'auditeur adapte ses contrôles à la réalité de l'entreprise :

- les risques de traitements erronés sont faibles si l'entité auditée utilise, sans l'avoir modifié, un logiciel commercialisé par une société réputée,
- les risques sont déjà plus importants si le logiciel a été modifié par l'entité auditée.

L'identification des procédures significatives permet à l'auditeur de planifier l'étape suivante relative à l'appréciation du contrôle interne.

- Les postes significatifs sont d'une part les comptes qui en raison de leur montant peuvent receler des erreurs supérieures au seuil de signification, et d'autre part les comptes qui, en raison de leur nature, présentent une importance particulière :
    - comptes par lesquels transitent des mouvements importants même si leur solde est nul à la clôture de l'exercice social.

Par exemple, le compte valeurs mobilières de placement peut être soldé en fin d'exercice alors que des sommes très importantes ont transité dans ce compte à plusieurs reprises en cours d'exercice ;

- importance du compte par rapport à un critère juridique ou économique, par exemple les comptes courants d'administrateurs ;
- comptes affectés par les jugements et les estimations : provisions, amortissements, calculs de coûts.

3 – 2 – 2 Objectifs de la phase de prise de connaissance

L'objectif principal de la prise de connaissance de l'entité et de son environnement est d'identifier et de comprendre les événements, opérations et pratiques de l'entité peuvent générer des risques pouvant avoir une incidence significative sur les états financiers, sur leur examen ou sur le rapport d'audit. La compréhension de l'entité et de son environnement, le plus général permet d'identifier et d'évaluer le risque inhérent. Cette évaluation n'est pas définitive, ainsi elle est affinée au fur et à mesure de l'avancement des travaux d'audit.

Cette connaissance permettre donc, à l'auditeur de préciser et formaliser la nature, l'étendue et le calendrier des travaux en terme d'orientation générale. Lors de cette phase l'auditeur ne cherche pas à fonder son opinion mais à collecter un maximum d'information sur l'entreprise et son environnement afin de détecter les risques sur l'analyse desquels il orientera sa mission. Les informations à collecter concernent notamment :

- Informations générales,
- Informations relatives au groupe et à la branche professionnelle,
- Autres informations relatives à l'environnement externe,
- Informations juridiques,
- Informations comptables et financières,
- Informations sur la politique générale de l'entreprise.

Cette étape a pour finalité :

- Constitution ou mise à jour du dossier permanent ;
- Identification des domaines significatifs et sensibles et appréhension des risques inhérents ;
- Fixation du seuil de signification préliminaire ;
- La rédaction du plan d'audit et des programmes du travail .

3 – 2 – 3 Les techniques utilisées pendant la phase de prise de connaissance

Les techniques d'audit mises à la disposition de l'auditeur pendant cette phase sont appelées, techniques de collecte d'information. Ces techniques relèvent essentiellement des techniques suivantes :

- entretien avec les principaux cadres de l'entité ;
- contact direct avec son prédécesseur ;
- visite des locaux (lieux de stockage, ateliers de fabrication,..) ;
- consultation des documents (interne et externe) ;
- Examen analytique.

a) - Entretien auprès de la direction

L'entretien n'est pas un interrogatoire, il s'agit de savoir pratiquer l'art de poser des questions pour obtenir de bonnes réponses[20].

L'entretien quel que soit son objectif, est un moment psychologiquement fort, c'est au cours des entretiens que l'auditeur obtient des informations très importantes pour orienter et planifier la mission. Les entretiens avec la direction générale ont une grande importance, par ce qu'ils permettent de connaitre l'attitude de la direction vis-à-vis de l'évolution du secteur d'activité ainsi que sa perception de l'évolution du contexte économique, juridique, social et fiscal et son impact sur l'entreprise. Ces entretiens permettent aussi de connaitre les axes de priorité de la direction générale et les domaines de l'activité qui attire le plus son attention. L'auditeur posera à la direction des questions sur les indicateurs de performances de l'entité ainsi que sur ses équilibres financiers et prendra une idée des mesures futures qui seront prises par la direction générale de l'entreprise pour surveiller, suivre et corriger telle ou telle imperfection.

Bien qu'une grande partie de l'information que l'auditeur obtient par des entretiens, puissent être obtenue de la direction et des responsables de la structure financière, des entretiens avec d'autres personnes au sein de l'entité, tel que le personnel de la production et de l'audit interne et d'autres employés ayant différents niveaux d'autorité, peuvent être utiles en fournissant à l'auditeur des perspectives différentes dans l'identification des risques d'erreurs significatives.

B) - Visite des locaux

La visite des locaux de l'entité (lieux de production et de stockage, services administratifs et comptables…) qui n'a pas pour objet d'aller au cœur du processus de production mais seulement de faire toucher du doigts les réalités qui existent derrière les chiffres.

[20] Jacques RENARD, « Audit interne : Ce qui fait débat », Edition Maxima Paris, P.168.

Elle permet d'obtenir des informations concrètes sur les systèmes, l'apparente qualité de l'organisation des services et de mieux percevoir l'entité et ses opérations autrement que par les documents et informations orales. La visite des locaux se fait si possible en présence du chef d'entreprise. L'auditeur s'efforce :

- De comprendre l'activité de l'entreprise,
- D'apprécier l'état des locaux et des matériels,
- De connaitre le processus de fabrication,
- De comprendre l'organisation du magasin,
- D'évaluer l'étendue du patrimoine.

Il se montre très attentif aux propos du dirigeant concernant les hommes, les machines, les techniques. Ces jugements sont souvent révélateurs de la personnalité du dirigeant.

L'objectif de la visite n'est pas pour aller au cœur du processus de production mais seulement de faire toucher du doigt les réalités qui existent derrière les chiffres.

Exemple :

En visitant les ateliers de fabrication de l'usine, l'auditeur peut déceler des problèmes relatifs à l'organisation des inventaires tels que capacité insuffisante des magasins, nombreux produits à recycler…

C) - Consultation des documents

La documentation interne et externe comprend l'ensemble des documents financiers, publiés ou non, et une variété d'autres documents.

Nous pouvons citer à titre d'exemple : les statuts, les manuels de procédure et notes de service, les procès-verbaux des réunions des organes d'administration et d'assemblées générales, les contrats, le règlement intérieur, la convention collective, le manuel comptable, les publications internes telles que journal d'entreprise, les rapports d'auditeurs interne,… On peut également trouver dans l'entreprise des rapports de contrôle effectués par des tiers : auditeurs externes, conseillers, contrôleurs fiscaux, sociaux.

D) - Examen analytique :

L'examen analytique est une technique qui permet, lors de la prise de connaissance, d'identifier les flux financiers significatifs, les variations anormales et les tendances, éléments essentiels pour orienter la mission. L'examen analytique consiste à :

- Faire des comparaisons entre les données résultant des états financiers et des données antérieures, postérieures et prévisionnelles de l'entreprise ou d'entreprises similaires et d'établir des relations entre elles,
- Analyser les fluctuations et les tendances,
- Etudier et analyser les éléments inhabituels résultant de ces comparaisons.

L'examen analytique des derniers états financiers disponibles, des budgets ou des comptes intermédiaires établis par l'entreprise, permet à l'auditeur :

- De comprendre les interrelations qui existent entre les différents éléments constitutifs des états financiers et de déceler les variations qui peuvent être révélatrices de modifications de structure, d'événements ponctuels spécifiques à chaque exercice,…
- De définir les ratios qui lui semblent les plus révélateurs de l'évolution de l'entreprise et de s'assurer que les éléments nécessaires à l'explication de leur variation sont disponibles.

Cette technique permet de mettre en relief les aspects qui nécessitent un audit approfondi et ceux sur lesquels on peut alléger les tests.

3 – 2 – 3 Prise de connaissance de l'environnement informatique

Un environnement informatique existe lorsque l'entité exploite un ou plusieurs ordinateurs, quels que soient leur type et leurs capacités sont utilisées pour le traitement d'informations financières d'importance significative pour l'audit.

La prise de connaissance de l'environnement informatique est indispensable pour la planification de la mission d'audit.

Cette prise de connaissance permet à l'auditeur de mesurer le niveau de dépendance de l'activité de l'entreprise à l'outil de l'informatique et le degré d'automatisation des traitements à l'incidence comptable. La prise de connaissance de l'environnement informatique porte sur les domaines suivants :

- Recensement des matériels et applications,
- Compréhension générale des procédures et systèmes comptables informatisés,
- Compréhension des procédures de contrôles de la fonction informatique,
- Détermination de l'importance respective des contrôles manuels et informatisés.

Cet examen préliminaire permet de planifier les interventions ultérieures portant sur l'évaluation du contrôle interne de la fonction informatique et les évaluations des applications informatisées. Il permet également d'apprécier l'opportunité :

- De faire appel à un spécialiste pour les travaux touchant à des environnements informatiques complexes,
- De prendre les dispositions nécessaires en vue de l'utilisation de techniques de contrôle assisté par un ordinateur : réservation des copies de fichiers par anticipation, planification de ce type d'intervention.

3 – 2 – 4 Identification des domaines et systèmes significatifs

Ayant acquis une connaissance générale de l'entreprise et de son environnement, l'auditeur doit maintenant identifier les domaines et les systèmes significatifs, avec pour objectif de déterminer les éléments sur lesquels il va concentrer ses travaux.

En effet, l'auditeur ne vérifie pas tous les comptes ni tous les systèmes d'enregistrement, mais seulement ceux dont il estime la vérification nécessaire pour fonder son opinion.

Pour un commissaire aux comptes, tout système qui traite des données pouvant avoir une incidence significative sur les comptes annuels est un système significatif.

L'identification de ces systèmes lui permet de décider ceux qui doivent faire l'objet d'une évaluation du contrôle interne et d'un programme de contrôle spécifique. Les systèmes jugés souvent significatifs sont comme suit :

- achats-fournisseurs.
- ventes-clients.
- Paie-personnel.
- Production-stocks
- immobilisations.
- trésorerie

Les domaines significatifs s'agit des comptes pouvant receler des erreurs dont le montant serait supérieur au seuil de signification, nous pouvons citer, à titre d'exemple les postes suivants ;

- stocks (dépréciation des stocks obsolètes, changement technologique, etc.) ;

- en cours de production et produits finis (estimation des produits finis, imputation de charges des structures en cas de sous-activité) ;
- créances clients (dépréciation de l'ensemble du risque d'insolvabilité, séparation de l'exercice) ;
- charges constatées d'avance (impact immédiat sur le résultat) ;
- provisions (garantie des matériels, contentieux) ;
- dettes fournisseurs (mauvaise application du principe de la séparation des exercices – remises non comptabilisées) ;
- dettes fiscales et parafiscales.

L'identification des domaines et des systèmes significatifs nécessite au préalable la détermination d'un seuil de signification.

3 – 2 – 5 Outils et techniques utilisées pendant la phase d'identification des systèmes et domaines significatifs

Pendant cette phase, l'auditeur cherche à déterminer les points sur lesquels devra concentrer ses travaux. Il utilise les outils et les techniques suivantes :

- questionnaire de prise de connaissance ;
- guide d'orientation de la mission,
- les seuils de significations.

A) - Questionnaire de prise de connaissance (QPC) :

Dans certains cas, l'auditeur utilise des questionnaires, il existe d'ailleurs souvent des questionnaires standardisés. On distingue différents types de questionnaires. Lors de la prise de connaissance, l'auditeur ne cherche pas fonder son opinion mais à collecter le maximum d'informations sur l'entreprise et son environnement afin de détecter l'existence de risques pour orienter sa mission. Son objectif n'est pas de contrôler et de vérifier le bien-fondé des informations, mais de les collecter et les analyser en s'assurant toutefois qu'elles ne semblent pas incohérentes. Les outils que peut utiliser l'auditeur, sont les questionnaires de prise de connaissance à circuit fermé.

B) - Guide d'orientation de la mission

C'est un document établi annuellement qui permet à l'auditeur de synthétiser pour chaque significatif :

- les éléments qui influent sur la nature et l'étendue de ses travaux de contrôle,
- les techniques d'audit choisies pour vérifier que ces comptes remplissent bien les assertions relatives aux états financiers ;
- le lien entre les diverses étapes de la mission.

En réalité, il n'y a pas de contenu type d'un plan d'approche car l'étendue des informations qui doivent y figurer dépend de la mission, du compte, de la complexité du contrôle… Néanmoins, on doit au moins y trouver les types d'informations décrites ci-après :

- Appréciation du risque ;

Synthèse des risques en distinguant les données répétitives, les données non répétitives et les jugements.

- Principales procédures planifiées.

Description pour les données répétitives, non répétitives et les jugements des principales procédures de contrôle (test de conformité et tests de validité) et indication de l'étendu des tests.

Cette description doit permettre à l'auditeur au grade de directeur de mission de juger que les procédures de contrôle sont cohérentes avec l'appréciation du risque décrite ci-avant.

Données répétitives :

Ce sont des données qui se traitent régulièrement par le système comptable de l'audité car elles sont la traduction d'opérations de routine (achats, ventes, salaires, trésorerie,…). Elles sont généralement traitées de façon uniforme en fonction du système mis en place. Compte tenu du nombre d'opérations traitées, l'entité a dû mettre

en place un système comptable avec des contrôles internes et donc le risque d'erreurs est a priori moins élevé que s'il s'agit du traitement de données ponctuelles pour lesquelles une organisation comptable n'a pas nécessairement été mise en place.

Données non répétitives :

Elles sont soit des opérations cycliques qui sont saisies à des intervalles de temps plus ou moins régulier (inventaire physique des stocks, balance par ancienneté de créances établie une fois par an,…), soit des opérations exceptionnelles qui résultent d'opérations ou de décisions qui sortent du cadre de l'exploitation courante (réévaluation des immobilisations, augmentation de capital, fusion..).

Les données non répétitives résultant d'opérations cycliques présentent des risques plus importants que les données répétitives par ce qu'en raison de leur nature, leur traitement n'est pas aussi organisé que pour celui des données répétitives et don des contrôles internes peuvent ne pas exister.

Tandis que les données non répétitives qui résultent d'opérations exceptionnelles constituent des zones de risques car l'entité ne dispose pas toujours de critères préalables, de chiffres comparatifs permettant de déceler des variations normales, de personnes expérimentées pour traiter ces opérations. Il existe donc une probabilité plus importante que des erreurs se produisent et ne soient pas détectées.

Jugements

Elles sont les estimations, évaluations, choix et décisions auxquels procède le personnel de l'entité lors de la préparation des états financiers (évaluation de la provision pour créances douteuses, pour dépréciation des stocks, pour risques,…).

Les jugements sont parfois purement subjectifs et ne sont généralement pas soumis, de la part de l'entité à des contrôles généraux. Le risque d'erreur est nécessairement plus important que celui lié au traitement des données.

C) - Le seuil de signification

Le seuil de signification est la mesure que peut faire le commissaire aux comptes ou l'auditeur du montant à partir duquel une erreur, une inexactitude ou une omission peut affecter la régularité, la sincérité et l'image fidèle des comptes annuels ou d'influencer les décisions économiques prises par les utilisateurs en se fondant sur les comptes[21].

En d'autres termes, le seuil de signification est le seuil à partir duquel un ensemble d'erreurs est jugé suffisamment important pour exiger la modification des comptes annuels.

Seuil de signification = seuil à partir duquel les erreurs sont corrigées

Les normes d'exercice professionnelles (NEP) de la compagnie nationale des commissaires aux comptes (CNCC) France se contentées de donner la définition, aucun détail n'a été apporté en ce qui concerne les critères et la démarche de calcul. C'est pour cette raison que les professionnels ont conçu des critères et des démarches propres en fonction de la nature des secteurs d'activité, de la taille des entreprises.

Nonobstant que les tests de ceux-ci aient abouti à des résultats globalement satisfaisants, ils ne peuvent pas être érigés actuellement en norme comptes tenu des disparités souvent constatées. La compagnie nationale des commissaires aux comptes de France a donné quelques critères suivants tout en précisant qu'il ne s'agit point de références absolues :

Postes	Seuil
Capitaux propres	1% à 5%
Résultat net ou courant	5% à 10%
Chiffre d'affaires	1% à 3%

[21] Gérard VALIN et autres, « CONTROL & ADUTOR », Edition DUNOD, Paris 2006, P.169.

L’auditeur doit choisir, en fonction de sa connaissance de l’entité auditée et de son expérience du secteur d’activité, le critère qui lui semblerait être le plus pertinent ou une combinaison de ces critères et comme tout jugement professionnel, il doit être en mesure de la justifier.

Dans la pratique, le seuil de signification, est apprécié à la planification de la mission, pendant les travaux ; l’auditeur doit apprécier et ajuster son seuil de signification en fonction des circonstances réelles qui se présentent, et à la fin des travaux, l’auditeur procède au rapprochement de la récapitulation des erreurs constatées au seuil de signification afin d’apprécier leur caractère significatif ou non. L’auditeur propose des ajustements des informations en fonction du seuil de signification. Si l'entreprise refuse les modifications demandées, le commissaire aux comptes en tire les conséquences dans l'expression de son opinion sur l'image fidèle des comptes annuels.

Le seuil de signification est global et est en général déterminé en fonction d'un pourcentage d'un élément représentatif des comptes annuels. Un seuil compris entre 5% et 10% du bénéfice avant impôt est souvent considéré comme significatif. Il peut néanmoins exister des situations où ce seuil s'avère trop élevé compte tenu des autres postes des comptes annuels. Imaginons, par exemple, que le bénéfice après impôt s'élève à 1000 K (le K étant une unité monétaire fictive) et les stocks à 50 K : une erreur de 30 K sur les stocks serait égale à seulement 3% du bénéfice mais à 60% des stocks ; il y a lieu en ce cas de demander la rectification de l'erreur sur les stocks et de ses conséquences (montant de l'impôt, montant du bénéfice?).

En pratique l'auditeur est souvent conduit à définir un seuil pour chaque poste du bilan et du compte de résultat à partir duquel il exige la modification des comptes ; on parle parfois, dans ce cas, de seuil d'erreur tolérable par postes.

