

Secteur : **Gestion Commerce**

Manuel de cours

Module 302: Réaliser un audit comptable et financier

5ème semestre

Filière :

Gestion des
Entreprises
Option:
Comptabilité et
Finance



Compétence 21 : Réaliser un audit comptable et financier

Durée : 50 heures

Code : GECF - 21

Contexte de réalisation	Critères généraux de performance
<ul style="list-style-type: none"> • Individuellement • À partir : <ul style="list-style-type: none"> - De mise en situation - De problèmes représentatifs de la réalité du métier - De modèles de rapport d'audit • À l'aide : <ul style="list-style-type: none"> - De normes comptables - Des exigences réglementaires relatives à l'audit comptable et financier - De la documentation technique pertinente - D'outils de mise en œuvre de l'audit 	<ul style="list-style-type: none"> • Reconnaissance juste des normes comptables • Mise en œuvre efficace des exigences réglementaires relatives à l'audit comptable et financier ; • Prise en compte judicieuse des contraintes du programme de travail • Communication efficace • Respect des règles d'éthique et de confidentialité.
Eléments de la compétence	Critères particuliers de performance
<p>A. S'approprier les bases de l'audit comptable et financier</p>	<ul style="list-style-type: none"> • Définition appropriée de la mission d'audit • Identification juste des objectifs de l'audit ; • Appropriation correcte des principes fondamentaux régissant la mission de l'audit : <ul style="list-style-type: none"> - Approche par les risques ; - Émission d'une opinion motivée. • Appropriation correcte du statut de l'auditeur et des qualités requises ; • Identification juste des différents types d'audits • Appropriation correcte des normes de l'audit comptable et financier : <ul style="list-style-type: none"> - Les normes générales - Les normes de travail - Les normes de rapport
<p>B. Décrire les étapes de l'audit comptable et financier</p>	<ul style="list-style-type: none"> • Reconnaissance juste des étapes d'une mission d'audit : <ul style="list-style-type: none"> - Phase préliminaire - Évaluation du contrôle interne - Contrôle des comptes - Examen des comptes annuels - Travaux de fin d'exercice - Rédaction d'un rapport d'audit. • Description correcte des étapes d'une mission d'audit ;
<p>C. Mettre en œuvre les techniques et les outils de l'audit comptable et financier</p>	<ul style="list-style-type: none"> • Appropriation correcte des techniques et outils de l'audit comptable et financier : <ul style="list-style-type: none"> - Les procédures d'examen analytique ; - Les techniques de description des cycles ; - Les techniques de confirmation directe ou circularisations ; - Les dossiers et les feuilles de travail ; - Test sur le fonctionnement des contrôles ; - Techniques de validation des comptes. • Application correcte des techniques et outils de l'audit comptable et financier

SOMMAIRE

INTRODUCTION.....	5
SEQUENCE I : LES CONCEPTS FONDAMENTAUX DE L'AUDIT.....	7
Définition du manuel des normes « Audit légal et contractuel ».....	7
Définition de l'IFAC.....	7
Définition de l'Association Américaine de Comptabilité.....	7
Définition de la CNCC.....	8
Définition de la loi 15 -89 réglementant la profession des experts comptables au Maroc.....	8
OBJECTIFS ET UTILITE DE L'AUDIT.....	9
Objectifs et importance de l'Audit.....	9
Utilité de l'audit.....	11
SEQUENCE II : DIFFERENCES ENTRE AUDIT EXTERNE ET INTERNE/ AUDIT ET CONTROLE DE GESTION/ AUDIT ET INSPECTION.....	13
Différence entre l'audit et contrôle de gestion.....	13
Différence entre l'audit et l'inspection :.....	14
Différence entre Audit externe et Audit interne :.....	14
RELATIONS ENTRE LES DIFFERENTS DOMAINES D'AUDIT.....	15
Les types d'audit par domaine d'intervention :.....	15
a) L'audit de gestion :.....	15
b) L'audit opérationnel.....	15
c) L'audit financier :.....	16
Les différents niveaux d'assurances :.....	18
SEQUENCE III: DEMARCHE GENERALE DE L'AUDIT.....	19
Etape 1 : Diligences d'acceptation et de maintien des missions.....	20
Etape 2 : Diligences de planification et orientation de la mission.....	23
Organiser la réunion de planification :.....	23
Prendre connaissance de l'activité de l'entrepris, de son secteur et des normes :.....	24
Effectuer une revue analytique préliminaire :.....	26
Évaluer l'environnement de contrôle :.....	26
Identifier les risques :.....	27
Déterminer le seuil de signification préliminaire :.....	30
Identifier les composants significatifs :.....	32
Préparer le calendrier d'intervention, la répartition des tâches et le budget :.....	32
Documenter la stratégie d'audit & préparer un programme de travail :.....	32
Préparer le plan de mission :.....	33

Etape 3 : Evaluation du contrôle interne	34
Définition du contrôle interne :	35
Objectifs du contrôle interne :	36
Les composantes du contrôle interne :	37
Les différentes sources d'informations :	38
Mise en œuvre de l'évaluation du contrôle interne :	38
Les limites du contrôle interne face au risque de fraude	54
Les conséquences de l'évaluation du contrôle interne	56
Etape 4 : Obtention des éléments probants	57
Les techniques de contrôle :	57
Les techniques d'audit	60
Les dossiers de travail.....	78
Les conclusions d'audit	84
Les travaux de fin mission.....	87
Les rapports d'audit	89
CONCLUSION	92
EXERCICES	91
CORRIGES DES EXERCICES	96
CAS DE SYNTHESE.....	105
CORRECTION DU CAS DE SYNTHESE	110

INTRODUCTION

Dans le contexte actuel, force est de constater que l'entreprise connaît de profondes mutations. Elle est une cellule ouverte sur l'extérieur, moteur de l'activité économique. Par conséquent, investir nécessite aujourd'hui la mobilisation de plusieurs compétences accompagnant le promoteur tout au long de son itinéraire.

En même temps, et tout à fait logiquement, le rôle de l'Auditeur a accompagné très étroitement cette évolution et ceci à travers des missions de plus en plus adaptées aux besoins des entreprises et de leur environnement. Il va sans dire, aussi, que Gérer repose de nos jours sur l'information précise, objective, sélective et fiable. En d'autres termes, l'information a besoin d'être fiabilisée afin de servir comme base de décision et de susciter la confiance.

Désormais, quelle que soit la taille de l'entreprise, salariés, créanciers, et pouvoirs publics sont concernés par la vie de l'entité et manifestent une demande accrue d'informations sur cette dernière.

Parallèlement, l'auditeur a été investi d'une mission générale de contrôle devenue institutionnelle au profit non seulement des actionnaires, mais aussi de tous les tiers concernés (créanciers, fournisseurs, banquiers, investisseurs actuels ou potentiels, salariés) qui ont à apprécier la situation financière de l'entité et de ce fait, doivent pouvoir s'appuyer sur des documents comptables et financiers fiables.

A l'origine, l'audit est un examen critique destiné à vérifier que l'activité de l'entreprise est correctement reproduite sur les documents comptables conformément à un référentiel comptable déterminé.

En effet, le besoin de vérifier les informations comptables et financières s'est fait ressentir très tôt, d'abord sur le plan interne et ensuite au niveau externe, une manière pour l'Etat de veiller à l'application par les entreprises des normes législatives qui leur sont imposées. Cette mission sera d'ailleurs généralement confiée à des commissaires aux comptes, des fonctionnaires d'Etat ou des auditeurs contractuels dûment habilités.

Le commissaire aux comptes exerce une mission d'audit à caractère légal dans la mesure où elle est imposée par les lois sur les sociétés. Le commissaire aux comptes, nommé par l'assemblée des associés et, en cas de carence par voie de justice, a pour mission permanente de vérifier les comptes de la société, en vue d'émettre son avis sur leur régularité, sincérité et image fidèle. Il est également chargé par la loi de certaines vérifications spécifiques et de certaines missions connexes.

La certification porte sur les états financiers. Elle nécessite la mise en œuvre de l'audit, c'est-à-dire des normes de travail qui permettent au commissaire aux comptes de fonder son opinion sur la régularité, la sincérité et l'image fidèle que donnent les états de synthèse.

Le domaine de l'audit ne s'arrête plus au simple contrôle des comptes, souvent ce n'est qu'un préalable à un audit opérationnel qui suppose l'intervention dans l'entreprise sous la forme d'un projet, de spécialistes utilisant des techniques et des méthodes spécifiques, ayant pour objectifs, d'établir les possibilités d'amélioration du fonctionnement et de l'utilisation des moyens, à partir d'un diagnostic initial autour duquel le plus large consensus est obtenu et de créer au sein de l'entreprise une dynamique de progrès selon les axes d'amélioration arrêtés.

Et un audit de gestion qui 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. Il prend une connotation d'inspection et de vérification.