Le seuil de signification est global, comme il vient d'être dit, mais il est lié pour chaque poste (achats, stocks, immobilisations …) à des seuils de contrôle, également appelés seuils d'investigation, qui permettent de déterminer le seuil en dessous duquel on ne mène aucun contrôle substantif (aucun test de validation). Ainsi, par exemple, le commissaire aux comptes choisit un seuil de contrôle de 500 K pour les immobilisations,

de 600 K pour les stocks, de 1.000 K pour les ventes … et un seuil de signification de 8.000 K égal à 10% du bénéfice avant impôt de l'entité auditée. La définition de seuils de contrôle, avant le contrôle des comptes par la mise en œuvre de contrôles substantifs, permet d'éviter de contrôler des pièces justificatives (factures …) qui ne serviraient pas à fonder l'opinion du commissaire aux comptes sur l'image fidèle des comptes annuels.

Exemple :

Nous vous communiquons les chiffres significatifs se rapportant aux trois (03) derniers exercices :

	N-3	N-2	N-1
Produits d'exploitations	170 000.00	196 000.00	187 200.00
Résultat courant	37 600.00	44 000.00	47 000.00
Capitaux propres	17 800.00	22 800.00	10 200.00
Résultat net	20 400.00	6 200.00	5 400.00
Total Bilan	206 200.00	130 600.00	121 000.00

Travail demandé : déterminer le seuil de signification par rapport au résultat courant.

Corrigé :

Seuil de signification : 17 800.00 + 22 800.00 + 10 200.00 /3 = 17 000.00 DA

Si l'on compare ce seuil aux agrégats du bilan, capitaux propres, résultat net après impôts, résultat net après impôt, stocks, créances clients, dettes fournisseurs, il

représente les taux respectifs suivants : 01% ; 81% ; 15.31% ; 10.60% ; 3.34% ; 1.814% ; 2.25%. Ce seuil n'est supérieur à 10% que pour le résultat net après impôt et de l'ordre de 10% au résultat avant impôt. On peut donc admettre ce seuil.

D) - Rédaction d'un plan de mission

La connaissance générale de l'entreprise et de son environnement et l'identification des domaines et des systèmes significatifs, font l'objet d'une analyse dont les résultats doivent être formalisés dans un document dénommé plan de mission.

Le commissaire aux comptes planifie sa mission afin que celle-ci puisse être réalisée efficacement. Il élabore un plan de mission décrivant l'approche générale des travaux d'audit et leur étendue.

Il consigne dans ses dossiers de travail la justification des choix opérés lors de la préparation de ce plan. Le plan de mission est suffisamment détaillé pour guider la préparation du programme de travail. Les travaux du ou des auditeurs doivent faire l'objet d'un programme de travail établi par écrit. Celui-ci tient compte de la forme juridique de l'entreprise, de la nature de ses activités ainsi qu'éventuellement du contrôle exercé par l'autorité publique. Ce programme décrit les diligences estimées nécessaires aux cours de l'exercice compte tenu des prescriptions légales et des pratiques usuelles ; il indique le nombre d'heures de travail affectées à l'accomplissement de ces diligences et les honoraires correspondants". Le plan de mission, qui est nécessairement écrit, va servir de fil conducteur, de plan de route, tout au long de la mission ; mais il n'est pas figé pour autant car il sera modifié et complété au fur et à mesure du travail si l'auditeur découvre des éléments significatifs qui entraînent des modifications de son plan ou s'il découvre des anomalies significatives provenant de fraudes ou d'erreurs.

Le plan de mission ne doit pas être confondu avec la lettre de mission évoquée précédemment même si, à l'évidence, des parties du plan de mission se retrouvent dans la lettre de mission.

D – 1) Informations devant comprendre le plan de mission

Le plan de mission doit définir la nature et l'étendu des travaux à effectuer, c'est une façon de formaliser les décisions de l'auditeur sur :

- Les travaux à entreprendre ;
- Les moyens à mettre en œuvre ;
- Les budgets et le calendrier d'intervention ;
- Le suivi du cout de la mission.

Pour ce faire le plan de mission devra comprendre des informations sur :

- **L'entreprise**
  - Dénomination.
  - Coordonnées du siège.
  - Distribution de son réseau.
  - Nature de l'activité.
  - Répertoire des dirigeants et responsable à contacter.
  - Historique.
  - Son système comptable et son contrôle interne.
- **Les comptes**
  - Organisation et principes comptables (Plan et Procédures).
  - Organisation informatique et logiciels comptables utilisés
  - Balance de mutation des comptes de bilan et comptes de résultats sur les trois (03) derniers exercices.
- **Les zones d'audit et système significatifs**
  - Liste des zones d'audit significatives.
  - Liste des comptes significatifs.
  - Liste des zones d'audit à risque.
  - Liste des points forts.
- **La mission**
  - Sa nature : certification et rapports particuliers.

- Travaux de contrôle
  - Documents à obtenir.
  - Zones d'audit à évaluer.
  - Dates des inventaires physiques
  - Circularisation.
- Délais d'émission des rapports.

- **Organisation de la mission**
  - Liste des intervenants (par grade)
  - Utilisation des travaux de contrôle autres que ceux du commissaire aux comptes (audit externe, audit interne).
  - Plan de coordination avec le Co-Commissaire.
- **Le Budget**
  - Le budget temps en jours nécessaire pour travaux d'audit, valorisé en Dinars Algériens (DA).
  - Fiche de suivi budget.
  - Fiche de cout de mission.

Chacune de ces données, en cas de modification au cours de la mission, devra être mise à jour.

D – 1) - Budget temps estimatif

Le budget temps consiste à estimer approximativement les temps nécessaires par niveau de collaborateur pour effectuer la mission[22]. Il a donc pour objectif de déterminer le nombre de jours estimés pour effectuer les travaux prévus dans le plan d'intervention. Il permet :

- De répartir les jours en fonction des zones à risques et des domaines et systèmes significatifs ;
- De convertir ces journées en Dinars pour la justification des honoraires à demander à l'audité.

[22] ATH, « Expertise comptable : Etablissement des comptes annuels », Edition CLET juin 1987, P.92.

Cette estimation n'est basée que sur les résultats de la prise de connaissance de l'entreprise. Il est évident que les difficultés non prévisibles et les compléments des travaux non planifiés feront l'objet d'actualisation.

Maintien des missions

Le commissaire aux comptes examine périodiquement la liste de ses mandats pour déterminer ceux qui comportent des éléments pouvant remettre en cause le maintien de la mission :

- Apparition d'éléments susceptibles de porter atteinte à son indépendance et/ ou contraires aux règles d'incompatibilité,
- Survenance de situations contraires aux dispositions en matière de co-commissariat,
- Réserves répétées ou refus de certifier résultant notamment :
    - d'irrégularités graves,
    - d'honoraires insuffisants sans espoir d'évolution,
    - du refus de l'entreprise d'accepter l'application de certaines normes.

3 – 3 Appréciation du contrôle interne

L'appréciation du contrôle interne constitue une étape fondamentale dans la démarche d'audit. Son appréciation vise essentiellement la performance, on dit un système de contrôle interne performant, lorsqu'il atteint les objectifs pour lesquels il a été conçu et mis en œuvre.

Avant d'aborder les techniques d'évaluation du contrôle interne, nous allons d'abord présenter le système de contrôle interne, les principes sur lesquels il s'appuie et enfin, ses objectifs.

A) Présentation et définition du contrôle interne

Le contrôle interne est un système d'organisation, le champ d'application de contrôle interne était autrefois limité au système d'organisation comptable et avait pour objectif d'éviter les fraudes et les erreurs involontaires.

Le champ d'application du contrôle interne est aujourd'hui étendu à l'ensemble des systèmes de l'entreprise et tend de plus en plus à se fondre dans le système de l'entité ; dans cette perspective, l'objectif du contrôle interne comprend toujours celui de disposer d'un système d'organisation comptable qui évite les fraudes et les erreurs involontaires, mais il est en outre étendu à l'amélioration des performances. En 1987 la compagnie nationale des commissaires aux comptes de France (CNCC) propose une définition qui limite le champ d'activité du contrôle interne à la comptabilité et qui limite ses rôles à des mesures de vérifications ; « le contrôle interne est constitué par l'ensemble des mesures de contrôle, comptable ou autre, que la direction définit, applique et surveille sous sa responsabilité, afin d'assurer la protection du patrimoine de l'entreprise et la fiabilité des enregistrements comptables et des comptes annuels qui en découlent ». En 1994, l'IFAC définit le système de contrôle interne comme étant « un ensemble de politiques et procédures (contrôles internes) mises en œuvre par la direction d'une entité en vue d'assurer, dans la mesure du possible, la gestion rigoureuse et efficace de ses activités ».[23] Le contrôle interne est dispositif qui vise particulièrement assurer la conformité aux lois et la protection du patrimoine de l'entité. La définition de la compagnie nationale des commissaires aux comptes est tournée vers l'auditeur légal qui a besoin, pour fonder son opinion, d'apprécier les procédures de contrôle interne liées au système d'organisation comptable.

La définition de l'IFAC est plus large car, elle est aussi tournée vers l'auditeur légal, elle prend également en compte les besoins de l'auditeur contractuel auquel l'entreprise confie la mission d'apprécier des procédures liées au système de qualité de l'entreprise. La conception et la mise en œuvre du dispositif du contrôle interne font partie des attributions de la direction générale de l'entité, le personnel quant à lui est en charge du fonctionnement et de la surveillance du dispositif. L'évaluation du dispositif en lui-même est du ressort des cadres financiers et des auditeurs internes.

[23] Robert OBERT, « synthèse droit et comptabilité, Audit et commissariat aux comptes- Aspects internationaux », Edition DUNOD 2006, P.6.

Ces procédures impliquent le respect des politiques de gestion, la sauvegarde des actifs, la prévention et la détection des fraudes et des erreurs.

Le contrôle interne est donc, un système d'organisation dont le commissaire aux comptes ou l'auditeur ne vérifie pas toutes les procédures et dont la bonne ou mauvaise qualité détermine la quantité des tests à mener lors de l'étape de contrôle direct des comptes.

Dans la société anonyme le commissaire établit un rapport. Le contrôle interne est défini aussi comme un système de traitement de l'information qui inclut des contrôles de qualité.

Ou, si l'on préfère : le contrôle interne est un système qui permet de traiter des informations et qui prévoit systématiquement un contrôle de leur bon traitement. Ses objectifs sont :[24]

- la conformité aux lois et règlements,
- le respect des instructions et orientations fixées par la direction,
- le bon fonctionnement des processus internes de la société (opérationnels, industriels, commerciaux et financiers), notamment ceux concourant à la sauvegarde des actifs (protection du patrimoine de l'entreprise),
- la fiabilité des informations financières,

Et de façon générale de contribuer à la maitrise des activités, l'efficacité des opérations et l'utilisation efficiente des ressources de l'entreprise. L'expression anglo-saxonne internal control aurait pu être traduite par traitement de l'information avec contrôles intégrés.

Contrôle interne = système d'organisation qui traite des informations et qui vérifie leur bon traitement.

L'auditeur ou le commissaire aux comptes ne s'intéresse pas à tous les systèmes. Il se concentre sur les procédures qui contribuent à l'établissement des comptes annuels.

[24] Odile Barbie, Laurent Didelot et Jean Luc Siegwart, « Comptabilité approfondie : Manuel et Applications », Edition Nathan Paris 2014, P.745.

En revanche, l'auditeur contractuel et l'auditeur interne s'intéressent aux procédures qui entrent dans le champ de leur mission. Celle-ci peut porter sur les procédures de comptabilisation mais aussi sur des procédures de réassortiment de stocks, d'optimisation de la trésorerie, d'amélioration du système informatique...

B) - Principes généraux du contrôle interne

Le contrôle interne concerne l'ensemble de l'entité, il s'applique à tout membre, en tout temps et en tout lieu et ne se limite pas aux aspects intéressants uniquement la structure comptable et financière de l'entité.

Le contrôle interne repose sur un certain nombre de principes. Ces principes, s'ils sont respectés permettent au système de contrôle interne de réaliser convenablement ses objectifs qu'ils lui sont assignés. Il s'agit des principes suivants [25]:

- **Organisation** : les structures de l'entité doivent être décrites dans un organigramme et ses procédures doivent être écrites et rassemblées sans un manuel.
- **Séparation de fonction** : il est nécessaire de séparer les fonctions fondamentales suivantes et de les attribuer à des personnes ou hiérarchies différentes :
  - Fonction de décision ;
  - Fonction de protection et de conservation de valeurs monétaires ;
  - Fonction de protection et de conservation de biens physiques ;
  - Fonction de comptabilisation.
- **Intégration (ou auto -contrôle)** : les procédures de contrôle interne reposent à la fois sur des recoupements d'information et sur des contrôles réciproques.
  - **Recoupement** : le recoupement consiste à comparer des informations qui doivent être semblables alors qu'elles figurent dans des documents différents.
  - **Contrôle réciproque (contrôle mutuel)** : le contrôle réciproque est, dans son acception la plus simple, le travail qui en prolonge un autre tout en

[25] Armand Dayan et autres, « Manuel de Gestion – volume 1 », Ellipses Edition Paris 1999, P.896-897-899.

permettant de contrôler ce dernier. Il permet d'éviter les fraudes et également de détecter les erreurs involontaires.

- **Bonne information** : l'information qui chemine dans les circuits du contrôle interne doit être pertinente, communicable, vérifiable et utile.
- **Qualité du personnel** : pour que le système de contrôle interne soit réussi, le personnel de l'entreprise doit être de qualité.

La qualité du personnel comprend la compétence, l'honnêteté, mais la fragilité du facteur humain rend toujours nécessaires de bonnes procédures de contrôle interne.

- **Harmonie** : harmonie signifie l'adéquation du contrôle interne aux caractéristiques de l'entité et de son environnement. Sinon le contrôle interne formerait un ensemble rigide et contraignant. La mise en place des procédures adaptées conduit toujours à :
  - Définir les risques que la direction de l'entreprise entend éviter ;
  - Prendre en considération le cout de la procédure de traitement ou de vérification par rapport au cout entrainé par la survenance du risque ; cette règle du « cout/avantage » est connue du contrôle interne comme d'autres secteur d'activité.
- **Universalité** : ce principe signifie que le contrôle interne concerne toutes les personnes dans l'entité, en tout temps et en tout lieu : il n'y a pas de domaines réservés, il n'y a pas de personnes privilégiées, il n'y a pas de moment où les procédures ne sont plus appliquées, il n'y a pas non plus d'établissement ou d'activités exclus.
- **Indépendance** : le principe d'indépendance implique que les objectifs du contrôle interne sont à atteindre indépendamment des méthodes, procédés et moyens de l'entreprise ; quels que soient les procédés employés pour conclure des contrats, tenir une comptabilité ou archiver des informations.
- **Permanence** : toute organisation nécessite une stabilité de ses structures de manière à ne pas perdre de temps à l'adaptation du personnel et des machines aux nouvelles procédures mises en place.

C) - Procédures auditées

L'appréciation du contrôle interne porte sur les opérations courantes et répétitives : achats, ventes, paie, opérations bancaires.... Pour les opérations ponctuelles (versement d'acomptes sur dividendes, augmentation de capital...), qui par nature ne sont ni répétitives ni courantes, il est plus efficace de vérifier directement les justificatifs appropriés. Le commissaire aux comptes n'a pas à apprécier toutes les procédures de contrôle interne. Dans le cadre de sa mission d'audit des comptes, le commissaire aux comptes ne s'intéresse qu'aux politiques et procédures concernant les systèmes comptables et de contrôle interne ayant une incidence sur les assertions sous-tendant l'établissement de ces comptes.

L'étude et l'évaluation du contrôle interne ne doivent porter que sur les systèmes jugés significatifs par l'auditeur, en fonction de ses propres objectifs. Il ne lui appartient donc pas d'évaluer tous les systèmes de l'entreprise. L'auditeur n'a donc à vérifier que le fonctionnement des contrôles internes sur lesquels il souhaite s'appuyer pour fonder son opinion. Les conclusions des travaux de l'auditeur externe sur les faiblesses significatives du contrôle interne liées au processus d'élaboration de l'information financière constituent donc un élément d'assurance indépendante. De leurs côtés, Les auditeurs internes réalisent aussi des missions d'audit sur les procédures de contrôle qui permettent d'obtenir un avis indépendant sur le fonctionnement du contrôle interne et la gestion des risques.

D) - Risque d'audit et étape d'appréciation du contrôle interne

Le risque d'audit est le risque que l'auditeur émet un rapport exprimant une opinion sans réserve sur des états financiers comportant des erreurs ou des états financiers comportant des fraudes significatives non décelées, c'est-à-dire exprimer une opinion erronée sur la régularité, la sincérité et l'image fidèle de la situation patrimoniale, financière et du résultat à la clôture de l'exercice. Le travail de l'auditeur va donc être l'identification des risques. L'analyse des risques et de leur incidence possible sur les comptes, et par conséquent sur les travaux de l'auditeur, est particulièrement importante lors de l'orientation de la mission car elle conditionne l'établissement du plan de mission.

Risque d'audit

Toute entreprise est sujette à des possibilités de risques d'erreurs dans l'exécution, le suivi, le contrôle et l'enregistrement des opérations ainsi que dans la présentation de l'information financière.

Ces risques, communs à toutes les entreprises, deviennent des risques possibles dans l'entreprise qui ne s'est pas dotée de moyens pour les limiter et lorsque des contrôles suffisants ne sont pas mises en place pour éviter ou détecter les erreurs qui pourraient en résulter.

Le risque d'audit est le risque que le commissaire aux comptes exprime une opinion incorrecte du fait d'anomalies significatives contenues dans les comptes et non détectées. Il se subdivise en trois composants :

- le risque inhérent,
- le risque lié au contrôle
- le risque de non détection.

L'identification des risques (inexistants, peu fiable, insuffisants, ou mal adaptés) est importante car l'adaptation du programme du travail en fonction des risques possibles permettra, lors de sa réalisation, de déterminer si ces risques ont entrainé des erreurs réelles et d'en mesurer les incidences sur les comptes.

Plus un facteur de risque sera grand, plus l'auditeur devra mettre en œuvre les moyens lui permettent de s'assurer avec une confiance suffisante qu'il ne s'est pas produit d'erreur réelle (ou s'il s'en est produit, d'en évaluer l'incidence). On peut identifier des risques à différents niveaux :

Risque inhérent

Risque d'erreurs inhérent à tout traitement comptable, même si les procédures de contrôle interne sont a priori satisfaisantes.

Les erreurs peuvent être dues à des dirigeants malhonnêtes ou incompétents (intégrité des dirigeants), ou à la fiabilité de la comptabilité, c'est-à-dire à des enregistrements qui ne passent pas par des procédures routinières d'enregistrement (augmentation de capital, versements de dividendes, émission d'emprunts....).

3 – 3 – 1 Appréciation de l'environnement général

L'environnement du contrôle est le socle du système efficace de contrôle interne.

La plupart des défaillances reprises par la presse (notamment Enron, et Woldcom ou les problèmes de gouvernance qui ont mené à la crise financière de 2008) étaient de moins en partie, la conséquence d'environnements de contrôle insuffisants[26].

Toute activité commerciale, industrielle ou de services comporte des risques générés principalement par l'environnement. Il s'agit des risques résultant des conditions ou d'événements généraux qui pourraient affecter un ou plusieurs postes dans les états financiers dans leur ensemble et pourraient entrainer une anomalie significative.

Pour réduire le risque inhérent, les actionnaires doivent nommer des dirigeants honnêtes, compétents et persuadés de la nécessité de disposer de bonnes procédures pour pouvoir établir des comptes fidèles pouvant servir leurs besoins informationnels ainsi que les besoins des autres utilisateurs.

Pour apprécier le risque inhérent, le commissaire aux comptes analyse l'environnement général de contrôle interne, c'est -à dire l'ensemble des comportements de la direction dont en particulier son envie d'établir des comptes annuels donnant une image fidèle de la situation patrimoniale, la situation financière et du résultat à la clôture de l'exercice.

Exemple

- Entreprise évoluant sur des marchés complexe.
- Développement sur de nouveaux marchés ou de nouveaux pays.
- Réorganisation dans la société.
- Changement du système informatique.

[26] CRIPP – Guide pratique, « Auditer l'environnement du contrôle », Edition IFACI- Avril 2011.P, 03.

- Changement de principes comptables.
- Absence de responsable comptable.

Risque lié au contrôle interne

Risque lié au contrôle interne est fonction de l'efficacité de la conception, de la mise en place et du suivi du contrôle interne par les dirigeants sociaux destinés à répondre aux risques identifiés qui entravent la réalisation des objectifs de l'entité relatifs à l'établissement des états financiers.[27]

Risque lié au contrôle (risque lié au système de contrôle interne) : risque qu'une erreur significative ne soit pas prévenue ou, si elle survient, pas détectée par les procédures de contrôle interne mises en place par l'entité. En d'autres termes le risque lié au contrôle est dû à de mauvaises procédures de contrôle interne.

Tests de procédures

Pour réduire le risque de contrôle, les dirigeants de l'entreprise met en place de bonnes procédures de contrôle interne. Ces contrôles internes doivent être préventifs, défectifs et correctifs, c'est à dite des contrôles de prévention et des contrôles de détection ; le commissaire aux comptes vérifie leur bonne conception et leur bon fonctionnement lors de tests de procédures.

Il s'assurer que ces contrôles sont performants, c'est-à-dire qu'ils ont la capacité de prévoir et de détecter les défaillances en leur temps et par conséquent, de les corriger afin de ne pas impacter les objectifs de l'entreprise.

Exemples de contrôles relatifs à la fonction achats/ fournisseurs, mis en place par l'entreprise, et qui sont vérifiés par le commissaire aux comptes lors de tests de procédures afin d'apprécier le risque lié au contrôle (le risque lié au système de contrôle interne), une gestion des risques opérationnels efficace est composée de ce qui suit :

[27] Chambre nationale des commissaires aux comptes, « l'auditeur, revue périodiques n°02 »octobre 2014, P.10.

- **Contrôles de prévention** : Les contrôles sont préventifs s'ils permettent d'éviter les erreurs et les incidents indésirables avant leur survenance.

Les restrictions d'autorisations, la validation et l'autorisation d'accès sont généralement des contrôles de type préventif. Nous pouvons citer quelques exemples qui sont comme suit :

- contrôle des procédures d'accès au logiciel de la fonction des achats ;
- blocage en saisie d'une facture relative à une marchandise non reçue ;
- impossibilité de saisir deux fois le même numéro de facture ;
- contrôle de la qualité de la marchandise reçue ;
- rapprochement des conditions de la commande et des données de la facture ;
- contrôle des taux de change figurant sur la facture, ...

- **Contrôles de détection** : Ces contrôles sont conçus pour identifier les incidents indésirables lorsqu'ils surviennent. Ils identifient les erreurs après qu'elles soient survenues.
  - contrôle des soldes fournisseurs débiteurs ;
  - examen des commandes anciennes non soldées ;
  - contrôle des différences d'inventaire sur stocks ;
  - revue périodique des comptes d'avances versées ;
  - analyse des écarts budgétaires sur achats...

- **Contrôles de correction :** Ces contrôles sont conçus pour s'assurer que des mesures correctives sont prises en vue de réparer les incidents indésirables ou d'éviter qu'ils se renouvellent. D'une manière générale, si le système de contrôle interne se caractérise par la prévention (système de contrôle interne préventif) et par la détection (système de contrôle interne détectif), et par conséquent, la correction (système de contrôle interne correctif), là, on peut dire les

caractéristiques ci-dessus sont une conséquence de la bonne conception car un très bob système de contrôle interne, améliore la performance de l'entreprise.

Risque de non détection

Risque de non détection est le risque que les procédures substantives d'audit (tests analytiques et tests de détails) échouent dans la détection d'erreurs significatives ou le risque que des erreurs figurant dans les comptes annuels ne soient pas détectées par l'auditeur ou le commissaire aux comptes.

- **Contrôles substantifs** : Pour réduire le risque de non détection le commissaire met en œuvre des contrôles substantifs que l'on appelait autrefois tests de validation.

Leur nombre dépend de l'importance des deux risques précédents: si le commissaire estime que les dirigeants sont peu compétents (risque inhérent) et que les procédures de contrôle interne présentent des faiblesses significatives (risque lié au contrôle), il est conduit à mener un nombre important de contrôles substantifs pour pouvoir fonder son opinion sur l'image fidèle des comptes annuels. Dans le cas contraire (risque inhérent faible et existence de bonnes procédures utilisées en permanence), le commissaire mène un nombre réduit de contrôles substantifs. Par ses diligences l'auditeur réduit le risque que des erreurs non détectées et non corrigées par l'entreprise subsistent dans les comptes annuels. Néanmoins il existe toujours un risque de non détection parce l'auditeur a pu mener des contrôles inadaptés. En outre, l'existence d'un risque de non détection d'une erreur est indissociable de la nature même du travail de l'auditeur financier, laquelle consiste à travailler par sondages.

Risque d'anomalie significative

Il s'agit d'un risque qui existe indépendamment de l'audit des comptes, il est propre à l'entreprise. Il subdivise en risque inhérent et risque lié au contrôle.

L'auditeur doit planifier et effectuer un audit pour réduire le risque à un niveau faible acceptable répondant aux objectifs de l'audit.

A cette fin, l'évaluation du risque d'anomalies significatives est nécessaire en procédant à la conception de procédures à mettre en œuvre. Plus l'auditeur évalue le risques d'anomalies significatives à un niveau élevé, plus il met en œuvre les procédures d'audit complémentaires afin de réduire le risque de non détection.

Conséquences du RI et du RCI sur le niveau des risques du RND

Considérant que le risque d'audit (RA) = RI x RCI x RND, l'on peut déduire que le niveau acceptable du RND est inversement proportionnel à RI x RCI.

Le tableau ci-après démontre l'interrelation entre les composantes du risque d'audit.[28]

	RCI élevé	RCI Moyen	RCI Faible
RI Elevé	Faible	Faible	Moyen
RI Moyen	Faible	Elevé	Elevé
RI Faible	Moyen	Elevé	Elevé

Lorsque les risques inhérents et les risques de contrôle interne sont élevés, l'auditeur ou le commissaire aux comptes sera dans l'obligation d'accroitre la taille de son échantillon utilisé pour ses sondages de validation et s'efforcera de les organiser à une date proche de la fin de l'exercice, de façon à réduire autant que possible le risque de non détection. L'auditeur ne pourra accepter qu'un risque de non détection faible.

[28] Hugues ANGOT, Christian FISHER et Boudouin THEUNISSEM, « Audit comptable, Audit informatique »Editions De Boeck, Bruxelles 2004. P.130.

3 – 3 – 2 Techniques utilisées lors de l'étape d'appréciation du contrôle interne.

Apprécier le contrôle interne, c'est vérifier sa bonne conception et son bon fonctionnement.

Comme il vient d'être dit, l'auditeur met en œuvre des tests de procédure pour apprécier la bonne conception du système de contrôle interne puis son bon fonctionnement. Un système de contrôle interne doit se caractériser par ce qui suit :

- Prévention,
- Détection ;
- Correction.

L'appréciation du contrôle interne nécessite le respect des phases de travail suivantes :

A) - Prise de connaissance du système

La phase de prise de connaissance de contrôle interne doit permettre à l'auditeur d'acquérir une bonne compréhension du circuit de traitement (manuel ou informatique) de l'information, depuis l'initiation d'une opération jusqu'à sa traduction dans les comptes annuels de l'entité.

Pour réaliser cette phase, l'auditeur :

- Conduit des entretiens avec les responsables des services concernés ;
- Analyse, s'il existe, le manuel des procédures de contrôle interne de l'entité ;
- Prendre connaissance, si aucun problème de confidentialité ne se pose, des dossiers des auditeurs précédents.

B) - Description du système

Durant cette phase, l'auditeur doit garder la trace des informations recueillies lors de l'étape précédente de prise connaissance. L'auditeur a le choix entre une forme narrative (manuscrite ou informatisée) et des diagrammes (Flow-Charts).

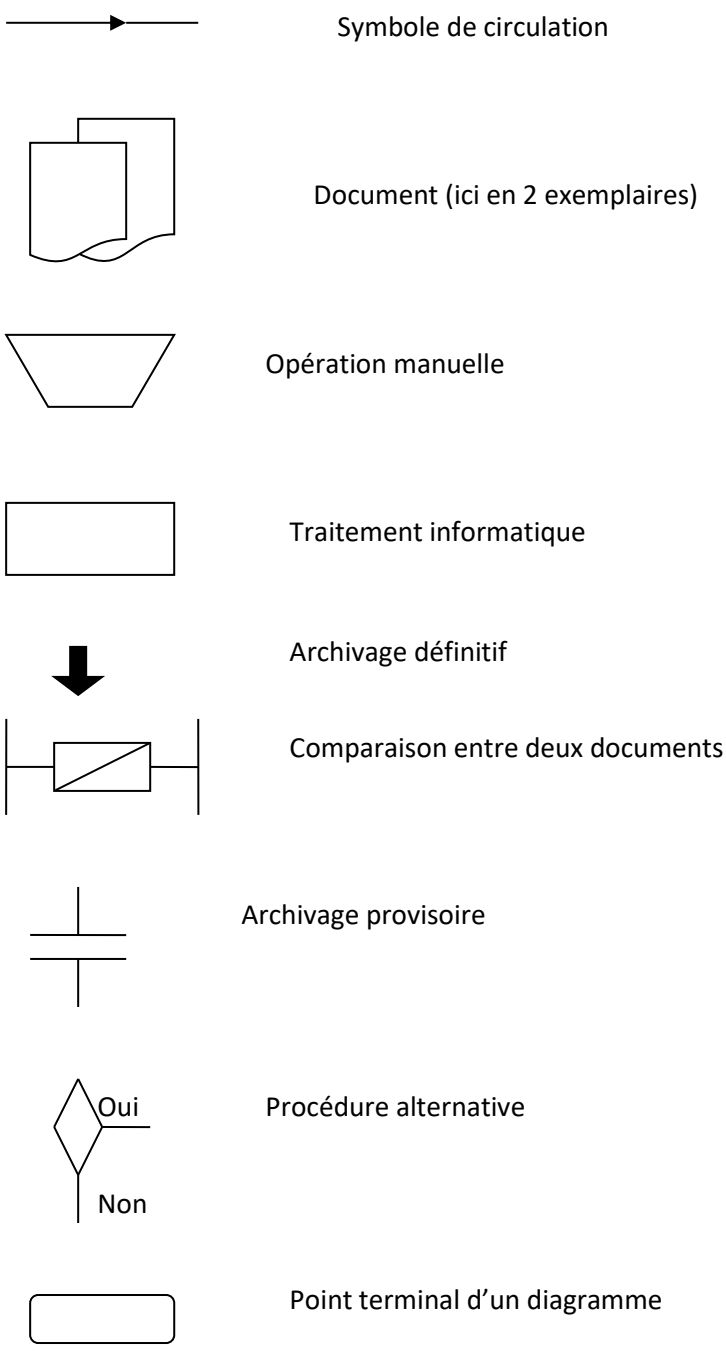
B – 1) Un diagramme de circuits de documents, encore appelé graphique d'acheminement, est une représentation graphique d'une suite d'opérations dans laquelle les différents documents, postes de responsabilité et traitements sont représentés par des symboles réunis les uns aux autres suivant l'organisation administrative de l'entité. Le diagramme de circuits de documents doit faire ressortir les éléments suivants :

- La division des responsabilités pour les diverses opérations.
- La localisation des points d'action, de décision, de contrôle et de vérification.
- La description des documents et supports informatiques utilisés pour le transfert d'informations et d'instructions.
- La liaison avec d'autres circuits.

Une fois la description du système contrôle interne effectué, l'auditeur opère un contrôle de la compréhension du système sur le terrain. Il conçoit des tests de conformité, tests qu'il faut savoir limiter, l'objectif de ces tests est de s'assurer que la procédure décrite existe bien et qu'elle est correctement appliquée par l'entreprise.

L'établissement du diagramme de circulation suppose l'emploi d'une table de symboles et le choix d'un type de présentation. Toutefois, il n'existe pas une table universelle mais une multitude de tables dont le choix demeure libre de la part de l'auditeur. On notera enfin que le nombre de symboles contenus dans la table doit rester suffisamment limité pour que leur utilisation soit simple et leur assimilation rapide.

La table de symboles la plus utilisée est la suivante :



Source : Jacques BERNARD, « Théorie et pratiques de l'audit interne », éditions d'organisation, 4ème édition 2002. Page 342

Pour que le document joue bien son rôle il est nécessaire de respecter un certain nombre de règles.

- ♦ L'auditeur ayant défini les symboles qu'il utilise, adopte une approche séquentielle du processus. Chaque apparition de document, chaque apparition de service, va donner lieu à la création d'un symbole et d'une colonne identifiée.

- ♦ Les informations recueillies pour dessiner le diagramme le sont auprès de toutes les sources possibles : documentation, interviews, organigrammes, etc. elles sont validées dès que possible.

- ♦ Dans l'exécution du diagramme, l'auditeur prend un certain nombre de précautions :

- éviter les détails excessifs qui risquent de générer un diagramme trop complexe et des confusions,

- veiller à ce que tout document ait un point final d'aboutissement,

- Eviter les diagonales : ne dessiner que des lignes de circulation horizontales ou verticales,

- Limiter à l'indispensable les notes complémentaires qui doivent rester l'exception.

- ♦ L'exactitude et l'exhaustivité du flow chart sont validées par des discussions avec les audités.

- ♦ Les symboles utilisés peuvent être extrêmement variés : les informaticiens, les analystes, les organisateurs utilisent les mêmes ; mais en général, l'auditeur n'a pas besoin d'une telle variété.

C) - Vérification de l'existence du système

L'objectif de cette phase est de confirmer que le descriptif représente bien la procédure telle qu'elle est prévue par l'entité. L'auditeur sélectionne un nombre limité de transactions ayant des sommes significatives et vérifie que les contrôles prévus par l'entité sont effectués ; approuver un ordre d'achat, sélectionner un fournisseur.

D) - Evaluation des risques dus à la conception des systèmes

Dans cette phase, l'auditeur juge la pertinence des traitements et des vérifications mis en place par l'entité. L'objectif est de s'assurer que la conception de la procédure, tant au niveau du traitement de l'information que sa vérification, élimine les risques d'erreurs et de pertes.

La méthode la plus fréquemment utilisée pour évaluer les risques dus à la conception des systèmes repose sur l'utilisation de questionnaires de contrôle interne (QCI) qui, pour chaque fonction de l'entreprise (achats, ventes, paie...) et chaque assertion (existence, exhaustivité...), donnent la liste des principaux points de contrôle interne qu'il est généralement nécessaire de vérifier. Ces points portent à la fois sur les procédures de traitement et sur les procédures de vérification intégrées aux traitements.

D – 1) Questionnaires de contrôle interne (QCI)

Le questionnaire de contrôle interne (QCI) est une liste de questions auxquelles l'audité doit répondre dont l'objectif est de porter un diagnostic sur le dispositif du contrôle interne de l'entité ou de la fonction auditée. Il sert à évaluer le dispositif du contrôle interne de l'entité en identifiant les dispositifs du contrôle interne existants et révélant à travers le traitement des réponses les forces et faiblesses des dispositifs du contrôle interne, il est conçu de telle sorte que les réponses aux différentes questions se font par « oui » ou par « non » ou par « non appliqué ».

La réponse « oui » correspond aux points forts et indique que l'entité dispose théoriquement de mesures appropriées propres à atteindre les objectifs du contrôle interne.

La réponse « non » correspond aux points faibles et concerne les failles des procédures. La réponse « N/A » signifie que la procédure existe et n'est pas appliquée par l'entité.

Dans le cas d'un audit des achats de marchandises et de l'examen de son dispositif de contrôle interne, le questionnaire de contrôle interne évoquera les questions suivantes (liste non exhaustive) :

- Toutes les commandes de marchandises donnent-elles lieu à un bon de commande approuvé par un responsable habilité ?
- Toutes les commandes donnent-elles lieu à une réception de marchandise dans les délais contractuels ?
- Les réceptions donnent-elles lieu à l'émission d'un bon de réception ?
- Y a-t- il correspondance entre le bon de commande et le bon de réception ?
- Y a-t- il correspondance entre le bon de réception et le mouvement enregistré sur les fiches informatisées de stock ?
- Y a-t- il correspondance entre le bon de réception et la facture du fournisseur ?