L'audit s'est également popularisé et même étendu à d'autres domaines plus ou moins éloignés du domaine de la finance et de la comptabilité. La liste tend à s'allonger au fur et à mesure que les besoins se font ressentir et que la sphère des services se développe.

C'est pour dire que le domaine de l'audit mérite toute l'attention que les grands cabinets d'expertise ont su lui consacrer comme une compétence à part entière.

LES CONCEPTS FONDAMENTAUX DE L'AUDIT

Définition du manuel des normes « Audit légal et contractuel »

Une mission d'audit des états de synthèse a pour objectif de permettre à l'auditeur d'exprimer une opinion selon laquelle les états de synthèse ont été établis, dans tous leurs aspects significatifs, conformément à un référentiel comptable identifié et qu'ils traduisent d'une manière régulière et sincère, la situation financière de la société, ainsi que le résultat de ses opérations et le flux de sa trésorerie.

Pour ce faire, l'auditeur met en œuvre un référentiel de travail à même de lui permettre de rassembler des éléments probants nécessaires pour tirer des conclusions sur lesquelles se fonde son opinion.

L'opinion de l'auditeur renforce la crédibilité de ces états de financiers, en fournissant une assurance élevée, mais non absolue quant à l'assertion citée au premier paragraphe ci-dessus. L'assurance absolue en audit ne peut exister, en raison de nombreux facteurs, tels que, l'utilisation de la technique des sondages, les limites inhérentes à tout système comptable et de contrôle interne, le recours au jugement et le fait que la plupart des informations probantes à la disposition de l'auditeur conduisent, par nature, davantage à des déductions qu'à des convictions.

Définition de l'IFAC

Selon l'IFAC, l'audit a pour but d'augmenter le niveau de confiance que les états financiers inspirent aux utilisateurs visés. Pour que ce but soit atteint, l'auditeur exprime une opinion indiquant si les états financiers ont été préparés dans tous leurs aspects significatifs, conformément au référentiel d'information financière applicable.

Définition de l'Association Américaine de Comptabilité

L'audit est le processus qui consiste à réunir et à évaluer de manière objective et systématique les preuves relatives aux assertions visant des faits et des événements économiques. Ceci dans le but de garantir la correspondance entre les assertions et les critères admis pour communiquer les résultats des investigations aux utilisateurs intéressés.

Définition de la CNCC

Le cadre conceptuel des interventions du commissaire aux comptes définit comme suit la mission de l'auditeur financier : « Une mission d'audit des comptes a pour objectif de permettre au commissaire aux comptes de formuler une opinion exprimant si ces comptes sont établis, dans tous leurs aspects significatifs, conformément au référentiel comptable qui leur est applicable.

Parce que le commissaire aux comptes assure cette responsabilité forte de certification des comptes, son audit est soumis à des principes d'indépendance et d'éthique. Il s'agit d'un service d'intérêt général et non d'une mission contractuelle guidée par le droit privé. Sa mission consiste notamment en :

- *L'expression d'une opinion sur la régularité, la sincérité et l'image fidèle des comptes annuels et consolidés ;*
- *La vérification de la sincérité et de la concordance avec les comptes annuels des informations financières fournies à l'assemblée générale ;*
- *La révélation au aux chefs d'entreprises les faits délictueux dont il a eu connaissance ;*
- *Le cas échéant, l'émission d'attestations à la demande de l'entité ; la prévention des difficultés dans le cadre de la procédure d'alerte dans certaines entités.*

Définition de la loi 15 -89 réglementant la profession des experts comptables au Maroc

Selon l'article premier de la loi 15-89, l'expert-comptable est celui qui fait profession habituelle de réviser, d'apprécier et d'organiser les comptabilités des entreprises et organismes auxquels il n'est pas lié par un contrat de travail. Il est seul habilité à :

- *Attester la régularité et la sincérité des bilans, des comptes de résultats et des états comptables et financiers ;*
- *Délivrer toute autre attestation donnant une opinion sur un ou plusieurs comptes des entreprises ou des organismes ;*
- *Exercer la mission de commissaire aux comptes*

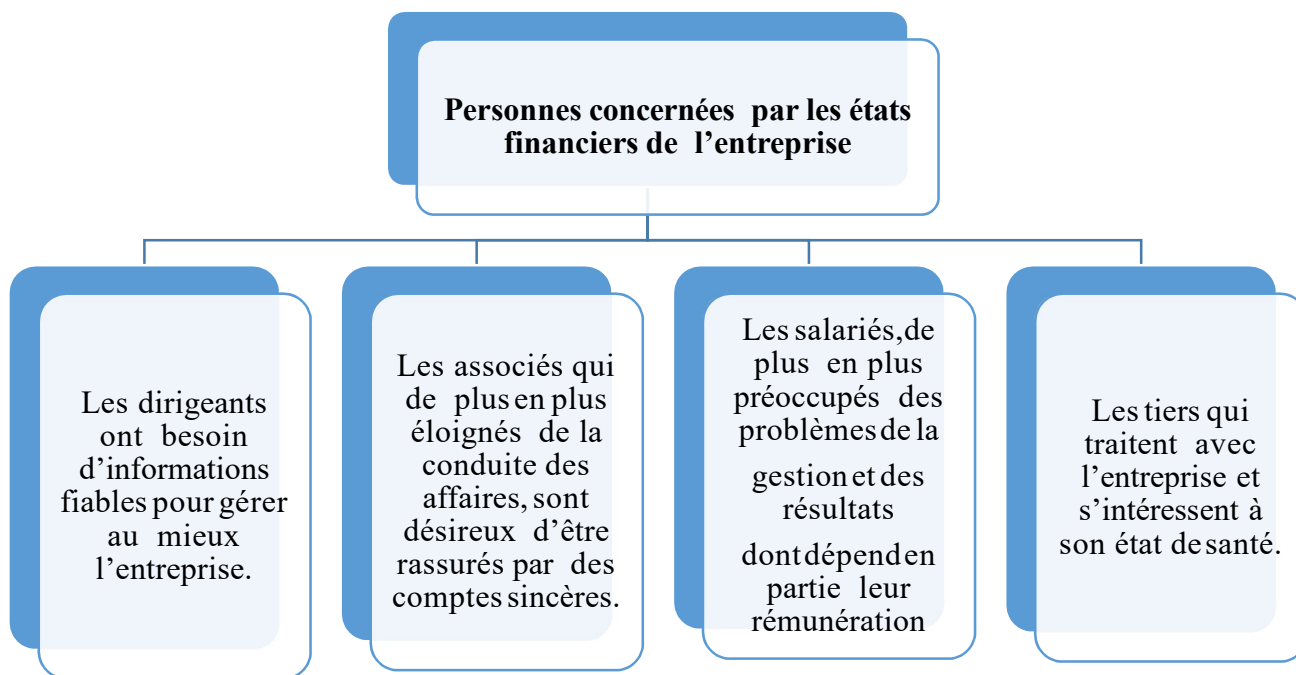
On retient alors la définition proposée par l'ordre des experts comptables qui stipule que l'audit est un examen critique auquel procède un professionnel compétent et indépendant en vue d'exprimer une opinion motivée sur la régularité et la sincérité des comptes d'une entreprise donnée. Cette définition reprend les principaux critères de l'audit :

- *Le caractère professionnel de l'examen qui exige la compétence et l'indépendance vis-à-vis de l'entité auditée ;*
- *La régularité à travers le respect de la réglementation et les principes préconisés par le référentiel comptable (CGNC), mais également des règles fixées par les normes élaborées par les organisations comptables ;*
- *La sincérité est l'application de la bonne foi des règles et des procédures comptables en fonction de la connaissance que les responsables des comptes ont de la réalité. Elle implique l'évaluation correcte des valeurs comptables et une appréciation raisonnable des risques et des dépréciations ;*
- *Et le respect de l'image fidèle, à travers le choix des méthodes de présentation ou de calcul envisageables, les mieux adaptées à la réalité de l'entreprise et à fournir les informations nécessaires à leur compréhension.*

OBJECTIFS ET UTILITE DE L'AUDIT

Objectifs et importance de l'Audit

L'audit correspond à un examen critique des états financiers, ceux-ci comprennent le bilan, le compte de résultat, les notes annexes (y compris les éléments comptables du rapport du conseil d'administration), les autres états et documents qui sont considérés comme partie intégrante des états financiers. Dans ce cas, l'entreprise poursuit un certain nombre d'objectifs, leur réalisation intéresse plusieurs partenaires :



En effet, l'auditeur ne peut procéder à un contrôle exhaustif de toutes les informations financières, il doit donc mettre en œuvre, en fonction des normes de la profession, des moyens de contrôle qui lui permettent à la fois de :

- Motiver son opinion, c'est à dire obtenir les informations probantes nécessaires et suffisantes pour démontrer que les informations sont régulières et sincères (et non pas, comme on l'entend parfois, procéder uniquement à une recherche d'erreurs) ;
- Obtenir la meilleure efficacité des moyens mis en œuvre, c'est à dire choisir le moyen, de contrôle (ou la combinaison de moyens) qui permet d'obtenir, pour chaque objectif, le meilleur rapport entre les coûts de contrôle, les risques décelés et le niveau de confiance obtenu.

Les comptes annuels d'une entité sont le reflet de son activité et le résultat du processus général de traitement de l'information qu'elle utilise. Ce processus traite des données de nature différente, à titre d'exemple :

Nature de données	Explication	Exemple
Les données répétitives	c'est à dire celles qui résultent des opérations de routines et qui sont générées régulièrement par le système	facture d'achat, de ventes, salaires, règlement d'eau, d'électricité, facture de téléphone, loyer
Les données ponctuelles	c'est à dire celles qui sont complémentaires des données précédentes mais qui sont saisies ponctuellement	Inventaire physique de fin d'exercice
Les données exceptionnelles	c'est à dire celles qui ne résultent pas de l'exploitation normale de l'entité.	Décision de réévaluation, fusion, augmentation de capital, etc.

L'entreprise apparaît donc comme un lieu où se situent des intérêts convergents mais aussi divergents voire-même contradictoires. Les comptes établis doivent être sincères et transparents.

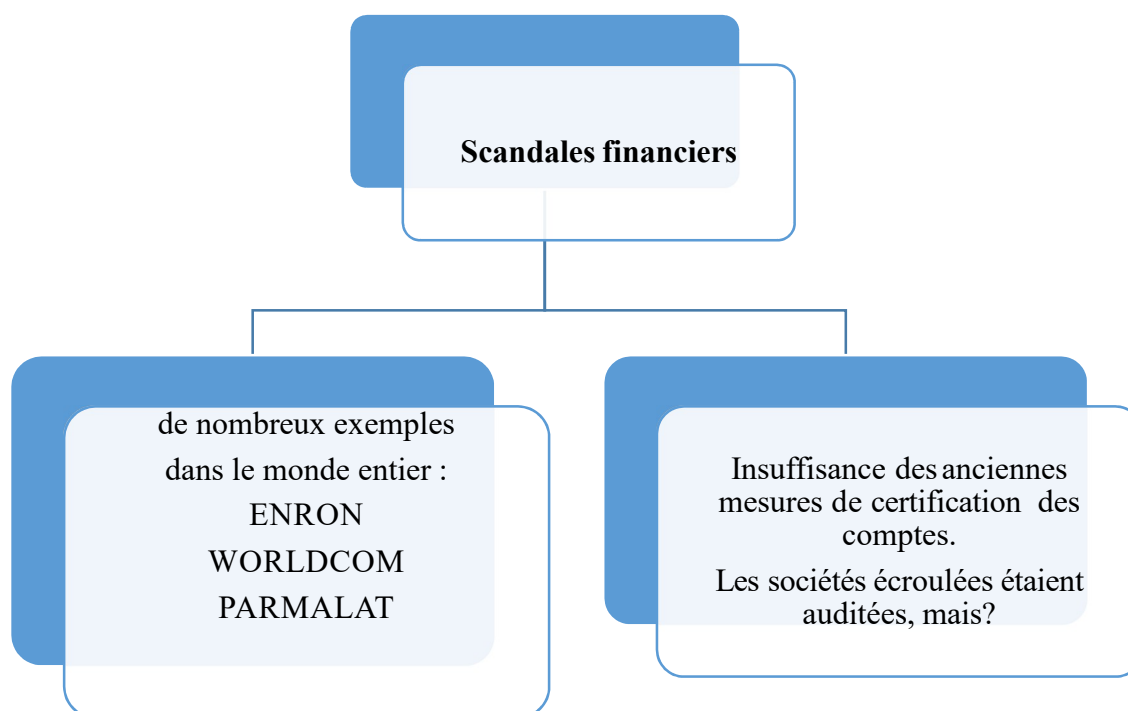
Utilité de l'audit

Les scandales financiers qui ont secoué les Etats Unis ont été marqués par la disparition de l'un des cabinets les plus connus dans le monde "Arthur Anderson" qui était classé parmi les « Big Five » en matière d'audit comptable et financier.

Ce scandale a provoqué une réorganisation et une restructuration du métier d'audit externe, et aussi la nécessité d'avoir la qualité, la compétence et sans oublier une étude approfondie des dossiers de travail.

Enron n'était pas toute seule, mais y'avait des ententes avec le cabinet international Arthur Anderson, ce dernier a détruit plus d'une tonne de documents concernant cette société et par voie de conséquence il est devenu complice.

Cette affaire est à l'origine de nouvelles lois et des règles rigides en matière du traitement comptable afin d'assurer une transparence des comptes (la loi Sarbanes-Oxley (2002) et la loi sur la sécurité financière en France en 2003).



Il fallait trouver d'autres mesures pour redonner confiance aux partenaires de l'entreprise, surtout aux pourvoyeurs de fonds :

Loi SARBANES-OXLY aux USA, Loi sur la sécurité financière en France et des lois similaires un peu partout dans le monde.

DIFFERENCES ENTRE AUDIT EXTERNE ET INTERNE/ AUDIT ET CONTROLE DE GESTION/ AUDIT ET INSPECTION

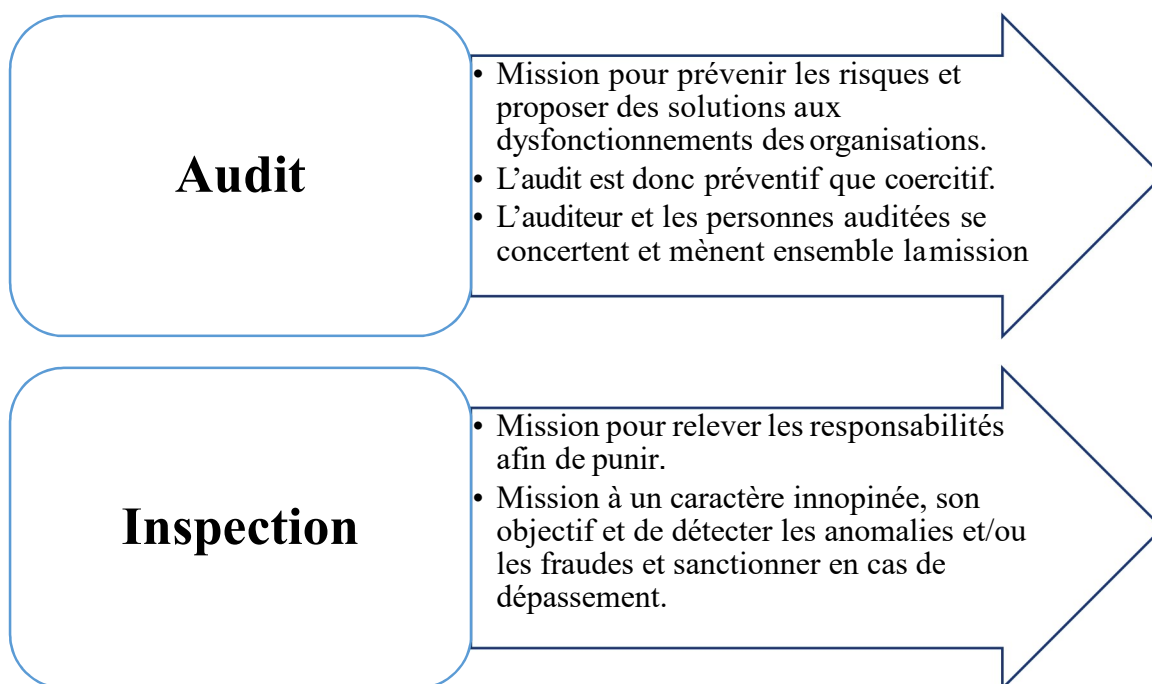
Différence entre l'audit et contrôle de gestion

L'audit et le contrôle de gestion présentent tous les deux des traits de ressemblance. Ils ont la même finalité.

Traits distinctifs	
Le contrôle de gestion	L'audit
Le contrôle de gestion se préoccupe principalement des résultats et des indicateurs purement financiers.	L'audit analyse les procédures et diagnostique les faits pour repérer les risques opérationnels et stratégiques.
Le contrôle de gestion analyse les données d'exploitation principalement les données comptables.	L'audit consiste à s'assurer de la bonne application des procédures des processus de l'exploitation. Le contrôle de gestion peut faire l'objet d'un audit afin de s'assurer que les résultats qu'il délivre sont fiables.
Le contrôle de gestion utilise les données produites par les opérationnels. Calcul des coûts, analyse des marges, choix et suivie des indicateurs de gestion.	L'audit va à la recherche des faits et s'informe en partant des faits et des pièces.
Le contrôle de gestion est une mission permanente et répétitive. Le travail peut être automatisé.	L'audit porte sur des missions variées et périodiques. Il repose essentiellement sur des techniques extra-comptables.
Le contrôle de gestion est une technique de calcul et d'analyse des indicateurs financiers de l'entreprise.	L'audit vise principalement à réduire les risques de management et à améliorer les procédures de gestion de l'entreprise.