E) - Vérification du fonctionnement du système.

L'objectif est ici de vérifier que les procédures décrites sont celles qui sont réellement utilisées, et qu'elles le sont en permanence (on parle de tests de permanence).

L'auditeur dispose pour cela de trois méthodes principales : l'examen, la répétition et l'observation. Il convient de souligner que la répétition des traitements de l'entreprise par l'auditeur prend le plus souvent appui, aujourd'hui, sur des techniques d'audit assisté par ordinateur, c'est-à-dire sur des techniques de contrôle qui prennent appui sur les ressources informatiques de l'entreprise ou celles de l'auditeur. Examen de l'évidence du contrôle (il relève de l'inspection de documents). Rapide à exécuter, mené en grand nombre et en peu de temps, l'examen permet de couvrir des échantillons importants et de donner à l'auditeur l'assurance que les procédures sont respectées en permanence.

Exemples :

- vérification de l'existence d'un visa attestant que tout bon de commande a été approuvé;

- vérification de l'existence d'un visa attestant le contrôle arithmétique des factures ;

- vérification de l'existence de rapprochements bancaires mensuels.

E – 1) Tests de cheminement.

Le test de cheminement consiste pour l'auditeur à suivre une opération à travers les systèmes d'information de l'entité depuis son point d'origine jusqu'à sa présentation dans les comptes. Ce type de test est utilisé pour confirmer la compréhension et l'analyse faites à l'aide du questionnaire Répétition des traitements et des vérifications par l'auditeur.

L'auditeur refait le traitement ou le contrôle réalisé par le personnel ou par l'ordinateur de l'entreprise. Cette répétition lui permet de s'assurer que, aux traitements et vérifications matérialisés par des visas ou des documents, est lié un travail réel (la pertinence du travail prévu ayant été, quant à elle, évaluée lors de l'appréciation de la conception du système). Ces tests, en général fort longs, sont également appelés tests de cheminement (walk through tests).

Exemples :

- l'auditeur vérifie lui-même un certain nombre d'opérations arithmétiques (additions de comptes, plans d'amortissement d'immobilisations...) ; autrefois réalisées à l'aide d'une calculatrice, ces vérifications sont aujourd'hui réalisées à l'aide de jeux d'essai ou de logiciels d'aide à l'audit ;
- l'auditeur établit lui-même, à l'aide de son micro-ordinateur, le rapprochement bancaire puis le compare à celui fait par l'entreprise : pour cela l'auditeur copie sur son ordinateur le journal de banque de l'entreprise auditée et le relevé bancaire adressé par la banque, puis une application du logiciel d'aide à l'audit établit le rapprochement bancaire ;
- l'auditeur rapproche lui-même les factures d'achat avec les bons de réception et les mouvements de stock pour s'assurer qu'à toute facture d'achat correspond une entrée réelle de marchandise et le mouvement en stock qui en découle.

E – 2) Observation.

L'observation est une technique à haut niveau de force probante, qui est utilisée pour confirmer l'existence d'un actif. L'observation de l'exécution d'un contrôle permet à l'auditeur de mieux comprendre la façon dont le contrôle est réalisé et de vérifier son exécution correcte. Cette technique peut s'appliquer principalement :

- aux stocks,
- aux immobilisations corporelles,
- aux effets,
- aux espèces en caisse.

Exemples :

- l'auditeur examine la façon dont les marchandises reçues sont vérifiées et comptées par le service réception,
- l'auditeur assiste à l'inventaire physique des stocks pour s'assurer que la procédure d'inventaire est correctement suivie.

Elle consiste pour l'auditeur à assister à toutes les étapes d'inventaire physiques des immobilisations et des stocks (Avant, Pendant, Après) :

- **Phase de préparation à l'inventaire physique** : assistance aux réunions pour la désignation des équipes de comptages et la sensibilisation des participants sur l'importance de l'inventaire physique et son impact sur la situation patrimoniale de l'entité.
- **Phase de comptage** : l'objectif de l'auditeur est de s'assurer de la pérennité de l'inventaire physique
- **Phase de valorisation** : c'est pour s'assurer que la valorisation des immobilisations ou des stocks ne comportent pas d'erreurs.

3 – 3 – 3 Rapport sur le rapport du président

Depuis la loi de sécurité financière en France du 1er août 2003, le président du conseil d'administration de toute société anonyme rend compte, dans un rapport joint au rapport

de gestion, des conditions de préparation et d'organisation des travaux du conseil ainsi que des procédures de contrôle interne mises en place par la société . Le rapport du président n'a pas à faire l'objet d'une approbation par l'assemblée générale.

Le commissaire aux comptes présente, dans un rapport joint à son rapport général, ses observations sur le rapport du président pour celles des procédures de contrôle interne qui sont relatives à l'élaboration et au traitement de l'information comptable et financière. L'article 404 de la loi SOX exige que chaque rapport annuel contienne un rapport sur le contrôle interne qui:

- confirme que la direction est responsable de la mise en place et la gestion d'une structure de contrôle interne adéquate et de procédures pour la communication financière,
- contienne une évaluation de l'efficacité de la structure de contrôle interne et des procédures de communication financière, à la date de clôture des comptes.

Quant aux auditeurs, ils doivent faire une attestation, dans leur rapport, sur l'évaluation du contrôle interne réalisé par la direction générale. Le rapport du président et le rapport du commissaire sur ce rapport sont tous les deux déposés au greffe du tribunal de commerce. Le rapport du commissaire est indépendant des recommandations pour améliorer le contrôle interne. Il est également distinct du rapport général sur les comptes annuels et du rapport sur les comptes consolidés mais il est communiqué selon les mêmes modalités, et il est daté au plus tard du même jour que le rapport général auquel il est joint.

La compagnie des commissaires aux comptes (CNCC) France a précisé que dans les cas où le rapport du commissaire aux comptes serait inclus dans un document de référence ou dans un prospectus, il convient que le rapport du président y soit joint ou, au minimum, que l'émetteur précise l'endroit où ce document est mis à disposition. Un rapport spécifique, incluant le contrôle interne dans les filiales, est émis pour les sociétés établissant des comptes consolidés.

Le commissaire aux comptes met en œuvre les diligences lui permettant de s'assurer que les informations et les déclarations contenues dans le rapport du président, portant sur les procédures de contrôle interne relatives à l'élaboration et au traitement de l'information comptable et financière, sont présentées de manière sincère. Tel est le cas lorsque de telles informations et déclarations, corroborées par ses propres travaux, apparaissent au commissaire aux comptes, pertinents et non susceptibles d'être mal interprétées.

Au contraire, si le commissaire aux comptes relève des informations ou des déclarations dans le rapport du président qui ne sont pas corroborées par ses propres constatations, il formule les observations qu'il estime nécessaires.

Dans le cas où le rapport du président comporterait une appréciation sur l'adéquation et l'efficacité des procédures de contrôle interne relatives à l'élaboration et au traitement de l'information comptable et financière, le commissaire aux comptes examine l'appréciation ainsi portée. Il pourra décrire dans son rapport la nature des tests particuliers qu'il a mis en œuvre pour contrôler les appréciations du président.

Si le président rend compte de l'adéquation et de l'efficacité des procédures de contrôle interne, le commissaire aux comptes précise, dans le paragraphe descriptif de ses diligences, que celles-ci ont également consisté à examiner l'appréciation ainsi portée, et notamment à considérer la pertinence du processus d'évaluation mis en place et des tests réalisés. Le rapport du commissaire aux comptes comporte les mentions suivantes:

- un intitulé,
- le destinataire du rapport,
- un paragraphe d'introduction comportant le rappel de sa qualité de commissaire aux comptes, les objectifs de son intervention et le texte de loi applicable, l'identification du rapport du président et l'exercice concerné,
- les responsabilités respectives, d'une part, de la direction en matière de contrôle interne, d'autre part du président et du commissaire aux comptes dans l'établissement du rapport et dans sa vérification,

- un paragraphe comportant une description des diligences effectuées en se référant à la doctrine professionnelle applicable en France.
- une conclusion sous la forme d'observations, ou au contraire d'absence d'observation, à exprimer sur les informations et, le cas échéant, les déclarations contenues dans le rapport du président portant sur les procédures de contrôle interne relatives à l'élaboration et au traitement de l'information comptable et financière,
- la mention, le cas échéant, du caractère manifestement incohérent de certaines autres informations données dans le rapport du président,
- la date du rapport,
- l'adresse et l'identification du (des) signataire(s) du rapport.

3 – 3 – 4) Rapport sur le contrôle interne

Pendant les phases précédentes de sa mission, l'auditeur constate des problèmes qui ont une incidence directe sur sa mission, et/ou peuvent contribuer à améliorer l'efficacité de l'entreprise. Il est donc important que ces constatations soient :

- discutées avec les responsables de la société ;
- confirmées par écrit, dans un rapport sur le contrôle interne.

La qualité de ce rapport est très importante car elle a un impact direct sur l'image du cabinet. Le rapport du contrôle interne doit être établi de préférence à la fin des travaux d'intérim, envoyé suffisamment tôt avant la fin de l'année pour permettre à l'audité d'engager une action corrective qui pourra changer le travail de l'auditeur au moment de l'audit final des comptes. Certaines circonstances amènent parfois l'auditeur à envoyer un rapport sur le contrôle interne après l'audit des comptes. L'objectif du rapport reste le même, mais l'auditeur ne pourra escompter une intervention de l'audité que pour le prochain exercice. Par contre, l'auditeur pourra compléter ses constatations préliminaires par leurs incidences réelles sur les comptes de l'exercice et éventuellement, y ajouter les problèmes nouveaux décelés lors du contrôle final des comptes.

Ce rapport sur le contrôle interne est destiné aux dirigeants de l'entreprise :

- président,
- directeurs généraux.

Il conduit à des recommandations par :

- l'identification des risques en prévoir leur récurrence.
- La correction des dysfonctionnements.

Exemples

Système immobilisations corporelles

Nous avons effectué des travaux de revue de procédures de contrôle interne (travaux dits « d'intérim ») en particulier celles concernant les immobilisations corporelles au 31/12/20n.

Nos remarques sont comme suit :

Faiblesses :

- Absence de fichier immobilisations.
- Evaluation des immobilisations corporelles n'a pas été faite conformément aux dispositions du SCF.
- Erreur de calcul et d'enregistrement des amortissements au titre de l'exercice n.
- Inventaire physique n'a pas été effectué au 31/12/20n.

Risque :

- L'absence de fichier immobilisations ainsi que l'absence de l'inventaire physique et leur rapprochement périodique, au moins à la clôture ne permettent pas de s'assurer de l'existence, de la réalité et de l'exhaustivité des éléments figurant dans les comptes des immobilisations.
- Surévaluation importance de la valeur brute de l'immobilisation corporelle ;

- L’absence de l’inventaire physique constitue une dérogation aux prescriptions de l’article 9 du code de commerce.

Recommandation :

Nous recommandons donc l’entreprise :

- De mettre en place un inventaire comptable sous forme de fichier des immobilisations qui donnera entre autres des renseignements :
  - La date d’acquisition
  - Le nom du fournisseur
  - La nature de l’immobilisation
  - La localisation
  - La valeur d’entrée (cout d’acquisition ou de production)
  - Le taux d’amortissement
  - Les amortissements cumulés et les dotations de l’exercice
- De procéder régulièrement à la réalisation de l’inventaire physique des immobilisations et leur rapprochement avec les chiffres comptables avec explication et justification des éventuels écarts.

3 – 3 – 5 Limites du contrôle interne

Le système de contrôle interne joue un rôle très important dans l’efficacité et la réussite de l’entreprise et contribue également à sa performance.

Toutefois, tout système de contrôle interne aussi bien conçu et aussi bien appliqué qu’il soit, a des limites et ne peut à lui seul, fournir une garantie absolue quant à l’atteinte des objectifs définis. Un système de contrôle interne efficace, aussi bien conçu et appliqué soit-il, ne peut fournir à la direction qu’une assurance raisonnable et non absolue quant à la réalisation des objectifs d’une organisation ou à sa pérennité.

Le contrôle interne peut fournir des informations au management pour son évaluation du degré de réalisation des objectifs qui lui sont fixés mais non transformer un mauvais manager en bon manager.

La probabilité d'atteindre ces objectifs ne relève pas de la seule volonté de l'entreprise, il existe en effet des limites inhérentes à tout système de contrôle interne.

Au demeurant, le management n'a aucun contrôle sur les changements qui pourraient intervenir dans la politique ou le programme du gouvernement, ou dans le contexte démographique ou économique de son action.

De tels changements peuvent imposer aux managers de revoir les contrôles et d'ajuster le niveau de risque acceptable. On parle général des limites du contrôle interne résultant notamment :

- **du jugement** :

L'efficacité du contrôle sera limitée par le risque d'erreur humaine lors de la prise de décision ayant un impact sur les opérations de la société. Les personnes prenantes de telles décisions devront exercer, dans le laps de temps qui leur est impartis, leur jugement en se basant sur les informations mise à leur disposition.

- **de dysfonctionnement en raison de défaillances humaines ou d'erreur** :

Les membres du personnel peuvent mal interpréter les instructions et leur jugement peut être défaillant, ceci va conduire à un dysfonctionnement du système de contrôle interne, ils peuvent commettre des erreurs par manque d'attention ou à cause de la routine.

Un responsable des services comptables chargés d'enquêter sur les anomalies peut oublier de le faire ou ne pas poursuivre son investigation suffisamment en profondeur pour prendre les mesures adéquates. Il peut être remplacé par un personnel intérimaire n'ayant pas les compétences requises afin de s'acquitter convenablement de ses taches. Des changements dans les systèmes peuvent être introduits avant que le personnel n'ait reçu la formation nécessaire pour réagir correctement aux premiers signes d'un dysfonctionnement.

- **Contrôles outrepassés par le management** : le système de contrôle interne ne pouvant être plus efficace que les personnes responsables de son fonctionnement, ceux-ci peuvent l'outrepasser dans le but sont d'en tirer profit personnellement

soit d'améliorer la présentation de la situation financière de l'entreprise ou de dissimuler la non-conformité aux obligations légales.

Ces agissements incorrects englobent le fait d'accroitre fictivement le chiffre d'affaire, rehausser de la valeur de l'entreprise en prévision de sa cession ou d'une émission publique d'actions, sous-estimer les prévisions de chiffre d'affaires ou de résultats dans le but d'augmenter une prime liée aux performances,..

Ceci dit, les infractions au système de contrôle interne ne doivent pas être confondues avec les interventions du management visant à annuler ou déroger, pour des raisons légitimes, à des normes et procédures prescrites.

Dans le cas de transactions ou d'événements inhabituels de telles interventions sont généralement nécessaires et faites ouvertement en étant étayés par des documents ou bien les membres du personnel concernés en sont avertis.

- **du rapport cout/bénéfice** : l'entité doit comparer les couts et avantages relatifs au contrôle avant sa mise en place.

Lorsqu'on cherche à apprécier l'opportunité, il est nécessaire d'étudier non seulement le risque d'une défaillance et l'impact possible sur l'entité mais également les couts associés à la mise en place de ce contrôle. Les couts et bénéfices attachés aux contrôles sont calculés à différents degrés de précision. Généralement, le calcul des couts est plus facile en prenant en comptes les couts directs et indirects des contrôles mises en place.

Le rapport cout/bénéfice conduit donc à ne pas développer des systèmes de contrôle interne inutilement couteux, quitte à accepter un certain niveau de risque.

Exercice sur les procédures de contrôle interne du système ventes/clients

Vous intervenez en tant que membre de l'équipe d'audit de la société Éclair, une entreprise spécialisée dans la production de batterie en lithium.

Votre chef de mission vous demande d'analyser le contrôle interne relatif au cycle ventes/clients et de formuler les recommandations adéquates.

Il vous demande également de conclure sur la conception et la permanence des contrôles identifiés. Pour ce faire, vous adoptez une approche processuelle en exploitant les informations fournies en annexe.

ANNEXE - PROCESSUS VENTES/CLIENTS

La prospection commerciale ainsi que la prise de commande sont assurées par l'ADV (administration des ventes). En cas de nouveau client, l'ADV crée une nouvelle fiche client qui contient les informations générales sur ce dernier.

L'entreprise a souscrit une assurance-crédit fixant une limite de crédit à ne pas dépasser pour chaque client. En cas de dépassement, le système bloque la commande. L'ADV peut lever le blocage en fonction du niveau de l'encours client et de son appréciation du risque.

L'ADV vérifie ensuite la disponibilité du produit commandé par rapport aux stocks de l'entreprise. Si l'article est disponible, l'ADV renseigne les quantités demandées par le client ainsi que le prix, avant de valider la commande.

La validation de la commande génère un ARC (accusé de réception de commande) transmis au client pour confirmation. Si l'article n'est pas disponible, l'ADV communique la demande au service planning qui vérifie la faisabilité par rapport au délai de livraison.

Lorsque le service planning estime que la commande est faisable, il valide la commande avec l'ADV et cette validation génère un ARC. L'ARC est transmis au client, le client le valide (prix et quantité) et le retourne à l'ADV qui le conserve.

Lorsque les articles commandés sont prêts, le service expédition établit un bon de livraison (BL) en trois exemplaires. Le premier est envoyé au client avec les articles livrés, le deuxième est transmis au service comptabilité et le dernier est conservé.

L'établissement du BL dans le système entraîne automatiquement la création d'une facture en attente de validation.

Dès que le service comptable reçoit la copie du BL qui lui est transmise, il valide la facture en attente et génère l'écriture de comptabilisation de la vente. La facture validée est éditée en deux exemplaires. Le premier est envoyé au client tandis que le second est conservé avec le BL par le service comptable. Le suivi des paiements ainsi que les relances sont effectués par le service comptable. Dès réception du règlement client, le service comptable met à jour le journal de banque ainsi que le compte client concerné.

Corrigé

L'analyse du cycle ventes/clients met en évidence l'existence de points de contrôle forts tels que la séparation de fonction concernant la réception de la commande, la livraison et la comptabilité client. Toutefois, aucune précision n'est apportée concernant la séparation de fonction au niveau du service comptable. L'annexe ne fournit pas suffisamment d'information permettant de savoir si la comptabilisation de la vente, la relance client et l'encaissement sont effectués par des acteurs différents au sein du service comptable. En outre, le système présente un certain nombre de défaillances au niveau de la conception du contrôle interne.