Différence entre l'audit et l'inspection :

La mission d'audit a pour finalité de relever les défaillances et les réparer, alors que le contrôle d'inspection est coercitif, le but étant de détecter le non-respect des règles en vue de prévoir des sanctions.



Différence entre Audit externe et Audit interne :

- L'audit externe est réalisé par une personne ou un cabinet extérieur à l'entreprise.
- L'audit interne est assuré par une personne ou un service salarié de l'entreprise.
- La garantie demandée par les tiers sur la qualité de l'opinion émise sur les comptes annuels, exige que l'audit financier soit réalisé par un auditeur externe.
- Les services d'audit interne peuvent procéder à un audit financier généralement limité à un domaine de la comptabilité où apparaissent des problèmes.
- L'audit opérationnel est fréquemment mis en œuvre par les auditeurs internes, mais aussi les auditeurs externes.

	Objectif	Réalisation
Audit financier	Opinion sur les états financiers.	Externe.
Audit opérationnel	Apprécier les performances des fonctions de l'entreprise.	Interne ou externe.

RELATIONS ENTRE LES DIFFERENTS DOMAINES D'AUDIT

Les types d'audit par domaine d'intervention :

- a) **L'audit de gestion** : C'est l'audit le plus connu du grand public, compte tenu des révélations qu'il dégage. 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. Il prend une connotation d'inspection et de vérification.

Exemple :

- Vérification des achats effectués ;
- Contrôle des factures, des bons de commandes,
- Contrôle des prix facturés par les fournisseurs, des quantités reçues et celles facturées ;
- Inspection de finance ;
- Audit de la cour des comptes ;
- Audit des agences bancaires ;
- Audit de gestion d'une filiale décrété par une société mère, etc.

- b) **L'audit opérationnel** : C'est l'intervention dans l'entreprise sous la forme d'un projet, de spécialistes utilisant des techniques et des méthodes spécifiques, ayant pour objectifs :
- D'établir les possibilités d'amélioration du fonctionnement et de l'utilisation des moyens, à partir d'un diagnostic initial autour duquel le plus large consensus est obtenu.

- De créer au sein de l'entreprise une dynamique de progrès selon les axes d'amélioration arrêtés.

Exemple :

- Remise en cause de la procédure des ventes ;
- Accord des réductions ;
- Proposition d'une procédure d'achats, etc.

Il est également un examen des instruments dont dispose la direction d'une entreprise pour le contrôle de la bonne exécution des instructions et directives, il est donc pour objectif de s'assurer ;

- Que les organisations sont efficaces.
- Que les instructions de la direction sont appliquées.
- Que les procédures mises en place comportent les sécurités suffisantes.
- Que les informations fournies à la direction sont sincères.
- Que les opérations réalisées sont régulières.

L'audit opérationnel touche donc plusieurs domaines, à savoir, l'audit fiscal, l'audit juridique, l'audit social, l'audit stratégique, l'audit technique, l'audit informatique, L'audit organisationnel...

c) L'audit financier : Il vérifie le respect des règles et principes comptables tels qu'ils résultent de la loi comptable et des orientations des organismes à compétence nationale (conseil national de l'ordre des experts).

Il intéresse les actions ayant une incidence sur la préservation du patrimoine, sur les saisies et traitements comptables ainsi que sur l'information financière publiée par l'entreprise.

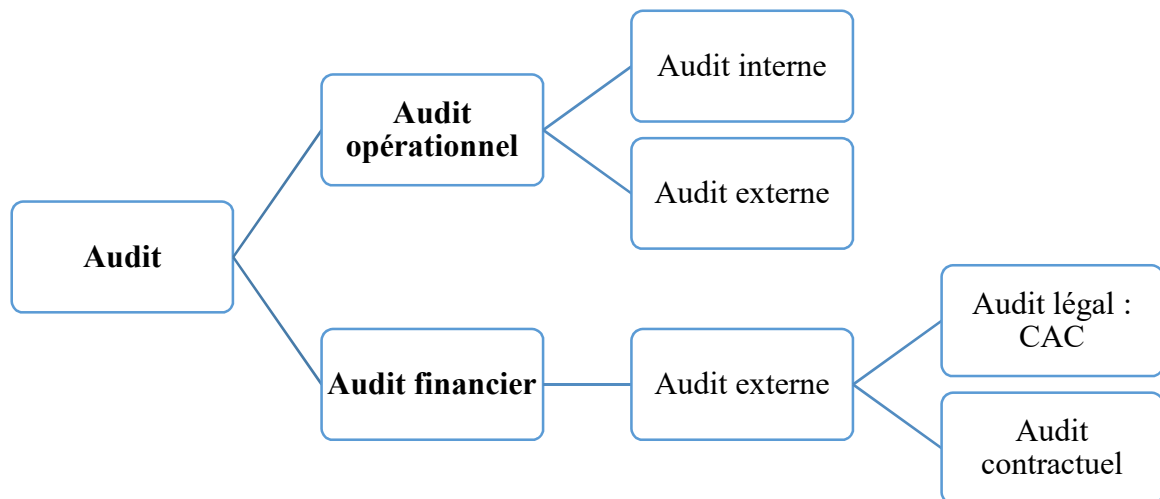
L'audit financier correspond soit à une mission contractuelle confiée à un professionnel et portant sur la révision comptable, soit à une mission légale conduite par un commissaire aux comptes.

Exemple :

- Contrôle des règles d'évaluation et d'imputation des opérations comptables ;
- Contrôle de séquentialité des ventes ;
- Contrôle du chiffre d'affaires ;
- Contrôle de la caisse ;

- etc.

Le schéma suivant donne un aperçu général sur les domaines d'interventions d'Audit :



En effet, les normes d'audit apportent des éclaircissements quant aux types d'audits financiers, dont on peut citer :

- **Audit légal ou contractuel** : une mission d'audit des états de synthèse a pour objectif de permettre à l'auditeur d'exprimer une opinion selon laquelle les états de synthèse ont été établis, dans tous leurs aspects significatifs, conformément à un référentiel comptable identifié et qu'ils traduisent d'une manière régulière et sincère, la situation financière de la société, ainsi que le résultat de ses opérations et le flux de sa trésorerie. Pour ce faire, l'auditeur met en œuvre un référentiel de travail à même de lui permettre de rassembler des éléments probants nécessaires pour tirer des conclusions sur lesquelles se fonde son opinion.
- **Mission d'examen limité** : elle comporte l'application de techniques et de procédures d'audit, ainsi que la collecte d'éléments probants, en règle générale, il n'inclut pas l'évaluation des systèmes comptables et de contrôle interne, le contrôle des comptes et des réponses aux demandes de renseignements sur la base d'éléments corroborant

recueillis grâce à des inspections, observations, confirmations et calculs, qui sont en général des procédures appliquées lors d'un audit.