Le tableau ci-dessous résume les principales anomalies de conception identifiées.

Processus	Activités	Analyse	Recommandation
Prospection	- Rechercher de nouveaux clients - Renseigner la fiche client	Aucun lien entre la prospection et la politique de crédit.	La gestion du risque client doit être intégrée dans la phase de prospection (ne pas attendre la commande).
Prise de commande	- Prendre la commande - Vérifier la limite de crédit autorisée - Lever le blocage (le cas échéant)	L'ADV ne peut prendre seule l'initiative de lever le blocage en cas de dépassement de la limite de crédit autorisé.	La levée du blocage doit faire l'objet de validation par la hiérarchie.

	- Valider la commande		
Livraison	- Établir le bon de livraison - Livrer les marchandises - Transmettre au client un exemplaire du BL - Transmettre au service comptabilité un exemplaire du BL	Le service expédition ne fait aucun contrôle avant d'expédier les marchandises.	Mettre en place un système de rapprochement entre l'ARC et le BL avant de lancer la livraison.
Suivi	- Comptabiliser la facture - Encaisser le client - Mettre à jour la comptabilité client <u>Si retard</u>: - Effectuer les relances	Le service comptable ne fait aucun contrôle entre ce qui a été livré au client et ce que le client a réglé à l'entreprise. La séparation de fonction n'est pas claire entre la personne qui enregistre la vente, effectue la relance et comptabilise le règlement. Aucune politique de relance n'est en place (relance à 15 jours, 30 jours, 45 jours ...).	Mettre en place un système de rapprochement entre I' ARC, le BL, la facture et le règlement reçu. Mettre en place une politique de relance client.

4 - Contrôle direct des comptes

En fonction de sa connaissance de l'entreprise, des forces et faiblesses du contrôle interne et l'origine des informations financières significatives, l'auditeur prépare un programme des contrôles des comptes adaptés.

L'exécution de ce programme doit permettre à l'auditeur de réunir les éléments probants suffisants pour s'assurer que les dispositions légales et réglementaires auxquelles est soumise l'entité sont bien respectées.Le contrôle des comptes consiste donc à comparer les chiffres des comptes annuels avec divers justificatifs qui vont servir de preuves : factures d'achats ou de ventes, bons de commande ou de livraison, relevé bancaires, fiche de paie, etc.

Le contrôle direct des comptes revient toujours à justifier un chiffre par une pièce comptable ou par tout autre élément probant (on utilise souvent l'expression « **collecte d'éléments probants** » ou l'expression « **obtention des éléments probants** ».

Il n'existe pas de norme d'audit indiquant quelle quantité de contrôles directs (de tests) doit être menée en fonction de la bonne ou de la mauvaise qualité des procédures de contrôle interne ou en fonction du seuil de signification ; l'auditeur est le seul juge en la matière. IL collecte tout au long de sa mission les éléments probants suffisants et appropriés pour obtenir l'assurance raisonnable lui permettant d'exprimer une opinion sur les comptes.

Les éléments probants sont obtenus en associant des tests de procédures menés sur les procédures de contrôle interne et des contrôles substantifs menés sur les postes des comptes annuels. Le contrôle des comptes s'effectue sur la base de sondages, il appartient à l'auditeur de fixer les périmètres en faisant usage à leur liberté d'expression.

Ces échantillons sont définis de telle manière que le résultat obtenu permette au commissaire aux comptes ou à l'auditeur de conclure de façon satisfaisante que les comptes ne contiennent pas d'anomalies significatives et que les principes édictés par le référentiel comptable n°07-11 du 25/11/2007 ont été respectés.

4 – 1 Définition des éléments probants ou preuves d'audit

Les éléments probants correspondent à des informations utilisées par l'auditeur pour aboutir aux conclusions sur lesquelles il fonde son opinion d'audit.

Les éléments probants comprennent des informations contenues dans les documents comptables qui sous-tendent les états financiers, ainsi que des informations provenant d'autres sources.

L'auditeur collecte tout au long de sa mission d'audit des comptes des éléments probants qui lui permettent d'aboutir à des conclusions à partir desquelles il fonde son opinion sur les comptes[29].

Les éléments collectés par le commissaire aux comptes comprennent les informations recueillies :

- en cours d'audit ;
- au cours des audits portant sur les exercices précédents et lors d'autres intervention ;
- dans le cadre de l'acceptation ou du maintien de la mission.

Les éléments collectés doivent être suffisants et appropriés pour permettre au commissaire aux comptes de fonder son opinion sur les comptes :

- le caractère approprié est fonction de la fiabilité et de la pertinence des éléments collectés ;
- le caractère suffisant s'apprécie par rapport à la quantité d'éléments collectés.

La fiabilité des éléments collectés varie selon leur origine, leur nature et les circonstances dans lesquelles ils ont été recueillis.

Exemples :

- les éléments collectés d'origine externe sont plus fiables que ceux d'origine interne. Ainsi, lorsque le commissaire aux comptes utilise des informations

[29] Gérard LEJEUNE et Jean-Pierre EMMERICH, op cit, P.211.

produites par l'entité pour mettre en œuvre des procédures d'audit, il collecte des éléments concernant leur exactitude et leur exhaustivité ;

- les éléments collectés d'origine interne sont d'autant plus fiable que le contrôle interne est efficace ;
- les éléments probants obtenus directement par le commissaire aux comptes, par exemple une observation physique, sont plus fiables que ceux obtenus par des demandes d'information ;
- les éléments collectés sont plus fiables lorsqu'ils sont étayés par des documents ;
- les éléments collectés constitués par des documents originaux sont plus fiables que ceux constitués de copies.

4 – 2 Contrôles substantifs

L'étape de contrôle direct des comptes est la dernière phase de l'audit, celle durant laquelle les équipes d'audit ou les collaborateurs effectuent les tests substantifs jugé nécessaires menés sur les postes des comptes annuels.

4 – 3 Les techniques de collecte des éléments probants

Pendant la phase de contrôle des comptes, l'encadrement des travaux des auditeurs est assuré par un programme de travail élaboré pendant la phase de planification.

Les étapes d'un programme de travail d'audit consistent en la réalisation successive de procédures destinées à recueillir des éléments de preuves.

Cette collecte de preuves est effectuée par des auditeurs de terrain expérimentés ou pour certaines catégories de preuves par des logiciels d'audit informatique qui recherchent l'information directement dans les systèmes des clients[30]. Autrefois dénommés tests de validation, ils reposent sur l'utilisation de la plupart des techniques de collecte des éléments probants : l'inspection, l'observation physique. L'observation physique est une technique qui consiste à vérifier physiquement l'existence matérielle de l'actif. Ajouté à cela la demande d'informations ou d'explications, la confirmation directe auprès des

[30] Olivier HERBACH, « le comportement au travail des collaborateurs de cabinets d'audit financier : une approche par le contrat psychologique », Thèse doctorat en sciences de gestion année 2000/2001, université de Toulouse. P.42

tiers, le calcul et les procédures analytiques qui comprennent des estimations, des comparaisons, des calculs de ratios, des analyses de tendances, des rapprochements et des recoupements qui permettent de vérifier la cohérence entre les différentes données.

4 – 3 – 1 Inspection

Cette méthode est utilisée chaque fois que les éléments probants sont détenus par l'entreprise.

l s'agit d'une technique qui consiste à examiner des livres comptables, des documents ou des actifs physiques ; l'inspection comprend par conséquent deux techniques bien distinctes :

- l'examen de documents (actes notariés, bons de commande ou de livraison, relevés bancaires, notes de taxis, relevés téléphoniques …),
- contrôle de la facture fournisseur pour justifier les charges.
- contrôle des dotations aux amortissements,
- contrôle de la valorisation des actifs,
- contrôle des bulletins de paie ou déclarations sociales pour les frais de personnel.
- l'inspection physique (par exemple vérifier l'existence d'une immobilisation, d'un stock ou d'espèces en caisse).

Il semble évident que vérifier (inspecter) l'existence réelle d'une chose physique n'implique pas que l'entreprise auditée est réellement propriétaire des biens observés : les stocks qui sont montrés à l'auditeur peuvent ne plus lui appartenir, ou encore l'immeuble qui est montré à l'auditeur peut avoir été cédé. Dans cet exemple l'inspection doit être complétée par une confirmation de la propriété ou au moins par un examen de documents.

4 – 3 – 2 Observation physique

Technique consistant à examiner un processus ou la façon dont une procédure est exécutée par d'autres personnes. Cette technique consiste donc à regarder comment les salariés de l'entreprise auditée procèdent, par exemple observer comment se déroule

l'inventaire physique des stocks, tandis que l'inspection physique consiste, pour l'auditeur, à effectuer lui-même les vérifications.

D'une manière générale, l'observation physique peut prendre deux formes :

- l'examen et le contrôle d'un inventaire physique effectué par l'entreprise : il concerne principalement aux stocks ou aux immobilisations.

Dans ce cas, l'auditeur va d'abord s'assurer que la procédure mise en place pour l'inventaire est correctement appliquée, puis effectuer des tests de vérification par sondage.

- Le contrôle de l'existence physique d'un actif : ce contrôle est en général fait pour les effets à recevoir en portefeuille, les espèces en caisse.

Pour le contrôle de l'inventaire physique, l'auditeur utilise le questionnaire de contrôles de l'inventaire physique qui est un outil lui permettant de s'assurer que l'inventaire physique est correctement organisé et que son déroulement permet une saisie fiable des quantités en stocks. Ce questionnaire couvre l'inventaire physique des matières premières, des travaux en cours et des produits finis.

4 – 3 – 3 Demandes d'informations ou d'explications ou confirmation directe

Sans doute, c'est l'élément le plus probant que peut obtenir l'auditeur. Elle permet de se procurer des informations auprès de personnes compétentes, à l'intérieur comme à l'extérieur de l'entité. Elle englobe les demandes écrites formelles adressées à des tiers et les demandes orales informelles à des personnes à l'intérieur de l'entité. La confirmation directe (parfois appelée circularisation) est une réponse, adressée par un tiers, à une demande émanant de l'auditeur et visant à corroborer des éléments contenus dans les documents comptables.

Une demande adressée par écrit par l'auditeur à un tiers relève, selon son contenu, d'une demande d'informations, d'explications ou de confirmation. On peut noter que le législateur français a jugé nécessaire, dès 1966, d'introduire dans la loi la possibilité de recourir à la technique de demandes auprès des tiers : « Les CAC peuvent également

recueillir toutes informations utiles à l'exercice de leur mission auprès des tiers qui ont accompli des opérations pour le compte de la société. Toutefois, ce droit d'information ne peut s'étendre à la communication des pièces, contrats et documents quelconques détenus par des tiers, à moins qu'ils n'y soient autorisés par une décision de justice. Le secret professionnel ne peut être opposé aux commissaires aux comptes, sauf par les auxiliaires de la justice". La faillite du géant italien Parmalat est annoncée au public en décembre 2003. D'après la presse, un trou de trésorerie évalué en janvier 2004 entre 10 et 12 milliards aurait été en partie caché par les dirigeants de l'entreprise par la présentation de faux documents bancaires. A la suite de cette affaire, l'AMF en France a publié le 21 janvier 2004 le communiqué de presse suivant qui insiste sur la nécessité de procéder à des confirmations directes auprès des tiers quand les montants en jeu sont significatifs. Quelle que soit l'appréciation des procédures de contrôle interne par les auditeurs, l'obtention de confirmations externes des soldes et transactions figurant dans les bilans et comptes de résultats consolidés reste un moyen fondamental pour obtenir les éléments probants donnant l'assurance de l'existence et de l'identité de la contrepartie et de l'exactitude des montants comptabilisés ou figurant en hors bilan.

S'agissant de soldes ou transactions significatives, le non recours à de telles confirmations doit être l'exception, être dûment justifié et donner lieu à la mise en œuvre de procédures de vérification dites alternatives.

La sélection des postes à confirmer, la préparation des demandes et le suivi des confirmations doivent rester sous l'entière responsabilité et le contrôle du commissaire aux comptes qui doit recevoir directement les réponses demandées.

Ces principes s'appliquent aussi bien aux confirmations des soldes bancaires, des dettes, des créances, des garanties et cautionnements, des autorisations de signature, qu'aux demandes d'information concernant les procès, contentieux et litiges".

Néanmoins, la loi n'oblige pas les tiers à répondre : les clients et les fournisseurs n'ont aucune obligation de réponse ; le banquier et l'avocat ne peuvent que confirmer, ou non, des informations issues des comptes et relatives à leurs créances, sans possibilité d'en délivrer d'autres.

Lorsque l'auditeur n'obtient pas de réponse à une demande de confirmation. Il doit mettre en œuvre des procédures d'audit alternatives permettant de collecter les éléments qu'il estime nécessaires pour éviter les assertions faisant l'objet de contrôle. Lorsque la demande de confirmation des tiers et les procédures alternatives mises en œuvre par l'auditeur ne lui permettent pas de collecter les éléments suffisants et appropriés pour vérifier une assertion donnée. Il doit mettre en œuvre des procédures d'audit supplémentaires afin de les obtenir.

L'auditeur doit évaluer si les résultats des demandes de confirmation des tiers et des procédures d'audit alternatives et supplémentaires mises en œuvre apportent des éléments suffisants et appropriés pour vérifier les assertions faisant l'objet de contrôle.[31]

4 – 3 – 4 Calculs

Le calcul consiste à contrôler l'exactitude arithmétique de documents justificatifs ou de documents comptables, ou à exécuter des calculs distincts. Les calculs comprennent donc la vérification des éléments suivants :

- contrôles arithmétiques proprement dits (additions, multiplications, ...),
- reports (par exemple le report des soldes des comptes d'un mois sur l'autre),
- centralisations (par exemple, le total des comptes auxiliaires clients est égal au montant du compte client au bilan),
- égalités fondamentales entre les divers documents (par exemple, le total du journal général doit être égal au total des mouvements de la balance).

Autrefois menés à l'aide d'une calculatrice, les calculs sont aujourd'hui couramment contrôlés à l'aide d'un logiciel d'audit assisté par ordinateur.

4 – 3 – 5 Procédures analytiques

L'auditeur doit recueillir des éléments probants pertinents et fiables à partir de la mise en œuvre de procédures analytiques de substance.

[31] Robert OBERT et Marie-Pierre MAIRESSE, « Comptabilité et audit ; Manuel et Applications » , Editions Dunod, Paris 2012, P.480.

Il doit également concevoir et réaliser des procédures analytiques à une date proche de la fin des travaux d'audit pour s'assurer de la cohérence d'ensemble entre la connaissance qu'il a acquise de l'entité et ses états financiers.

Les procédures analytiques (NAA 520) sont utilisées en début de mission pour déterminer les orientations à donner à l'audit. Il s'agit d'une technique qui permet soit d'identifier des tendances, soit de confirmer des informations. Elles consistent à :

- faire des comparaisons entre les données résultant des comptes et des données antérieures, postérieures ou prévisionnelles de l'entité, ou des données d'entités similaires, afin d'établir des relations entre elles ;
- analyser les variations significatives et les tendances ;
- étudier et analyser les éléments ressortant de ces comparaisons.

Les procédures analytiques comprennent donc des estimations, des comparaisons, des calculs de ratios, des analyses de tendances, des rapprochements et des recoupements qui permettent de vérifier une certaine cohérence entre ce qui suit :

- les chiffres des comptes annuels et les réalités traitées en comptabilité,
- les chiffres des comptes annuels d'une part, l'activité de l'entreprise, son passé et les prévisions, d'autre part.

Les procédures analytiques permettent de découvrir des chiffres anormaux, des chiffres qui s'écartent du bon sens et de la simple logique, ou des chiffres dont l'absence est surprenante. Autrefois réalisés à la main, les analyses prennent aujourd'hui souvent appui sur des logiciels d'aide à l'audit. Il vient d'être dit que les éléments probants sont réunis lors des étapes successives de l'audit financier. Leur collecte permet en particulier de réaliser :

- des tests de procédures lors de l'étape d'appréciation du contrôle interne,
- des contrôles substantifs lors de l'étape de contrôle direct des comptes.

Dans tous les cas le commissaire aux comptes prend en compte l'environnement informatique et son incidence sur la démarche d'audit.

Enfin, la collecte des éléments probants par le commissaire aux comptes peut inclure la prise en compte de travaux menés par des personnes autres que lui-même ou ses collaborateurs.

4 – 3 – 6 Utilisation des travaux d'autres professionnels

L'auditeur peut utiliser les travaux des experts :

- travaux menés par l'expert-comptable de l'entité auditée, leur utilisation est très fréquente lors du commissariat aux comptes de petites entreprises dont les comptes sont établis par un expert-comptable ;
- travaux menés par les auditeurs internes, cela est possible, en pratique, dans les grandes sociétés internationales qui disposent de salariés compétents réunis au sein d'un département d'audit interne ;
- professionnels chargés du contrôle des comptes d'une entité détenue par l'entreprise auditée cela est le cas, en pratique, quand le commissaire aux comptes a pour mission la certification des comptes consolidés ;
- expert, cela est le cas, en pratique, quand le commissaire aux comptes recourt aux services d'un expert pour l'aider à fonder son opinion sur un point particulier : le commissaire se fait assister d'un architecte lors d'évaluations d'immeubles, d'un notaire lors d'évaluations de terrain.

Dans ces quatre situations l'auditeur doit s'assurer que les travaux sur lesquels il souhaite s'appuyer lui permettent réellement de fonder son opinion sur les comptes annuels. En France, l'Autorité des marchés financiers (AMF) a publié le 21 janvier 2004 le communiqué de presse suivant : « Dans l'organisation de l'audit des comptes consolidés des groupes, lorsque les auditeurs des comptes consolidés ne sont pas eux-mêmes les auditeurs de certaines filiales d'importance significative, la coordination des travaux conduisant à la certification ne peut se limiter à l'envoi d'instructions et à la réception de rapports ou notes confirmant le respect des instructions d'audit ».

Dès lors que des montants significatifs sont en jeu, ou qu'un risque d'audit significatif est identifié, il appartient aux auditeurs de la société consolidante de procéder eux-mêmes, en application de la norme, à un examen des travaux des professionnels chargés

du contrôle des comptes de ces entités, et d'apprécier dans quelle mesure il est nécessaire de procéder à des investigations directes auprès de ces mêmes entités".

4 – 3 – 7 Les contrôles par sondages

Cette technique est expressément prévue par les instances professionnelles. L'obligation d'attestation de sincérité et de régularité et l'impossibilité matérielle d'entreprendre une révision intégrale de la comptabilité impose aux commissaires aux comptes de recourir à la technique d'échantillonnage ou sondage. Cette technique est l'examen d'une partie d'une population dans le but de tirer une conclusion sur l'ensemble de la population.

Le sondage en audit communément appelé échantillonnage représentatif, permet à l'équipe d'audit de généraliser et d'appliquer à l'ensemble de l'entité les constatations découlant des éléments sondés.

A cet égard, l'utilisation de méthodes d'échantillonnage statistiques permet généralement d'obtenir des éléments probants plus solides que ceux qui sont obtenus par des techniques non statistiques. Pour un échantillonnage réellement représentatif, le commissaire aux comptes doit raisonnablement s'assurer de la fiabilité et de l'exhaustivité des informations fournies. Un sondage statistique consiste donc à prélever au hasard dans une population un échantillon. La réalisation des sondages requiert du commissaire aux comptes de faire appel à un technicien ou spécialiste en recherche et analyse quantitative afin de mettre en œuvre ce sondage. Le recours aux sondages pour collecter des éléments probants suffisants et adéquats qui permet aux commissaires aux comptes ou aux auditeurs de se prononcer sur la fiabilité des états financiers justifie la détermination et la fixation du seuil de signification par ce que l'auditeur adopte une démarche lui permettant de donner aux utilisateurs qu'une assurance limité et modérée et non absolue et que les comptes ne comportent pas d'anomalies significatives.

L'auditeur prend appui sur la norme relative aux méthodes de sondages qui précise les méthodes possibles pour sélectionner les éléments à vérifier au sein de chaque poste étudié :

- sélection d'éléments dépassant un certain montant,
- sélection d'éléments inhabituels, approche statistique

Le commissaire aux comptes peut également les sélectionner sur la base de son jugement personnel.

Nombre de contrôles à mener

Il n'existe pas de norme d'audit indiquant quelle quantité de contrôles substantifs doit être menée en fonction du risque inhérent, de la bonne ou de la mauvaise qualité des procédures de contrôle interne ou en fonction du seuil de signification.

Il n'existe pas de norme d'audit indiquant quelle(s) technique(s) de collecte des éléments probants le commissaire aux comptes doit utiliser. Il n'existe pas de norme indiquant quelle technique de sondage utiliser dans chaque situation rencontrée.

Il n'existe pas de norme indiquant si l'auditeur regarde ou non les factures d'un montant inférieur à x, et aucune norme ne précise à combien x s'élève. L'auditeur est seul juge en la matière : il collecte les éléments probants suffisants et appropriés pour fonder ses conclusions. Il doit orienter ses contrôles de manière à étudier le plus complètement possible les postes et les opérations dont l'importance est significative et qui sont, a priori, les plus porteurs de risques.

L'audit n'a jamais consisté à refaire ou à vérifier tous les travaux comptables, mais bien à procéder par sondages : "Un audit consiste à examiner, par sondages, les éléments probants justifiant les données contenues dans ces comptes". En ce même sens les normes d'audit précisent : "Sauf cas exceptionnels, le commissaire aux comptes ne peut, pour fonder son opinion sur les comptes, examiner l'ensemble des documents justificatifs et des écritures comptables. Pour aboutir à une conclusion sur un solde de compte ou une catégorie d'opérations, il effectue ses vérifications sur un échantillon déterminé selon des procédures d'échantillonnage statistique ou non". Dans le cas d'une fraude sophistiquée, un tribunal a estimé que "la méthode des sondages utilisée généralement par les commissaires aux comptes peut expliquer que les anomalies n'aient pas été découvertes" (Tribunal de grande instance de Dijon, 6 juillet 1998). En ce même

sens : "L'auditeur n'a pas à procéder à une rectification de la totalité des écritures par leur révision complète, mais peut se limiter à utiliser la pratique des sondages sauf à procéder à une vérification plus approfondie en cas de découverte d'anomalies" (Cour d'appel de Caen, 24 octobre 2000). En revanche, la Cour d'appel de Paris a retenu la faute d'un commissaire aux comptes car, s'il peut se limiter à des contrôles par sondages, la Cour observe, au cas d'espèce, que "les faits constatés par le commissaire auraient dû l'inciter à une vigilance accrue et à des vérifications plus systématiques des documents comptables. Il a déjà été indiqué que, si les dirigeants sont peu compétents (risque inhérent), ou si les procédures de contrôle interne présentent des faiblesses significatives (risque lié au contrôle), le commissaire aux comptes est conduit à mener un nombre important de contrôles substantifs pour pouvoir fonder son opinion sur l'image fidèle des comptes annuels. Dans le cas contraire (risque inhérent faible et existence de bonnes procédures utilisées en permanence), le commissaire mène un nombre réduit de contrôles substantifs. Il a également déjà été indiqué que l'auditeur apprécie les procédures pour toutes les opérations routinières (achats, ventes, trésorerie?).

En revanche, pour les opérations ponctuelles (augmentation de capital, versements de dividendes, émission d'emprunts...) il est souvent plus efficace de procéder directement à la vérification des comptes concernés sans passer par l'appréciation des procédures.

4 – 3 – 8 Autres techniques utilisées lors de l'étape de contrôle direct des comptes

L'auditeur utilise généralement toutes les techniques préconisées par les normes d'audit. Il consigne dans ses dossiers de travail la justification des choix opérés.

Quelle que soit l'appréciation des procédures de contrôle interne par les commissaires aux comptes, l'obtention de confirmations externes des soldes et des transactions reste un moyen fondamental pour obtenir les éléments probants.

L'auditeur peut utiliser, lors de la phase de contrôle des comptes, toute information figurant sur des supports écrits ou informatisés ou information verbale présentant la particularité d'avoir la force probante la plus faible dans l'échelle des éléments de preuve mais d'être la plus simple, la plus urbaine et la plus nécessaire des techniques d'audit.

5 – Travaux de fin de mission

Avant d'effectuer la synthèse définitive de ses travaux et formuler son opinion sur les comptes annuels, le commissaire aux comptes ou l'auditeur procède à certains travaux qui doivent lui permettre d'obtenir l'assurance qu'il a obtenu toutes les informations nécessaires. Pour cela, il utilise l'outil suivant :

5 – 1 Questionnaire de fin de mission (QFM)

Il permet à l'auditeur de s'assurer que tous les éléments nécessaires à la formulation de l'opinion sur les comptes annuels ont été réunis, que les normes d'audit ont été respectées et que le dossier de travail est complet :

- Respect des grandes étapes,
- Techniques employées,
- Supervision des collaborateurs débutants,
- Revue des dossiers,
- Remontée des conclusions, ajustements importants,
- Cohérence des comptes annuels et pertinence des informations figurants en annexe,
- Suivi administratif de la mission.

Les travaux de fin de mission comprennent en particulier :

- un examen d'ensemble des comptes annuels ;
- l'identification des évènements postérieurs à la clôture ;
- la rédaction, par la société auditée, d'une lettre d'affirmation ;
- et la rédaction d'une note de synthèse.

5 – 2 Examen d'ensemble des comptes annuels

L'examen d'ensemble des comptes annuels a pour de vérifier que les chiffres sont cohérents compte tenu de la connaissance, par l'auditeur, des comptes annuels, du secteur d'activité et du contexte économique. Il prend appui sur des procédés d'analyse qui permettent de vérifier la cohérence entre les divers chiffres établis par l'entité.

Cet examen d'ensemble est également l'occasion de vérifier que l'annexe respecte les dispositions légales et réglementaires, et qu'elle comporte bien toutes les informations d'importance significative sur la situation patrimoniale, sur la situation financière et sur le résultat de l'entité.

5 – 3 Evènements postérieurs

L'expression événements postérieurs à la clôture fait référence à des événements d'importance significative connus ou intervenus entre la date de clôture des comptes et la date de l'autorisation de la publication des comptes, cette dernière étant, selon les pays, celle de l'arrêté des comptes par le conseil d'administration ou bien celle d'approbation des comptes par les actionnaires. La norme comptable internationale IAS 10 envisage deux situations qui sont comme suit :

- évènements donnant lieu à ajustements car ils contribuent à confirmer des circonstances qui existaient à la date de clôture ; par exemple : la provision pour dépréciation d'un client comptabilisée avant la clôture est ajustée en fonction d'éléments connus après la clôture des comptes mais avant l'arrêté des comptes par le conseil d'administration ;
- évènements ne donnant pas lieu à ajustement car ils correspondent à des situations apparues après la date de clôture ; l'entreprise donne alors en annexe une information et une estimation de son effet financier.

Exemples

Une inondation a détruit une usine, un emprunt très important a été souscrit, une part significative du capital d'une entreprise importante a été acquise …

"Le commissaire aux comptes prend en considération l'incidence sur les comptes, sur le rapport de gestion ou sur les documents adressés aux actionnaires, des événements postérieurs et en tire les conséquences sur son rapport ou sur ses communications éventuelles à l'assemblée ".

5 – 4 Lettre d'affirmation (déclarations de la direction)

La lettre d'affirmation trouve son fondement dans la norme internationale « 580 », elle est rédigée par les dirigeants de la société auditée et adressée au commissaire aux comptes à une date proche de la signature du rapport général.

- D'une part la lettre d'affirmation permet de s'assurer que les dirigeants ont conscience d'être les responsables de l'établissement des comptes.
- D'autre part les normes d'audit (ISA) font obligation d'obtenir des déclarations écrites de la direction sur certains éléments :
    - une déclaration écrite dans laquelle la direction confirme lui avoir communiqué son appréciation sur le risque que les comptes puissent comporter des anomalies significatives résultant de fraudes ;
    - une déclaration écrite dans laquelle la direction confirme qu'il a été informé de tous les 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 comptes ;
    - une déclaration écrite de la direction relative aux parties liées (identification, information en annexe) ;
    - une déclaration écrite de la direction concernant ses plans d'avenir lorsque des faits susceptibles de remettre en cause la continuité de l'exploitation ont été identifiés.
- Enfin la lettre d'affirmation est une technique de collecte d'éléments probants quand le commissaire ne peut utiliser les autres techniques présentées précédemment (inspection, observation physique …) :

« Le commissaire aux comptes obtient, sur les aspects significatifs touchant à l'établissement des comptes, des déclarations écrites de la direction dès lors qu'il ne peut raisonnablement exister d'autres éléments suffisants et appropriés. ».

Si les déclarations de la direction ne prennent pas la forme d'une lettre d'affirmation adressée au commissaire aux comptes elles peuvent figurer dans le procès-verbal de la

réunion du conseil d'administration au cours de laquelle les déclarations ont été formulées.

A défaut, le commissaire aux comptes peut adresser une lettre à la direction, explicitant la façon dont il a compris ses déclarations, et demandant à celle-ci d'en accuser réception et d'en confirmer le contenu.

Si les dirigeants de l'entité auditée refusent de rédiger la lettre d'affirmation (ou de faire figurer leurs déclarations sur le procès-verbal de la réunion, ou d'accuser réception de la lettre du commissaire aux comptes), ce dernier en tire les conséquences sur l'expression de son opinion. Le commissaire aux comptes ou l'auditeur peut alors être conduit à exprimer un refus pour limitation qui s'accompagne de la révélation du délit d'entrave au procureur de la République.

En revanche, si le commissaire exprime seulement une réserve pour limitation, il n'y a pas obligatoirement délit d'entrave devant être révélé au procureur. Les normes internationales d'audit (ISA) donnent des exemples d'éléments pouvant être inclus dans la lettre d'affirmation. Leur énumération montre que, effectivement, le commissaire ne dispose d'aucun moyen particulier pour avoir l'assurance que ces éléments n'existent pas :

- rapports émanant d'organismes de contrôle ou de tutelle (COSOB, Commission bancaire …) dont le contenu pourrait avoir une incidence significative sur les comptes ;
- actifs gagés, hypothéqués ou nantis ;
- plan de restructuration qui pourrait nécessiter une information dans l'annexe ;
- risques ou pertes qui devraient être provisionnés où figurer en annexe (procès en cours …).

Le contrôle de l'annexe

L'annexe fait partie intégrante des comptes annuels. Celle-ci décrit les règles et les méthodes comptables utilisées pour établir le bilan et valoriser les éléments du bilan. Elle doit systématiquement préciser s'il y a eu des changements de méthode ou de

réglementation. En outre elle apporte des compléments d'informations relatifs au bilan et au compte de résultat (tableau de variations des immobilisations, détail des charges à payer, des créances et des dettes, le montant des engagements financiers et des engagements hors bilan…) L'annexe comptable est présentée en Assemblée générale et complète le bilan et le compte de résultat. Elle est également jointe au rapport général du commissaire aux comptes. Pour cela, le commissaire aux comptes doit la certifier. Il doit s'assurer que les chiffres sont exacts et correspondent bien à la balance générale définitive ; et que toutes les informations nécessaires y sont bien présentées.

5 – 5 Note de synthèse

La note de synthèse permet de récapituler les éléments significatifs de la mission et les options prises.

La rédaction d'une note de synthèse avant celle des rapports est plus d'ordre pratique que technique. Il convient simplement ici de résumer les conclusions et les remarques les plus importantes ; certaines d'entre elles sont ensuite directement intégrées dans les rapports et attestations que le commissaire aux comptes doit établir. La note de synthèse prend généralement la forme, pour les commissariats importants, d'un véritable dossier de synthèse (manuscrit ou informatisé). Chaque point de la note de synthèse porte la références de feuilles du travail ou figurent les tests et les informations détaillées.

Cette note doit comprendre au minimum :

- la description des événements importants ayant manqué l'activité de l'entreprise (nouveaux produits, nouvelle usine…). Si ces événements ont déjà été décrits dans le plan de mission, une simple référence à ces documents sera suffisantes ;
- la description des problèmes rencontrés et des solutions adoptées. Cette partie peut consister en une photocopie des feuilles de synthèse de chaque section du dossier.

Il est important que cette section soit claire, car c'est elle qui justifie, en grande partie, l'opinion émise et qui évite les prises de position contradictoires d'année en année.

- La liste des points en suspens qui doivent être réglées avant d'émettre le rapport (exemple : documents restants à recevoir, confirmations attendues…).
- Le total des ajustements doit être comparé au seuil de signification défini en début de mission : si les erreurs sont supérieures au seuil de signification, une correction des comptes s'impose. Si la somme des erreurs est proche du seuil de signification, l'auditeur devra s'assurer que d'éventuelles erreurs non détectées ne soit susceptibles d'avoir pour conséquence un dépassement du seuil de signification. Il devra généralement soit mettre en œuvre des travaux complémentaires, soit demander à l'entreprise de corriger les erreurs identifiées.
- Une conclusion générale.

Avant la rédaction et l'émission de son rapport, l'auditeur doit faire le point avec la direction sur :

- Les conditions dans lesquelles s'est déroulée la mission d'audit,
- Les points du contrôle interne,
- Les ajustements proposés sur les comptes audités.

6 – Le rapport d'audit

Le rapport de l'auditeur exprime une opinion sur la question de savoir si les états financiers donnent une image fidèle selon le référentiel comptable du pays et il explique sommairement l'étendue des travaux de l'auditeur et les responsabilités respectives de la direction et de l'auditeur. Le rapport de l'auditeur ne constitue pas une opinion sur le fait que les états financiers sont précis ou non; il indique plutôt que l'auditeur a planifié et réalisé l'audit de manière à obtenir l'assurance raisonnable que les états financiers pris dans leur ensemble ne comportent pas d'anomalies significatives. De la même manière, le travail de l'auditeur ne vise pas précisément à identifier toutes les fraudes ou autres illégalités pouvant avoir été commises dans l'entité, même s'il incombe à l'auditeur d'obtenir l'assurance raisonnable que les états financiers pris dans leur ensemble ne comportent pas d'anomalies significatives, que celles-ci résultent de fraudes ou d'erreurs.

En raison des limites inhérentes à un audit, il existe un risque inévitable que des anomalies significatives ne soient pas détectées, même si l'audit est bien planifié et réalisé conformément aux normes établies pour sa conduite.

En théorie, l'auditeur peut exprimer dans son rapport l'opinion que les états financiers de l'entité ne donnent pas une image fidèle selon les IFRS ou qu'ils donnent une image fidèle, sauf pour certains points. En pratique, la plupart des investisseurs ne verront probablement jamais de rapports ainsi modifiés, car les Autorités canadiennes en valeurs mobilières exigent que les états financiers annuels des émetteurs assujettis soient accompagnés d'un rapport de l'auditeur sans réserve.

6 – 1 Rapport général sur les comptes annuels

L'audit légal mené par l'auditeur comporte un audit financier conduisant la certification, cette mission est achevé par conséquent par la rédaction d'un rapport appelé « rapport général »[32] dans lequel il donne son opinion sur la régularité, la sincérité et l'image fidèle des comptes annuels consolidés ou individuels.

C'est donc sur sa base que l'assemblée générale ordinaire (AGO) peut se prononcer sur l'approbation des comptes qui lui est proposé. En Algérie, c'est l'arrêté n°30 du 24/06/2013 fixant le contenu des normes des rapports du commissaire aux comptes et l'article 2 du décret exécutif n°11-02 fixant les normes du rapport.

Les conditions obligatoires en matière d'audit sont :

- Titre ;
- Forme écrite du rapport ;
- Date du rapport ; Signature du rapport ;
- Communication du rapport ;
- Présentation du rapport à l'assemblée.

Dans le rapport, l'auditeur doit expliciter les volets qu'il a vérifiés afin de limiter sa responsabilité. Par ailleurs, il précise dans son rapport :

[32] Article 24 de la loi n°10-01 du 29/06/2010

- Que les comptes annuels sont arrêtés par l'organe compétent et qu'il lui appartient d'exprimer une opinion sur ces comptes ;
- La nature et les objectifs d'une mission d'audit ;
- Qu'il ait effectué les diligences estimées nécessaires selon les normes de la profession et que celle-ci lui apporte une base raisonnable à l'expression de son opinion.