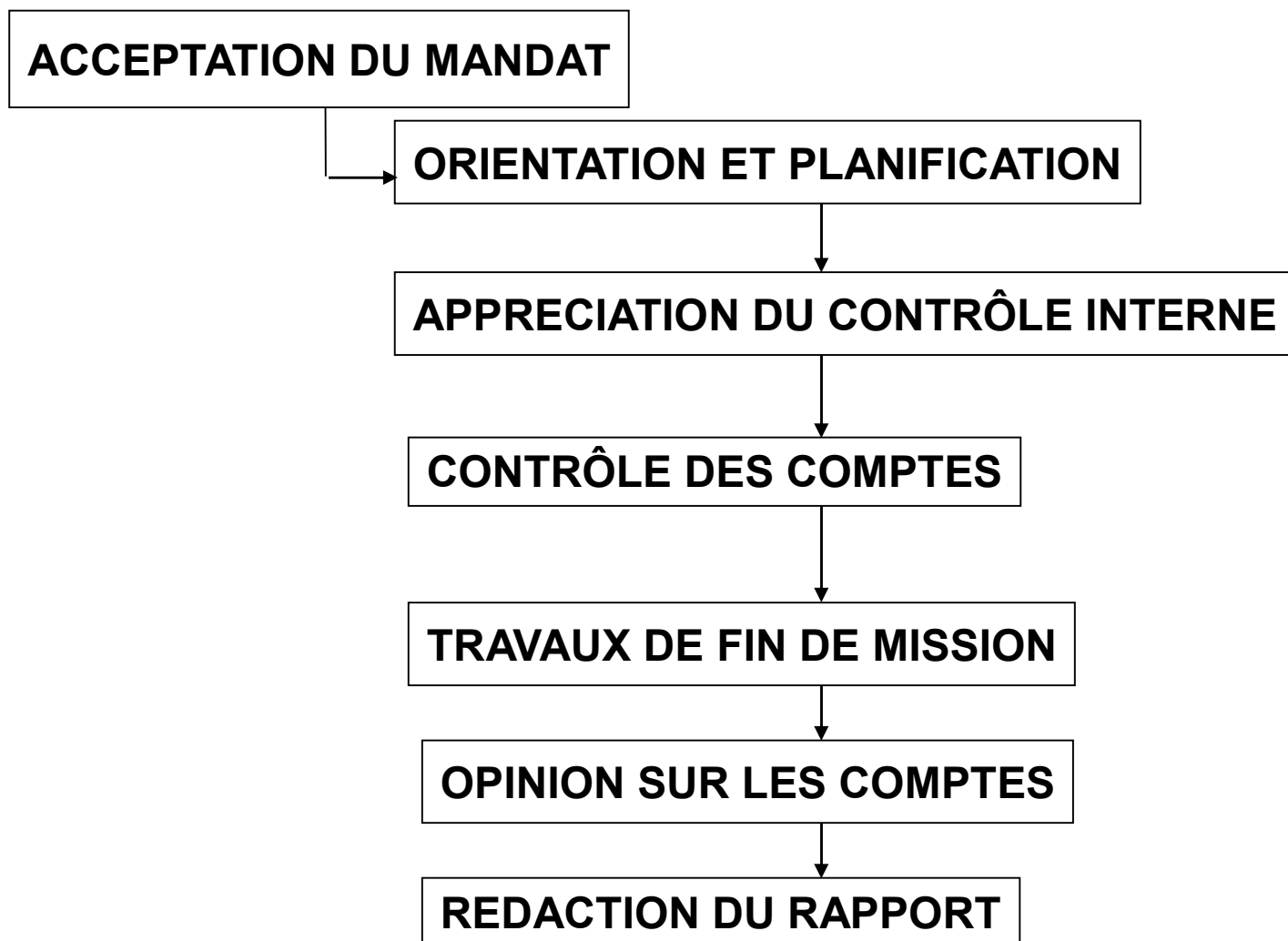
- **Mission d'examen sur la base des procédures convenues :** un auditeur met en œuvre des procédures d'audit définies d'un commun accord entre l'auditeur, l'entité et tous les tiers concernés pour communiquer les constatations résultant de ses travaux. Les destinataires du rapport tirent eux-mêmes les conclusions des travaux de l'auditeur. Ce rapport s'adresse exclusivement aux parties qui ont convenu des procédures à mettre en œuvre, car des tiers, ignorant les raisons qui motivent ces procédures, risqueraient de mal interpréter les résultats.
- **Mission de compilation :** Le Professionnel utilise ses compétences de comptable, et non celles d'auditeur, en vue de recueillir, classer et faire la synthèse d'informations financières. Ceci le conduit d'ordinaire à faire la synthèse d'informations détaillées sous une forme compréhensible et exploitable sans être tenu par l'obligation de contrôler les déclarations sur lesquelles s'appuient ces informations. Les procédures appliquées ne sont pas conçues et n'ont pas pour but de permettre au Professionnel de fournir une assurance sur ces informations financières. Toutefois, les utilisateurs de ces informations tirent parti de l'intervention d'un professionnel qui a apporté ses compétences et le soin nécessaire à leur élaboration.

Les différents niveaux d'assurances :

	Audit	Services connexes		
Nature du service	Audit légal et contractuel	Examen limité	Procédures convenues	Compilation
Niveau d'assurance donné par l'auditeur	Assurance élevée, mais non absolue	Assurance Modérée	Pas d'assurance	Pas d'assurance
Rapport (conclusion fournie)	Assurance positive sur l' (les) assertion(s) retenue(s) sous-tendant l'établissement des états de synthèse	Assurance Négative sur L' (les) Assertion(s) Retenue(s) sous-tendant l'établissement des états de synthèse	Constats découlant des procédures mises en œuvre	Identification des informations compilées

DEMARCHE GENERALE DE L'AUDIT

Pour commencer une mission, l'auditeur légal prend en connaissance le contexte général de l'entreprise et évalue les principaux risques susceptibles d'affecter les lecteurs des états financiers. Ensuite, cette prise de connaissance servira le commissaire aux comptes pour planifier et orienter la mission. Le commissaire aux comptes lors de sa mission, recherche les différents risques et d'analyser leurs impacts sur la nature et l'étendue des travaux par une étude des procédures de contrôle interne qui vont aboutir à la production des états de synthèse. A titre d'appel, l'objectif du commissaire aux comptes est d'exprimer une opinion motivée sur la régularité et la sincérité des comptes, il met en œuvre une approche par les risques afin d'éviter d'auditer les comptes d'une manière exhaustive bien qu'il cible les zones comportant le risque de fraude. Une fois, le commissaire aux comptes connaît parfaitement l'entreprise et le contrôle interne, il commence à entamer la phase du contrôle des comptes afin d'identifier les anomalies significatives. La démarche d'audit est la suivante :



Etape 1 : Diligences d'acceptation et de maintien des missions

Norme concernée :

Nouveau manuel OEC	
Réf	Titre de la norme
1210	Termes de la mission d'audit

Pour accepter une mission, le commissaire aux comptes doit faire une prise de connaissance globale de l'entreprise afin de connaître les particularités et les spécificités de l'entreprise, analyser les risques, déterminer le budget de la mission, le programme du travail nécessaire à la mission et choisir l'équipe concernée.

L'acceptation du mandat par le commissaire aux comptes dépend aussi de l'absence de l'incompatibilité, de l'absence des éléments qui limitent le contrôle et tous obstacles qui mettent en cause la mission.

Le commissaire aux comptes peut contracter le prédécesseur afin de s'assurer que le changement n'est pas le résultat d'une limite concernant l'exercice de la mission d'investigation.

L'associé responsable de la mission d'audit doit s'assurer que des procédures appropriées relatives à l'acceptation et au maintien de la relation client et de missions d'audit ponctuelles ont été suivies et que les conclusions auxquelles elles ont abouti sont appropriées et documentées.

L'auditeur doit être attentif aux critères de choix des missions nouvelles, et de maintien des missions anciennes.

L'acceptation de la mission nécessite également la recherche des éléments suivants :

- limitation des contrôles,
- honoraires insuffisants,
- autres obstacles mis à l'exécution de la mission.

Le CAC est investi d'une mission d'intérêt général : cette mission ne peut être considérée comme un simple service financier parmi d'autres.

L'efficacité et la crédibilité d'une telle mission impliquent une indépendance totale du contrôleur **(légal ou contractuel)** qui doit être dégagée de toute pression pour lui permettre d'accomplir sa mission dans le respect de tous les intérêts en jeu.

Selon l'article 161 de la loi 17-95 relatives aux sociétés anonymes, ne peuvent être désignés comme commissaires aux comptes :

- Les fondateurs, apporteurs en nature, bénéficiaires d'avantage particuliers ainsi que les administrateurs, les membres du conseil de surveillance ou du directoire de la société ou de l'une de ses filiales ;
- Les conjoints, ascendants et descendants jusqu'au 2^e degré inclusivement des personnes visées au paragraphe précédent ;
- Ceux qui assurent pour les personnes visées au paragraphe 1 ci-dessus, pour la société ou pour ses filiales, des fonctions susceptibles de porter atteinte à leur indépendance ou reçoivent de l'une d'elles une rémunération pour des fonctions autres que celles prévues par la présente loi ;
- Les sociétés d'experts comptables dont l'un des associés trouve dans l'une des situations prévues aux paragraphes précédents ainsi que l'expert-comptable associé dans une société d'experts comptables lorsque celle-ci se trouve dans l'une desdites situations ;
- Ne peuvent être commissaires aux comptes d'une même société, deux ou plusieurs experts comptables qui font partie à quelque titre que ce soit de la même société d'experts comptables ou d'un même cabinet.

Ainsi que l'article 162 de la même loi, stipule que :

- Les commissaires aux comptes ne peuvent être désignés comme administrateurs, directeurs généraux ou membres du directoire des sociétés qu'ils contrôlent qu'après un délai minimum de 5 ans à compter de la fin de leurs fonctions. Ils ne peuvent, dans ce même délai, exercer lesdites fonctions dans une société détenant 10% ou plus du capital de la société dont ils contrôlent les comptes.
- Les personnes ayant été administrateurs, directeurs généraux membres du directoire d'une société anonyme ne peuvent être désignées commissaires aux comptes de cette société dans les cinq années au moins après la cessation de leurs fonctions. Elles ne peuvent dans ce même délai être désignées commissaires aux comptes dans les sociétés détenant 10% ou plus du capital de la société dans laquelle elles exerçaient lesdites fonctions.

L'article 16 de la loi 15-89 réglementant la profession des experts comptables, stipule que l'exercice de la profession d'expert-comptable est incompatible avec toute activité de nature à porter atteinte à son indépendance, en particulier avec :

- Tout emploi salarié sauf dans un cabinet d'expertise ;
- Tout acte de commerce ou d'intermédiaire - autre que ceux qui sont directement liés à l'exercice de la profession ;
- Tout mandat de dirigeant de - société à objet commercial ;
- Tout mandat commercial.

Pour ne pas tomber dans une situation de dépendance, il faut respecter les conditions suivantes :

- Eviter le cumul dans la société vérifiée du contrôle légal ou contractuel des comptes avec d'autres activités.
- Éviter la dépendance financière.
- Dans l'exercice de son activité, le contrôleur doit être indépendant de son client dans les faits comme dans les apparences. Il ne doit pas réaliser un contrôle donné s'il existe une relation financière, d'affaires, d'emploi ou autre entre lui-même et son client dont un tiers raisonnable et informé jugerait qu'elle compromet son indépendance.
- Les règles d'indépendances s'appliquent aussi bien aux membres de l'équipe d'audit susceptibles d'influencer les résultats du contrôle et aux entités d'un même réseau ou d'un groupe de cabinets.

L'auditeur examine périodiquement la liste de ses missions pour déterminer ceux qui comportent des éléments pouvant remettre en cause le maintien de la mission :

- Survenance d'éléments susceptibles de porter atteinte à son indépendance et/ou contraires aux règles d'incompatibilité,

Réserves répétées ou refus de certifier résultant notamment :

- D'irrégularités graves,
- D'honoraires insuffisants sans espoir d'évolution,
- De refus de l'entreprise d'accepter l'application de certaines normes.

L'auditeur peut valablement démissionner pour convenance personnelle, maladie, incompatibilité ..., un préavis suffisant doit être respecté.

L'auditeur ne peut démissionner pour se soustraire à ses obligations légales.

Etape 2 : Diligences de planification et orientation de la mission

Norme concernée :

Nouveau manuel OEC	
Réf	Titre de la norme
2300	Planification d'une mission d'audit d'états financiers
2315	Connaissance de l'entité et de son environnement et évaluation du risque d'anomalies significatives

La planification de la mission consiste à obtenir une connaissance satisfaisante de l'entreprise, en identifiant très tôt les problèmes comptables ou d'audit importants, tout en prenant en considération les risques éventuels, en adoptant une approche par les risques.

Les principales étapes de planification sont les suivantes :

- 1) Organiser la réunion de planification ;
- 2) Prendre connaissance de l'activité de l'entrepris, de son secteur et des normes ;
- 3) Effectuer une revue analytique préliminaire ;
- 4) Évaluer l'environnement de contrôle ;
- 5) Identifier les risques ;
- 6) Déterminer le seuil de signification préliminaire ;
- 7) Identifier les composants significatifs ;
- 8) Préparer le calendrier d'intervention, la répartition des tâches et le budget ;
- 9) Documenter la stratégie d'audit & préparer un programme de travail ;
- 10) Préparer le plan de mission.

a) Organiser la réunion de planification :

Les auditeurs doivent prendre en considération le respect des éléments suivants :

- Connaître l'activité de l'entreprise ;

- Prise de connaissance des risques majeurs liés à l'activité de l'entreprise ;
- Relecture des rapports de l'exercice N-1 et discussion des points relevés et des réserves ;
- Transmission des connaissances entre les différents membres de l'équipe (anciens aux nouveaux) ;
- Poser des questions sur les nouveautés de la société au cours de l'exercice N ;

b) Prendre connaissance de l'activité de l'entrepris, de son secteur et des normes :

Nature de l'activité	Produits, clients, fournisseurs principaux et volumes d'activité
Secteur d'activité	Environnement économique du secteur, place sur le marché et concurrence, réglementations particulières
Structure de l'entreprise (du groupe)	Implantations géographiques, actionnariat, activité des filiales et opérations intra-groupe , périmètre de consolidation
Organisation générale	Organigramme général et définition des principales fonctions
Politiques	Commerciale, financière, sociale, perspectives de développement
Organisation administrative et comptable	Existence de procédures, contrôle budgétaire, existence d'un service d'audit interne, méthode de traitement et de saisie des informations financières (systèmes manuels et informatisés) et analyse des données (répétitives, ponctuelles, exceptionnelles)
Pratiques comptables	Politiques d'investissement et d'amortissement, traitement des frais de recherche et développement, évaluation des stocks, des opérations à long terme, politique en matière de provisions, méthodes de consolidation
Délais	En matière de production de l'information financière et des informations de gestion

Existence de contrôles internes fondamentaux	Séparation des fonctions, système d’approbation et d’autorisation, contrôles physiques, rapprochements, périodicité des balances, comptes collectifs,....
Intervention d’un Expert-comptable	Nature des travaux effectués

Il est également nécessaire de prendre connaissance du dossier permanent et dossier annuel :

Le dossier permanent contient toutes les informations nécessaires lors du déroulement de la mission de l’auditeur ; il doit être tenu à jour pour ne pas perdre son caractère opérationnel.

Ainsi, on y trouve :

- ✓ Des données sur la mission : identification de l’entreprise, caractéristiques de la mission,
- ✓ Des données sur l’entreprise et son organisation : activité, organigramme,
- ✓ Des données sur le contrôle interne : procédures, tests de conformité,
- ✓ Des données comptables : système comptable, référentiel applicable ou adopté, méthodes comptables, spécificités, historiques de comptes,
- ✓ Des données juridiques : statuts, procès-verbaux, organes dirigeants, principaux contrats, contentieux éventuels,
- ✓ Des données fiscales et sociales : régimes applicables, conventions, redressements notifiés.

Le dossier annuel contient toutes les informations liées au déroulement de la mission ; on y trouve des documents de trois ordres :

- Des données générales et de synthèse : gestion de la mission (plan de mission, correspondances diverses, lettres d'affirmation), finalisation de la mission (note de synthèse, rapports, communications diverses), états financiers, documents liés aux vérifications spécifiques,
- Des données sur l'évaluation des risques inhérents et des risques liés au contrôle, des données de contrôle (généralement classées par référence aux cycles) : programmes

détaillés de travail, travaux réalisés, conclusions ; ceux-ci portant sur le contrôle interne et sur les comptes

c) Effectuer une revue analytique préliminaire :

La revue analytique est un ensemble de techniques visant à :

- Faire des comparaisons entre les données figurant dans les états de synthèse et des données antérieures et prévisionnelles de l'entreprise,
- Faire des comparaisons entre les états de synthèse de l'entité et des données d'entreprises similaires,
- Analyser les fluctuations et tendances,
- Etudier et analyser les éléments ressortant de ces comparaisons.

La revue analytique (examen analytique) constitue aussi bien un outil de contrôle substantif qu'un outil contribuant :

- A l'orientation de la mission et à l'approche par les risques,
- Ou en phase finale de la mission comme mode de revue globale.
- En phase de planification, il s'agit d'une revue portant sur plusieurs exercices dont l'objectif est d'obtenir une bonne compréhension de l'évolution de l'activité, du secteur, des objectifs stratégiques, et des risques liés.

C'est un outil déterminant pour identifier les éléments significatifs de l'entreprise en raison de leur poids relatif ou de leur nature, en raison de leur apparition ou évolution ;

- Cet examen permet de détecter des modifications de structure, des événements ponctuels ou exceptionnels,
- Il permet de comparer l'entreprise à d'autres entreprises du même secteur d'activité (en particulier par le calcul de ratios spécifiques).

d) Évaluer l'environnement de contrôle :

L'environnement de contrôle est un élément très important de la culture d'une entreprise, puisqu'il détermine le niveau de sensibilisation du personnel au besoin de contrôles.

Les facteurs ayant un impact sur l'environnement de contrôle comprennent notamment :

- L'intégrité ;
- L'éthique et la compétence du personnel ;
- La philosophie des dirigeants et le style de management ;

- La politique de délégation des responsabilités, d'organisation et de formation ;
- L'intérêt manifesté par le top-management et sa capacité à indiquer clairement les objectifs.

L'évaluation de l'environnement de contrôle peut se faire à travers l'évaluation de ses principales composantes :

- Rôle du Conseil d'Administration ;
- Efficacité de l'organisation et de l'encadrement ;
- Politique et procédures en matière de ressources humaines ;
- Processus de gestion des risques par la direction ;
- Respect des lois et de la réglementation ;
- Qualité des prévisions de la direction et du contrôle budgétaire ;
- Rôle du comité d'audit ;
- Rôle de l'audit interne ;
- ...etc.

e) Identifier les risques :

La fiabilité de l'information financière peut être influencée par différents facteurs de risque que l'auditeur doit prendre en considération afin d'obtenir une bonne adéquation entre les moyens qu'il met en œuvre et la gravité des erreurs qui sont susceptibles de se produire. Plus un facteur de risque (ou la conjonction de plusieurs) sera grand, plus l'auditeur devra mettre en œuvre des moyens lui permettant 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.