L'opinion exprimée dans le rapport doit être juste reflet des conclusions de la mission telles que reflétées par le dossier et la note de synthèse et être compréhensible par tout lecteur, même non avisé. Une opinion d'audit approprié dépend de :

- L'évaluation des résultats des travaux d'audit ;
- L'étendue de ces travaux ;
- La conformité aux principes comptables édictés par le système comptable financier (SCF) ;
- L'information présentée ;
- Autres informations financières communiquées avec les états financiers.

La prise en compte du caractère significatif est primordiale dans la formation de l'opinion. Le caractère significatif doit être jugé aussi bien sur des critères quantitatifs que qualitatifs.

6 – 2 Forme du rapport

Le rapport comporte :

- Le titre : « rapport du commissaire aux comptes » ;
- L'organe à qui le rapport est destiné ;
- Une introduction dans laquelle il est fait mention de :
  - L'origine de sa nomination,
  - L'exercice sur lequel porte le rapport,
  - La nature des comptes joints (comptes annuels ou consolidés),
  - L'entité dont les comptes sont certifiés,

- La présentation des trois parties du rapport et le rappel des rôles respectifs des organes compétents pour arrêter les comptes ;

- Les trois partie du rapport sont la certification (opinion), la justification des appréciations et les vérifications et informations spécifiques prévues par les textes légaux ;
- La date du rapport ;
- La signature sociale de la société des commissaires aux comptes ;
- La signature du commissaire aux comptes.

6 – 3 Le contenu du rapport d'audit

Le rapport d'audit comprend :

- **L'opinion sur les comptes annuels ou la certification des comptes conduisant à formuler une opinion sur les comptes**

Cette certification nécessite la mise en œuvre de procédures d'audit, répondant à des normes qui permettent de se forger une opinion sur la régularité, la sincérité et l'image fidèle que donnent les comptes.

L'auditeur mentionne les objectifs et la nature de la mission d'audit. Il précise les travaux effectués conformément aux normes internationales d'audit (ISA) ou normes Algériennes d'audit (NAA) en vigueur. Tous ces éléments constituent une base raisonnable à l'expression de son opinion sur les comptes annuels. Son opinion peut prendre l'une des trois formes suivantes :[33]

- Certification sans réserve

Le commissaire aux comptes a pu mettre toutes les diligences qu'il a estimées nécessaires au cours de ces contrôles sans aucune restriction.

Le résultat de ses contrôle s'est révélé satisfaisant, il a obtenu l'assurance raisonnable (assurance élevée, affirmative) que les comptes sont établis selon les règles et les

[33] Bruno Bachy, Michel Sion ; Analyse financière des comptes consolidés normes IAS/IFRS, Dunod, 2009, Paris, P.24.

principes applicables en Algérie ; l'information donnée dans les comptes (y compris l'annexe) est suffisante.

- Certification avec réserve

Le commissaire aux comptes est en désaccord avec le choix ou l'application de certaines règles comptables. L'incidence de ce désaccord est significatif ne peut pas l'amener à refuser de certifier les comptes. Il va émettre une réserve.

Il n'a pas pu mettre en œuvre toutes les diligences qu'il a estimées nécessaires, des limitations lui ont été imposées (le plus souvent par les dirigeants qui lui ont été refusé la confirmation des clients ou, en cas d'incendie, les documents et justificatifs ont disparus).

- Refus de certifier

Le commissaire aux comptes est en désaccord avec le choix ou l'application de certaines règles comptables.

L'incidence de ce désaccord est importante et affecte les comptes dans leur ensemble. Le commissaire aux comptes n'a pas pu mettre en œuvre toutes les diligences qu'il estimait nécessaires. Il ne peut pas se forger une opinion sur les comptes.

- **Le paragraphe d'observation**

Le rapport peut comporter un paragraphe distinct inséré après les opinions pour attirer l'attention sur un point qui concerne les comptes.

En cas d'incertitude sur la continuité d'exploitation, le commissaire aux comptes formule une observation dans son rapport. Il s'agit maintenant d'une déclaration du commissaire aux comptes indépendante du fait puise être correctement donnée par l'entité.

- **La justification des appréciations**

La justification des appréciations est destinée à motiver l'opinion émise, elle doit permettre au destinataire du rapport de mieux comprendre les raisons pour lesquelles le commissaire aux comptes ou l'auditeur a émis son opinion sur les comptes.

La loi de sécurité financière en France du 1er août 2003 oblige désormais le CAC à justifier ses appréciations : «Justifiant de leurs appréciations, les commissaires aux comptes certifient que les comptes annuels sont réguliers et sincères et donnent une image fidèle des opérations de l'exercice écoulé ainsi que de la situation financière et du patrimoine de la société à la fin de cet exercice.

Lorsqu'une société établit des comptes consolidés, justifiant de leurs appréciations, les commissaires aux comptes certifient que les comptes consolidés sont réguliers et sincères et donnent une image fidèle du patrimoine (…)".

Cette nouvelle disposition s'applique aux rapports émis sur les comptes clos après la date de publication de la loi et, par conséquent, au rapport général sur les comptes annuels et au rapport sur les comptes consolidés de l'exercice 2003.

Par ailleurs, l'avis que l'auditeur est amené à donner sur le document de référence ou le prospectus établi par les sociétés faisant appel public à l'épargne doit également comporter la justification des appréciations effectuées concernant les comptes ayant fait l'objet d'un rapport d'audit.

La justification des appréciations constitue, selon la Compagnie nationale des commissaires aux comptes (CNCC) de la France, une explicitation des appréciations effectuées par l'auditeur et, ce faisant, une motivation de l'opinion émise (avis technique, février 2004). Celles-ci sont liées, le plus souvent en toute logique, à des sujets complexes (évaluations difficiles, décisions importantes, choix d'une méthode comptable entre plusieurs possibles, application délicate d'un principe comptable, existence d'incertitudes par exemple relatives à la continuité …) faisant déjà l'objet d'une information dans l'annexe car nécessitant, de la part des dirigeants, des commentaires pertinents et appropriés. En outre, au titre de la justification de ses

appréciations, l'auditeur doit faire état de la cohérence de son opinion émise sur les comptes avec les observations éventuellement formulées dans son rapport sur le rapport des présidents de SA relatif aux procédures de contrôle interne. Il n'est pas un dispensateur d'informations mais il doit éclairer sa démarche d'audit et les fondements de son opinion sur les comptes, a précisé la compagnie nationale des commissaires aux (CNCC) dans son avis technique de février 2004. En revanche, la justification des appréciations revêt une importance très particulière dans un contexte d'élaboration et de contrôle de l'information financière faisant appel au jugement professionnel. Le processus d'élaboration et de contrôle de l'information financière nécessite l'exercice du jugement par les professionnels du chiffre.

Le préparateur des comptes exerce son jugement pour la traduction comptable d'un certain nombre de transactions ou d'événements spécifiques et l'auditeur met en œuvre son jugement professionnel pour valider les hypothèses ou estimations retenues par la direction et évaluer le risque que les états financiers comportent des erreurs significatives.

Pour l'exercice de leurs jugements, le préparateur de la comptabilité doit maitriser les normes IAS/IFRS, l'auditeur doit maitriser les normes comptables et les normes d'audit locales ou internationales (ISA) alors que l'utilisateur de l'information est seulement supposé avoir une connaissance raisonnable des affaires et des activités économiques.

L'auditeur retient dans son rapport les appréciations qui lui sont apparues importantes, notamment :

- Les options retenues dans le choix des méthodes comptables ou dans leurs modalités de mise en œuvre lorsqu'elles ont des incidences majeures sur les résultats ou la situation financière ou sur la présentation d'ensemble des comptes ;
- Les estimations comptables importantes manquant de données objectives et impliquant le jugement professionnel ;

- La présentation d'ensemble des états financiers, qu'il s'agisse du contenu de l'annexe ou des états financiers de synthèse. Cela peut inclure des commentaires relatifs au contrôle interne de l'entité.

Lorsque la justification des appréciations du commissaire aux comptes s'inscrit dans le cadre de l'exposé des motivations fondant une certification avec réserve, ou un refus de certifier, celle-ci trouve sa place avant l'expression de l'opinion émise sur les comptes.

Dans le cas d'une certification sans réserve, la justification des appréciations figure après l'expression de l'opinion. De ce qui précède, nous pouvons dire que le rapport d'audit est le seul outil de communication des commissaires aux comptes vers les utilisateurs des états financiers.

La définition de son contenu constitue un enjeu majeur pour contribuer à la fiabilité et à la transparence de l'information financière et la justification des appréciations constituent une réponse à l'information gap. L'objectif de cette appréciation est de faciliter la lecture et l'interprétation des états financiers par les utilisateurs.

- **Les vérifications et informations spécifiques**

L'audit légal ou le commissariat aux comptes ne se limite pas à la mise en œuvre de l'audit financier conduisant à la certification des comptes ; il comprend également des obligations de contrôles et d'informations spécifiquement prévues par le code de commerce.

Donc, les vérifications spécifiques sont des travaux complémentaires de contrôle prévus par la loi.

Elles portent sur le respect des dispositions légales et sur des informations données aux actionnaires en application des textes légaux et réglementaires. Le commissaire aux comptes doit vérifier les informations contenues dans les documents suivants, si l'entité est tenue de les établir :

- compte de résultat et plans prévisionnel,
- situation de trésorerie.

Le commissaire aux comptes vérifie la sincérité et la concordance avec les comptes annuels :

- des informations données dans le rapport de gestion ;
- des informations données dans les documents adressés aux actionnaires : projet de résolution soumis à l'assemblée, tableau des filiales et participations, bilan social, caution donnée… ;
- des documents de la société liés aux prises de participation et de contrôle et à l'identité des détenteurs du capital.

Le commissaire aux comptes établit un rapport dit « rapport spécial » sur les conventions réglementées dont il a été avisé ou qu'il a découvertes à l'occasion de sa mission.

Les conventions réglementées[34] concernent, en particulier, les conventions entre deux sociétés anonymes ayant des administrateurs communs, et les conventions intervenant entre une société et l'un de ses administrateurs. Elles donnent lieu à un rapport spécial qui doit être présenté à l'assemblée générale visant à informer les actionnaires afin de leur permettre de se prononcer.

En application des dispositions du code de commerce, le commissaire aux comptes certifie exacte le relevé des rémunérations versées aux dix personnes les mieux rémunérées établi par les sociétés par actions.

Lieu, date et signature

Le rapport est daté, il s'agit de la date de contrôle. Le commissaire aux comptes a apprécié les faits dont il a eu connaissance jusqu'à cette date. Il engage sa responsabilité. En cas de désaccords du commissaire aux comptes, il n'y a qu'un seul rapport avec différentes opinions.

[34] Article 672 du code de commerce, loi 93-08

6 – 4 La communication des rapports

Le rapport général doit être déposé au siège social ou au lieu de la direction administrative de l'entité contrôlée au moins quinze jours avant la date de l'assemblée générale.

Celui-ci est alors adressé aux actionnaires de l'entité auditée, ou bien tenu à leur disposition. Il est ensuite déposé par la société au greffe du tribunal de commerce dans le mois qui suit l'assemblée.[35] En d'événements postérieurs survenus après la signature du commissaire aux comptes, celui-ci doit rédiger une communication dont il est donné lecture lors de la réunion de l'organe appelé à statuer sur les comptes. Une étude de la compagnie nationale des commissaires aux comptes France, publiée en février 2011, montre l'écart qui existe entre le contenu du rapport du commissaire aux comptes et le rôle attendu par le public de celui-ci. En effet, le rapport du commissaire aux comptes requiert un niveau de connaissance technique élevé qui n'a pas à la portée de tous.

Les actionnaires minoritaires ne comprennent pas les justifications alors qu'ils sont les destinataires privilégiés du rapport du commissaire aux comptes.[36]

6 – 5 Rapport portant vérification du rapport de gestion et rapport consolidé de gestion

Le rapport de gestion est un document qui inclut des informations complémentaires aux états financiers et qui du point de vue de la direction explique le résultat que l'entité a obtenu au cours de la période visée par les états financiers ainsi que sa situation financière et ses perspectives d'avenir et sert à renseigner les utilisateurs et un outil d'information présentant l'activité de l'entité et ses perspectives. Il est utilisé par l'entreprise pour faire part de l'efficacité de son système de contrôle interne, l'organisation et sa hiérarchie, ses rapports avec les clients, fournisseurs et son banquier[37]. Il est adressé aux actionnaires.

[35] Décret exécutif n°11-202 du 26/05/2011, fixant les normes des rapports du commissaire aux comptes, les modalités et délais de leur transmission. JO n°08 du 01 juin 2011.
[36] Christelle BARATAY, « Comptabilité et audit : 48 fiches pour acquérir les connaissances nécessaires », Edition Gualino, 2016-2017, P.223.
[37] Alan WILIS, « 20 questions que les administrateurs devaient poser sur le rapport de gestion », comptables professionnels agrées du canada (CPA) 2008, P.5.

Dans le cadre d'un groupe, le rapport de gestion (proprement dit) est relatif aux comptes sociaux de la société mère alors que le rapport consolidé de gestion est relatif à l'ensemble du groupe[38]. L'auditeur est tenu d'ajouter dans leur rapport général un paragraphe consacré à l'appréciation de la sincérité et la concordance des informations d'ordre comptable rédigées dans le rapport de gestion par rapport à celles présentées dans les états financiers.

6 - 6 Rapport d'audit sur des comptes intermédiaires

Les états financiers intermédiaires sont comme les états financiers, contenant un jeu complet d'états financiers concernant une période intermédiaire.

Les comptes intermédiaires qui ont vocation à être diffusés à des tiers ; ils ont établis selon les mêmes principes et méthodes comptables que des comptes annuels et comprennent[39] :

- un bilan ;
- un compte de résultats ;
- un tableau de flux de trésorerie ;
- un tableau de variation des capitaux ;
- une annexe.

L'audit financier des comptes intermédiaires porte principalement sur :

- les comptes intermédiaires, éventuellement consolidés, établis à l'initiative de l'entité dès lors que cette dernière demande à son commissaire aux comptes d'émettre un rapport d'audit en dehors d'une obligation légale ou réglementaire spécifique ;
- les comptes intermédiaires, éventuellement consolidés, d'entités comprises, ou destinées à entrer, dans le périmètre de consolidation, pour lesquelles un rapport d'audit est demandé au commissaire aux comptes de la société consolidante.

[38] Rober OBERT, Marie Pierre MAIRESSE et Arnaud DESENFANS « DSCG 4 Comptabilité et Audit »Edition Dunod 2019 Paris, P.24.
[39] Ordre des experts comptables, « Guide pratique : Mission d'examen limité des comptes annuels », CSOEC novembre 2013, P.110.

Les normes d'audit prévoient un rapport d'examen limité dans les deux mêmes situations créées par une demande de l'entité auditée.

En revanche, l'examen limité prévu par les normes sur les comptes intermédiaires que les sociétés cotées doivent établir, fait partie de la mission générale du commissaire aux comptes.

Il est obligatoirement mené, et non pas demandé par les dirigeants de l'entité auditée. En général, un examen comprend seulement une analyse, des demandes d'informations et des entretiens (plutôt que des procédures d'audit détaillées) et ne donne pas toujours lieu à la présentation d'un rapport d'examen en bonne et due forme aux actionnaires. Un examen fournit un niveau d'assurance moins élevé que celui que procure un audit. Le rapport de gestion d'un émetteur n'est ni audité ni examiné par l'auditeur.

7 - Communication sur la mission avec les personnes constituant le gouvernement d'entreprise

Le gouvernement d'entreprise (ou gouvernance d'entreprise), traduction du terme anglo-saxon « coporate gouvernance », est le système par lequel les entreprises sont dirigées et contrôlées. Il s'agit de « l'ensemble des mécanismes organisationnels qui ont pour effet de délimiter les pouvoirs et d'influencer les décisions des dirigeants autrement dit, qui gouvernent leur conduite et délimitent leur espace discrétionnaire. Le commissaire aux comptes communique aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise les problèmes apparus à l'occasion de sa mission auxquels ces personnes sont intéressées dans l'exercice de leurs fonctions. Le terme gouvernement d'entreprise désigne les personnes ou les organes qui ont la responsabilité de définir la stratégie et les politiques de l'entité et qui sont impliquées dans la supervision et le contrôle des activités de celle-ci. Dans le contexte de l'audit, Il y a lieu, tout d'abord, d'informer les organes ou personnes chargés de la gouvernance du client, notamment le comité d'audit, de la nature des services fournis et de l'importance des honoraires facturés. Ainsi, l'équipe de mission doit adresser au comité d'audit du client une lettre de mission dans laquelle elle précise les modalités de déroulement de la mission, la nature des prestations

et le nombre d'heures auxquelles correspondent les honoraires stipulés ainsi que ses obligations et les limites à ces obligations.

En outre, les membres de la mission doivent discuter périodiquement avec le comité d'audit du client des questions d'indépendance. En effet, le dialogue est de nature à améliorer la relation entre les membres de la mission et le comité d'audit et surtout, à faire adhérer le client aux principes sous-jacents à l'indépendance de l'auditeur et par conséquent à l'encourager à mettre en place les mesures nécessaires pour préserver cette indépendance.

Le code d'éthique de l'IFAC souligne que, dans le cas particulier d'un client de services d'audit, le cabinet doit communiquer verbalement et par écrit au moins une fois par an, toutes les relations entre le cabinet, les autres entités du réseau et le client qui, selon le jugement professionnel du cabinet, peuvent raisonnablement être considérés comme ayant une incidence sur l'indépendance.

7 – 1 Informations des organes sociaux

Les commissaires aux comptes portent à la connaissance du conseil d'administration ou du directoire et du conseil de surveillance, selon le cas :

"1° Les contrôles et vérifications auxquels ils ont procédé et les différents sondages auxquels ils se sont livrés ;

"2° Les postes du bilan et des autres documents comptables auxquels des modifications leur paraissent devoir être apportées, en faisant toutes observations utiles sur les méthodes d'évaluation utilisées pour l'établissement de ces documents ;

"3° Les irrégularités et les inexactitudes qu'ils auraient découvertes ;

"4° Les conclusions auxquelles conduisent les observations et rectifications ci-dessus sur les résultats de l'exercice comparés à ceux du précédent exercice.