Risques à prendre en compte lors de la collecte d'éléments probants lors de la collecte d'éléments probants, l'auditeur doit exercer son jugement professionnel pour évaluer le risque d'anomalies significatives (qui est composé du risque inhérent et du risque lié au contrôle) et pour définir des procédures d'audit complémentaires visant à réduire ce risque à un niveau faible et acceptable.

Les principaux éléments du risque d'audit sont les suivants :

- **Risque inhérent** : défini comme étant le risque qu'un compte ou qu'une catégorie d'opérations comportent des anomalies significatives isolées ou cumulées avec des anomalies dans d'autres soldes ou catégories d'opérations avant de prendre en compte l'efficacité des contrôles internes existants ; il pourra s'agir de risques liés au secteur d'activité, à la réglementation, à la complexité des opérations, ...

- **Risque de contrôle** : défini comme étant le risque de non-détection d'une anomalie dans un compte ou une catégorie d'opérations malgré les systèmes comptables et de contrôles internes mis en place dans l'entité ; soit donc, du fait propre des systèmes de l'entité elle-même ;
- **Risque de non-détection** : défini comme étant le risque que les travaux d'audit mis en œuvre ne parviennent pas à détecter les erreurs dans les comptes.

Le risque inhérent :

Le risque inhérent (ou risque général de l'entreprise) est le risque qu'une erreur significative se produise compte tenu des particularités de l'entreprise révisée, de ses activités, de son environnement, de la nature de ses comptes et de ses opérations. On peut ainsi affirmer, par exemple, que le risque d'erreur sur provisions pour stocks est plus important dans les secteurs à obsolescence rapide, ou que le risque d'irrégularités comptables est plus grand dans une entreprise en difficulté.

On peut analyser ces risques de la manière suivante :

❖ Risques liés à l'activité. Par exemple :

- ✓ Taille de l'entreprise,
- ✓ Nombre de centres de production et dispersion de leur implantation géographique,
- ✓ Marchés et produits de l'entreprise,
- ✓ Sources d'approvisionnement,
- ✓ Opérations en monnaies étrangères,
- ✓ Dates de transfert de propriété, difficiles à déterminer,
- ✓ Mise en cause de la garantie,
- ✓ Fluctuation de l'activité (sous-activité),
- ✓ Risques et non-recouvrement des créances,
- ✓ Evaluation des travaux en cours.

❖ Risques liés à la structure du capital. Par exemple :

- ✓ Risque lié à l'existence d'un dirigeant/associé majoritaire : confusion du patrimoine
- ✓ Risque d'abus de biens,
- ✓ Risque de non-déductibilité des charges,
- ✓ Risque de « manipulation » du résultat.

- ❖ **Risques liés à la structure financière, Par exemple :**
 - ✓ Insuffisance de fonds de roulement,
 - ✓ Insuffisance de capitaux propres,
 - ✓ Problèmes de gestion de trésorerie,

- ❖ **Risques liés à l'organisation. Par exemple**
 - ✓ Insuffisance du personnel administratif,
 - ✓ Insuffisance du système d'information,
 - ✓ Changements opérés au sein de l'équipe de direction,
 - ✓ Clients nouveaux (procédures spécifiques),
 - ✓ Risque fiscal.

- ❖ **Risques liés à l'importance de certains postes du bilan. Par exemple lorsque ceux-ci sont supérieurs à 10% du total du bilan ;**

- ❖ **Risques liés à certains actifs ou catégories d'opérations :**
 - ✓ Vulnérabilité des actifs aux pertes et détournements,
 - ✓ Enregistrement d'opérations inhabituelles ou complexes,
 - ✓ Opérations de redressement au titre d'exercices antérieurs,
 - ✓ Opérations reposant en grande partie sur des estimations.

Le risque lié au contrôle :

Le risque lié au contrôle est le risque que le système de contrôle interne n'assure pas la prévention ou la correction des erreurs.

Ce risque lié au contrôle doit être évalué dans la phase d'appréciation du contrôle interne.

Une bonne connaissance du contrôle interne de l'entreprise permet à l'auditeur :

- d'identifier les types d'erreurs rendues possibles par les lacunes du système ;
- de mesurer le risque de survenance de ces erreurs.

Le risque de non-détection (par l'auditeur) :

Le risque de non-détection peut être défini comme le risque que les procédures mises en œuvre par l'auditeur ne lui permettent pas de détecter d'autres erreurs significatives. Ce risque est lié à l'importance du programme de contrôle des comptes mis en place par l'auditeur.

L'ensemble de la démarche d'audit peut se mesurer par cette équation :

$$\text{Risque inhérent} \times \text{Risque lié au contrôle} \times \text{Risque de non-détection} = \text{Risque d'audit.}$$

L'auditeur se fixe un risque d'audit acceptable : il ne lui reste plus qu'à évaluer chacune des composantes (il est à noter qu'il y a souvent corrélation entre risque inhérent et risque lié au contrôle).

Niveau des diligences		Risque lié au contrôle		
		Elevé	Moyen	Faible
Risque inhérent	Elevé	<i>Maximum</i>	<i>Elevé</i>	<i>Moyen</i>
	Moyen	<i>Elevé</i>	<i>Moyen</i>	<i>Faible</i>
	Faible	<i>Moyen</i>	<i>Faible</i>	<i>Minimum</i>

f) Déterminer le seuil de signification préliminaire :

C'est le montant à partir duquel des omissions ou inexactitudes, isolées ou cumulées, auraient pour effet, compte tenu des circonstances, de modifier ou influencer le jugement d'une personne raisonnable se fiant aux états de synthèse.

Le seuil de signification préliminaire s'apprécie à deux niveaux :

- Niveau global qui correspond aux états de synthèse pris dans leur ensemble : SSP (ajustement et reclassement) ;
- Niveau d'un compte ou groupe de compte : erreur tolérable.

L'estimation du SSP est faite lors de la phase de planification initiale ;

En fin de mission, si on détermine un seuil de signification plus bas, les procédures d'audit effectuées peuvent s'avérer insuffisantes d'où la remise en cause du SSP tout au long de la mission.

Le seuil de signification est fixé par référence :

- Aux termes marquants des états financiers : résultat courant avant impôt, résultat net comptable, situation nette, chiffre d'affaires, marge brute,
- Et par application à ceux-ci, de taux, variables selon la nature :
 - Reclassement : il est couramment admis un seuil de 10% du poste concerné
 - Ajustement : il est retenu par exemple un seuil de 5 à 10% du résultat courant, 1 à 2% de la marge brute, 0,5 à 2% du total bilan, 1 à 5 % des capitaux propres, 0,5 à 1% du chiffre d'affaires.

En tout état de cause, la détermination du seuil de signification ne peut résulter que du jugement de l'auditeur, à partir d'une combinaison de critères (dont aucun modèle mathématique n'existe) ; la connaissance de l'entreprise reste un facteur essentiel d'appréciation.

Certaines situations peuvent conduire à retenir des critères très personnalisés et dérogeant totalement avec l'approche ci avant.

Exemples :

- ✓ Lorsqu'une entreprise a des résultats stables, il sera possible d'estimer le résultat avant impôt en fonction du résultat de l'année dernière ou des résultats intérimaires annualisés ;
- ✓ Lorsque le résultat de l'année dernière ne reflète pas un niveau normal, essentiellement en raison d'un événement quantifiable exceptionnel (redressement, grève...), il sera possible d'estimer le résultat en fonction de l'exercice précédent avant prise en compte de l'effet de cet événement inhabituel ;
- ✓ Si les procédures de révision se sont avérées fiables dans le passé, et si nous estimons qu'elles continueront à l'être pour l'exercice en cours, il peut être approprié d'utiliser le résultat budgété établi par le client pour déterminer le seuil de signification.