Le commissaire aux comptes communique à tous moments, et dans les formes qu'il juge utiles, avec les dirigeants pour examiner les problèmes apparus dans l'accomplissement

de sa mission. : «La communication du commissaire aux comptes aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise peut être verbale ou écrite.

7 – 2 Informations des actionnaires

L'auditeur doit présenter à l'assemblée générale des actionnaires, différents rapports à différentes occasions :

- Rapport général ; opinion sur les comptes.
- Rapport spécial ; sur les conventions ;
- Autres rapports ; attestations au moment de la suppression du droit préférentiel, émission d'obligations convertibles en action, émission de certificat d'investissement, réduction du capital, transformation de la société, augmentation du capital par compensation des créances.

Exercices

Exercice n°01 Vous avez été mandatés (es) par la direction générale de l'entreprise « l'hirondelle ». SA″ pour faire un audit comptable et financier.

Les recherches effectuées par votre équipe d'audit ont permis de collecter les informations suivantes sur les documents de synthèse relatifs à l'exercice N.

Bilan au 31 décembre N

ACTIF	Montants	PASSIF	Montants
Immobilisations incorporelles	2 000 000	Capital social	4 900 000
Immobilisations corporelles	4 000 000	Résultat de l'exercice	100 000
Stocks	400 000	Dettes de financement	900 000
Créances de l'actif circulant	800 000	Dettes du passif circulant	1000 000
Trésorerie-actif	200 000	Trésorerie-passif	500 000
Total général	7 400 000	Total général	7 400 000

Compte de Résultats au 31/ décembre N (en compte)

Charges	Montants	Produits	Montants
Charges d'exploitation	1 400 000	Produits d'exploitation	1 900 000
Charges financières	600 000	Produits financiers	300 000
Charges non courantes	300 000	Produits non courants	200 000
Résultat de l'exercice	100 000		
Total Général	2 400 000	Total Général	2 400 000

L'examen des immobilisations corporelles a révélé les informations suivantes sur certaines immobilisations :

Eléments	Date d'acquisition	Valeur d'origine	Taux d'amortissement	Amortissement de l'exercice N
La machine	01/01/N-4	1 000 000	25 %	250 000
M.M.Bureau	01/07/N	800 000	20 %	160 000
Terrain	01/01/N	900 000	5 /%	45 000
Total		2 700 000		455 000

L'examen des comptes de passif a permis de relever les informations suivantes :

1. Les dettes de financement comprennent un montant de 100 000 DA relatifs à des crédits contractés le 01/10/N. L'échéance de paiement est prévue le 01/02/N+1. L'argent a été mis en caisse.
2. Parmi les charges d'exploitation, 600 000 DA ont été affectés aux charges de personnel.
   10 % de ce montant ont été versés par chèque à un personnel occasionnel.
3. Une facture d'achat d'un montant de 500 000 DA n'a pas été retrouvée par le comptable.
4. Des achats et des ventes ont été réalisés à crédit et ont été respectivement comptabilisés TTC pour 600 000 DA et 240 000 DA.

Travail à faire :

Dans le cadre de votre mission d'audit, vous avez constaté des erreurs et vous avez adopté la démarche suivante :

1. Corriger les erreurs au livre-journal
2. Présenter le bilan et le compte de résultats révisés
3. Faire une analyse de la situation financière de l'entreprise ″ l'hirondelle ″
4. Présenter un rapport d'audit à la direction générale.

Exercice n°2

Diplômé(e) d'expert-comptable. En Septembre N, vous avez intégré le cabinet d'audit « ARCAM » dont vous êtes actuellement son collaborateur.

En juin N+1, le président du conseil d'administration de la société anonyme «ARCAM », spécialisée dans la production et la commercialisation des meubles de maison, contacte votre cabinet pour effectuer une mission d'audit comportant plusieurs dossiers des exercices N et N+1.

L'associé de votre cabinet décide de vous charger de cette nouvelle mission et met à votre disposition une assistante débutante qui vous apportera son aide et que vous devrez former puisqu'il s'agit de sa première mission d'audit.

L'équipe d'audit est, ainsi, constituée de :

- Associé : Mr Alami. ;

- Chef de mission : Vous-même ;

- Assistante débutante : M^{lle} Fatima.

Dossier n°1 : Démarche générale d'audit

Mademoiselle Fatima vous demande de lui apporter des éclaircissements quant à la démarche générale de déroulement d'une mission d'audit et vous pose les questions suivantes :

Travail à faire

1. Préciser la démarche à suivre pour évaluer le contrôle interne.

Dossier n°2 : Evaluation du contrôle interne – Cycle Achats/Fournisseurs

Lors de la phase dite d'intérim de votre mission, vous avez réalisé l'étude des procédures du cycle achats-fournisseurs caractérisé par le volume important de retours pour non-conformité.

Cette étude vous a notamment permis de relever les éléments suivants :

- Tout demandeur exprime son besoin en termes de désignation, quantité, qualité, délai de livraison… au niveau d'une demande d'achat qui est envoyée au service des achats pour traitement. L'acheteur procède systématiquement à la consultation de trois fournisseurs avant de placer sa commande ;

- Lors de la commande des matières aux fournisseurs, un bon de commande est établi en trois exemplaires, l'un est classé au niveau du service des achats, le deuxième est envoyé au fournisseur par fax et le dernier est envoyé à la comptabilité ;

- Les matières sont livrées au niveau du magasin où il est procédé à un contrôle quantitatif consistant en un rapprochement entre les quantités réellement reçues et les quantités figurant au niveau du Bon de Livraison du fournisseur. En cas de contrôle satisfaisant, un Bon de Réception est édité en double exemplaire dont un est envoyé à la comptabilité ;

- Les factures reçues par le service comptable font l'objet d'un rapprochement avec le bon de commande et le bon de réception préalablement à toute comptabilisation. L'enregistrement comptable des achats est toujours imputé suivant la date de la facture. Une fois comptabilisée, la liasse (Facture, BR, BL, BC) est classée au niveau de l'échéancier ;

- A l'échéance, la liasse est ressortie de l'échéancier et présentée au service trésorerie qui procède à l'établissement du chèque qu'il présente à la direction générale pour signature ;

- Le service comptabilité n'est pas systématiquement informé des matières retournées, ni des autres litiges avec les fournisseurs.

Travail à faire

1. Rédiger une note de synthèse précisant les faiblesses du contrôle interne afférentes au cycle achats-fournisseurs, les risques qu'elles génèrent, ainsi que les recommandations que vous formulerez.

Dossier n°3 : Contrôle des comptes – Examen analytique

Dans le cadre de votre contrôle des comptes de la Société «l'hirondelle », vous avez décidé d'effectuer un examen analytique sur les trois dernières années en retenant les quatre ratios suivants :

- Couverture à terme = (TVP + Trésorerie)/Dettes à moins d'un an
- Indicator de stock = (Stock MP + Stock PF)/ (Achats +Variation Stock)

- Rotation fournisseurs=Fournisseurs / (Achats+ Autres charges externes) x360
- Rotation clients = 360 *Clients / (ventes)

Voici quelques données chiffrées de la société «l'hirondelle ».

Données	**N**	**N-1**	**N-2**
Achats	19 488	8 707	11 442
Variation de stock	126	- 740	120
Autres charges externes	5 195	2 440	3 772
Charges de personnel	4 488	2 479	2 110
Ventes	34 066	17 325	23 797
Stock de MP	837	963	223
Stock de PF	560	696	1 284
TVA/achats	4 291	1 258	1 401
TVA/ventes	4 622	2 611	3 018
Clients	5 921	4 451	6 692
Fournisseurs	3 713	2 996	3 771
TVP	780	973	-
Trésorerie	833	4 695	112
Dettes à moins d'un an	6 960	7 797	5 600

Travail à faire

1. Donner une définition de la technique d'examen analytique (ou revue analytique) et mettre en évidence sa portée ;
2. Effectuer l'examen analytique de la Société «l'hirondelle» (se limiter aux ratios indiqués) ;
3. Rédiger, en fonction de votre analyse, dans les grandes lignes une analyse des risques d'audit incluant les contrôles spécifiques qui vous semblent nécessaires.

Dossier n°4 : Evénements Postérieurs à la clôture

Le Directeur Financier de la société «l'hirondelle», vous informe de sa préoccupation par certains événements importants survenus entre le 31 décembre et la date de la réunion du conseil prévue pour le 15 avril N+1.

Événement 1 :

Plusieurs créances de la Société sont devenues d'un recouvrement incertain postérieurement au 31/12/N. La situation relative à ces créances est résumée dans le tableau suivant (en DA) :

Client	Date de la vente	Montant TTC	Observations
GAMMA	30/10/N	118 600	Dépôt de bilan : 15/01/N+1 Peu d'espoir pour les chirographaires
DELTA	20/07/N	296 500	Dépôt de bilan : 02/10/N (*)
PI	14/01/N+1	71 160	Fuite de l'ancien dirigeant (**)

(*) Pour l'arrêté au 31/12/N, une provision de 50% avait été décidée
Mais le 02/03/N+1, le tribunal a prononcé la liquidation des biens. L'actif ne permettra pas le remboursement de la totalité des créances privilégiées.

(**) Après sa fuite, un "trou" de 50 millions a été découvert.

Événement 2 :

En juillet N-1, la Société «l'hirondelle», s'est porté caution d'une entreprise de la même branche avec laquelle un rapprochement était envisagé, pour une somme de 500.000 DA. En février N+1, à la suite d'un dépôt de bilan de cette entreprise, la Société «l'hirondelle », s'est vu réclamer une somme de 400.000 DA au titre de la garantie qu'elle avait donnée.

Événement 3 :

Le 25 janvier N+1, la Société « New Deal» qui assure la fourniture de 80% des approvisionnements de la Société «l'hirondelle», a décidé l'arrêt de son activité devenue déficitaire. Au 31 décembre N, la dette de la Société envers « New Deal »i s'élève à 593.000 DA, correspondant à la dernière livraison du 15/12, payable à 60 jours

Travail à faire

1. Analyser pour chaque événement :

- son incidence comptable ;
- son implication pour le Commissaire aux Comptes en matière de certification.

Dossier n°5 : Opinion d'audit

Suite à la circularisation (confirmation externe) des avocats, vous avez identifié l'existence d'importants litiges sociaux.

Après investigation, vous avez découvert que la Société «l'hirondelle », a engagé en N un plan de restructuration de l'une de ses activités (activité mobilier pour chambre d'enfants) ce qui l'a conduit à licencier 32 salariés sur 80.

La Société n'a pas voulu, compte tenu des résultats de l'année plutôt modestes, provisionner cette restructuration, les indemnités de préavis et de licenciement correspondantes. La Société «l'hirondelle », décide de présenter les comptes en leur état actuel aux actionnaires.

Travail à faire

1 Donner une définition du Seuil de Signification ;
2 Rappeler les règles de détermination du Seuil de Signification ;
3 Mettre en évidence le lien existant entre le Seuil de Signification et l'opinion de l'auditeur sur les Etats de Synthèse ;
4 Quelle sera votre attitude, en matière d'opinion, face à la situation de la Société «l'hirondelle »,

Conclusion

L'auditeur financier légal a des obligations légales et réglementaires envers les utilisateurs du rapport d'audit, étant donné qu'il représente l'agent économique indépendant et techniquement compétent qui renforce la crédibilité de l'information financière produite et communiquée par l'entité, et par conséquent la personne qui défend leurs intérêts. A travers ce polycopié de cours, nous avons démontré comment l'audit financier est soumis à un puissant formalisme destiné à augmenter son efficacité et à lui fournir la légitimité attendus par toute la société entière.

Son rôle de garant de l'information financière lui impose de respecter les étapes et d'utiliser les techniques d'audit financier qui sont communes et identiques à tous les auditeurs légaux du monde techniquement développé. Ces similitudes n'ont pas lieu d'étonner car la majorité des organisations professionnelles du monde sont membres de l'IFAC que l'un de ses objectifs est l'harmonisation au niveau mondial les normes et méthodes d'audit. Afin de collecter les éléments probants suffisants et appropriés qui vont permettre à l'auditeur d'obtenir une assurance raisonnable que les états financiers, pris dans leur ensemble ne comportent pas d'anomalie significative et par conséquent, de fournir une opinion sur la fiabilité de l'information financière produite et communiquée par l'entité à tous les utilisateurs de l'information, l'auditeur utilise des outils tels que les questionnaires et le diagramme de circulation de l'information, et mis en œuvre une ou plusieurs techniques tels que la revue analytique, observation physique, la conformation directe ..., lors de chacune des étapes d'audit conduisant à la certification, ces techniques qui font aujourd'hui le plus souvent appel à des logiciels d'aide à l'audit.

Bibliographie

Ouvrages

- Alan WILIS, « 20 questions que les administrateurs devaient poser sur le rapport de gestion », comptables professionnels agrées du canada (CPA) 2008, P.5

- Antoine Mercier et Philipe Merle, « Mémento pratique : Audit et Commissariat aux comptes », Edition Français Lefebvre Paris 2011, P.

- Armand Dayan et autres, « Manuel de Gestion – volume 1 », Ellipses Edition Paris 1999, P.896-897-899

- AOUAME Abdelouahab, « Audit légal : de la préparation de la mission au rapport final », Edition 2013, Maroc, P.16.

- ATH, « Expertise comptable : Etablissement des comptes annuels », Edition CLET juin 1987, P.92.
- Bertin Elisabeth, Godowski Cristophe et Khelassi Rédha, « Manuel comptabilité et Audit », édition Bertin, Alger 2012, P.538-539.
- Bruno Bachy, Michel Sion ; Analyse financière des comptes consolidés normes IAS/IFRS, Dunod, 2009, Paris, P.24.
- CRIPP – Guide pratique, « Auditer l'environnement du contrôle », Edition IFACI- Avril 2011.P, 03.
- Gérard LEJEUNE et Jean Pierre EMMERICH, « Audit et Commissariat aux comptes », Edition Gualino Paris 2007.P.83.
- Gérard VALIN et autres, « CONTROL & ADUTOR », Edition DUNOD, Paris 2006, P.169
- Hervé HUTIN, « Toute la finance », Editions d'organisation 2005, P.203.
- Hugues ANGOT, Christian FISHER et Boudouin THEUNISSEM, « Audit comptable, Audit informatique »Editions De Boeck, Bruxelles 2004. P.130
- Jacques RENARD, « Audit interne : Ce qui fait débat », Edition Maxima Paris, P.168.

- KROLL P. et FIORI D., « les métiers de l'audit – le guide 2010-2011 », Edition l'étudiant, Paris P.171.
- LARENT P. et PIERRE T., « Pratique de l'audit opérationnel », Editions d'organisations 2003, P.65.
- Mohamed HAMZAOUI, « Audit : Gestion des risques d'entreprise et contrôle interne, Normes ISA 200, 315, 330, 500 », Editions Pearson Education France, 2008, P.42
- NE SADI et A. MAAZOUZ, « Pratique de commissariat aux comptes en Algérie », Edition Société nationale de comptabilité 1999, P.24.
- Odile Barbie, Laurent Didelot et Jean Luc Siegwart, « Comptabilité approfondie : Manuel et Applications », Edition Nathan Paris 2014, P.745.
- Pascal SIMON ; « Audit financier, collection AUDIT », Editions d'organisation Paris, P.23.
- Pierre SCHICK, Jaques VERA et Olivier BOURROUIL-RAREGE, « Audit interne et référentiel des risques : Vers la maitrise des risques et la performance de l'audit », 2° Edition DUNOD, Paris 2014, P.31.
- Ordre des experts comptables, « Guide pratique : Mission d'examen limité des comptes annuels », CSOEC novembre 2013, P.110
- Robert OBERT, « synthèse droit et comptabilité, Audit et commissariat aux comptes- Aspects internationaux », Edition DUNOD 2006, P.6.
- Robert OBERT et Marie-Pierre MAIRESSE, « Comptabilité et audit ; Manuel et Applications », Editions Dunod, Paris 2012, P.480.
- Rober OBERT, Marie Pierre MAIRESSE et Arnaud DESENFANS « DSCG 4 Comptabilité et Audit »Edition Dunod 2019 Paris, P.24
- Société nationale de comptabilité, « Guide d'audit et de commissariat aux comptes », Edition SNC 1989, P.1102.
- Sylvain BOCCON-GIBOD et Eric VILMIT, « Boite à outils de l'auditeur financier » Edition DUNOD, 2017, P, 14.
- Code de commerce Algérien

Thèses doctorat

- Olivier HERBACH, « le comportement au travail des collaborateurs de cabinets d'audit financier : une approche par le contrat psychologique », Thèse doctorat en sciences de gestion année 2000/2001, université de Toulouse. P.4

Revue d'audit

- Revue Algérienne de comptabilité et audit, « Mission de commissariat aux comptes », Edition société nationale de comptabilité 1997.
- Chambre nationale des commissaires aux comptes, « l'auditeur, revue périodiques n°02 »octobre 2014.
- Chambre nationale des commissaires aux comptes, « L'auditeur », Revue périodique n°06, octobre 2016.

Support de cours

- Université de Marrakech, « support de cours d'audit financier » Imed ENNOURI, s

Textes législatifs et réglementaires

- Loi n°88-01 du 24/01/1988, portant autonomie des entreprises, JO n°02 du 13/01/1988.
- Loi n° 88-04 du 12/01/1988 modifiant et complétant l'ordonnance n°75-59 du 26/09/1975 portant code de commerce fixant les règles particulières applicables aux entreprises publiques économiques, JO n°02 du 13/01/1988.
- Loi n°07-11du 24/11/2007 portant système comptable financier, JO n°74 du 25/11/2007.

- Loi n°10-01du 29/06/201 relative à la profession d’expert-comptable, de commissaire aux comptes et de comptable agrée, JO n°42 du 11/07/2010.
- Décret exécutif n°96-136 du 15/04/1996 portant code de déontologie de la profession d’expert-comptable, de commissaire aux comptes et de comptable agrée, JO n°24 du 17/04/1996.
- Décret exécutif n°11-202 du 26/05/2011, fixant les normes des rapports du commissaire aux comptes, les modalités et délais de leur transmission. JO n°08 du 01 juin 2011.