Exemples :

- ✓ Si le résultat est proche de zéro ou oscille entre bénéfique et perte, il est possible de retenir un pourcentage du chiffre d'affaires ou de la marge ;
- ✓ Si les résultats d'exploitation sont si mauvais que la liquidité et la solvabilité deviennent un handicap majeur, il est possible de retenir un pourcentage des capitaux propres ;

- ✓ Si les capitaux propres sont proches de zéro, il est possible de retenir un pourcentage du total bilan.

g) Identifier les composants significatifs :

Déterminer les composants (cycles ou comptes) significatifs, qui peuvent par leur valeur et/ou leur nature receler des erreurs significatives, en se basant sur :

- L'importance des comptes par rapport au seuil de signification et à la probabilité d'erreurs ;
- La revue analytique ;
- La part que représente un compte donné par rapport aux comptes annuels ;
- Comptes qui sont fortement affectés par les jugements (provisions pour dépréciation des clients ou des stocks) ;
- Comptes qui font appel à des techniques comptables complexes (par exemple, la valorisation des stocks dans une entreprise à cycle long de production) ;
- Comptes qui présentent des anomalies apparentes (par exemple, comptes d'attente à régulariser, comptes affectés par un changement de législation).

h) Préparer le calendrier d'intervention, la répartition des tâches et le budget :

- Calendrier d'intervention :

Planification/Intérim/Pré-final/Final

- La répartition des tâches :

Répartir les travaux d'audit entre les membres de l'équipe

- Le budget :

Quantification des travaux en heures. Comparaison avec le budget de l'Ordre des Experts Comptables.

i) Documenter la stratégie d'audit & préparer un programme de travail :

Composant significatif	Facteurs de risque	Niveau de risque	Programme de travail
------------------------	--------------------	------------------	----------------------

Stocks	<ul style="list-style-type: none"> - Difficulté d'évaluation des travaux en cours - Inexactitude des quantités en stock - Non-conformité des méthodes de valorisation avec les dispositions du CGNC 	Moyen	<p>Contrôle interne</p> <ul style="list-style-type: none"> - Test de conformité des procédures - Test de validité des contrôles de pilotage - Renseigner le questionnaire de contrôle interne - Test de validité des contrôles d'application - Conclure sur le niveau de risque associé au cycle <p>Contrôle des comptes</p> <ul style="list-style-type: none"> - Assister à l'inventaire physique - Préparer la feuille maîtresse - Tester les quantités en stock - Tester la valorisation des stocks - Apprécier la suffisance de la provision pour dépréciation des stocks
--------	--	-------	---

j) Préparer le plan de mission :

Le plan de mission est un document de synthèse qui récapitule les travaux et décisions prises au niveau de la planification.

✓ Exemple de trame du plan de mission :

1 - Données de base sur l'entité

- Présentation générale
- Description de l'activité
- Stratégie et évolution
- Noms et coordonnées des dirigeants et principaux interlocuteurs

- Données comptables caractéristiques (sur au moins 3 exercices)
- Événements significatifs de l'exercice
- Politique d'arrêté des comptes

2 - Données de base sur la mission

- Réglementation particulière, méthodes spécifiques
- Actualisation et appréciation du système de contrôle interne
- Détermination des seuils de signification
- Détermination des domaines sensibles (à partir de l'approche par les risques et à partir de l'examen analytique)
- Outils internes sur lesquels l'auditeur peut s'appuyer (procédures, service d'audit interne, outils informatiques)
- Stratégie d'audit

3- Organisation de la mission

- Travaux sur le contrôle interne
- Référence aux travaux de tiers
- Travaux particuliers
- Contrôles substantifs
- Coordination avec le co-commissaire
- Équipe et budget
- Interlocuteurs
- Calendrier

La planification d'un audit est un processus continu et itératif tout au long de la mission. A la suite de faits inattendus, de changements dans les conditions, ou des éléments probants recueillis lors de la réalisation des procédures d'audit, l'auditeur peut juger nécessaire de modifier le plan de mission et le programme de travail et, par voie de conséquence, la nature, le calendrier et l'étendue des procédures d'audit complémentaires.

Etape 3 : Evaluation du contrôle interne

Norme concernée :

Nouveau manuel OEC	
Réf	Titre de la norme
2330	Procédures à mettre en œuvre par l'auditeur en fonction de son évaluation des risques
3500	Éléments probants

Aujourd'hui, les entreprises sont de plus en plus exposés aux risques, l'environnement dans lequel évoluent ces entreprises deviennent de plus en plus complexe, elles doivent mettre en place des procédures pour faire face aux risques, plus précisément le risque majeur qui est la fraude.

L'outil le plus important pour faire face à ce risque est le contrôle interne, qui est considéré comme un moyen efficace pour repérer les risques de fraude et qui vise à améliorer la capacité des entreprises et de leur management, il permet aux dirigeants d'apporter des décisions afin d'agir sur les leviers d'améliorations de la performance de l'entreprise.

a) Définition du contrôle interne :

Plusieurs définitions ont été prononcées par différents organismes, dont on va citer les principales :

Le contrôle interne est défini comme un processus mis en place, afin de rendre les risques acceptables pour l'entreprise, il est considéré comme un déterminant de la performance et du bon fonctionnement de l'entreprise.

Le contrôle interne est un processus mis en place par la direction générale, par la hiérarchie de l'entreprise, le personnel et qui vise à conduire à une assurance raisonnable pour la réalisation des objectifs de l'entreprise¹ :

- Atteindre les objectifs et faire une optimisation au niveau des opérations réalisées par l'entreprise.
- Assurer une fiabilité relative aux opérations financières.

¹ COSO : un référentiel du contrôle interne.

- Respect des lois et réglementations en vigueur.

Le contrôle interne est un processus mis en œuvre par les dirigeants et le personnel d'une organisation à quelques niveaux que ce soit destiné à leur donner une assurance raisonnable quant à la réalisation des objectifs de l'organisation².

A partir de cette dernière définition, on peut dire que :

- Le contrôle interne est un processus :

Il regroupe un ensemble d'activités inter reliées ayant un objectif commun, est celui d'obtenir une assurance de la continuité d'exploitation et la pérennité de l'entité.

- Mis en place par les dirigeants et le personnel :

Les dirigeants de l'entreprise qui déterminent le contrôle interne et le personnel doit suivre l'application de ce contrôle afin d'atteindre les objectifs définis.

- Une assurance raisonnable :

Le contrôle interne ne peut garantir la pérennité de l'entreprise d'une manière certaine, mais il peut aider les dirigeants de l'entreprise à maîtriser au grand maximum les risques.

b) Objectifs du contrôle interne :

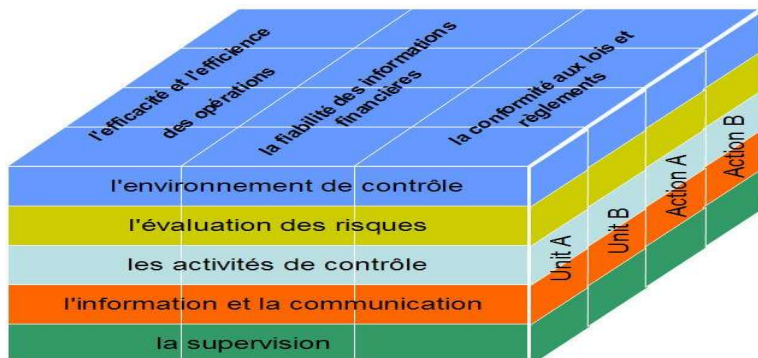
Selon le référentiel COSO, les objectifs du contrôle interne sont réunis au nombre de Cinq, cités ci-dessous :

- Maîtriser les risques éventuels ;
- Protéger les biens qui sont à la propriété de l'entreprise ;
- Assurer la qualité d'information ;
- Respecter les instructions de la direction ;
- Améliorer la performance de l'Entreprise.

² L'American Institute Certified Public Account (AICPA).

c) Les composantes du contrôle interne :

Le référentiel COSO du contrôle interne, a précisé que l'entreprise doit atteindre trois objectifs avec l'intégration de cinq composantes. Il est représenté sous forme de cube :



3

▪ L'environnement de contrôle :

Les dirigeants de l'entreprise doivent mettre en place des mécanismes qui reposent sur une culture favorable afin de maîtriser les risques au sein de l'entreprise.

Ces mécanismes peuvent être réalisés par une définition claire des pouvoirs et des responsabilités, faire impliquer les employés de l'entreprise, fournir un bon climat social, pratiquer l'intégrité et l'éthique.

▪ L'évaluation des risques :

Cette étape vise à cerner les différents facteurs et dangers qui peuvent remettre en cause la pérennité de l'entreprise, faire une analyse des risques et déterminer les moyens appropriés pour faire face à ces risques.

▪ Les activités de contrôle :

Les activités de contrôle peuvent être définies comme l'application des dispositifs et des procédures qui visent à garantir les orientations émanant du management afin de maîtriser les risques.

³ Référentiel du contrôle interne COSO

Ces activités peuvent concerner tous les niveaux hiérarchiques et fonctionnels de l'entreprise qui peuvent être réalisées par l'approbation, l'autorisation, vérification, rapprochement, l'appréciation de la performance opérationnelle et respecter la séparation des fonctions.

- L'information et la communication :

Elle se traduit par la collecte des informations utiles et de les communiquer avec les dirigeants et personnel de l'entreprise, à travers une très bonne communication au niveau interne et externe.

Autrement dit, l'entreprise doit disposer d'un système d'information qui doit être pertinent lui permettant de diffuser l'information à toutes les parties prenantes.

- La supervision :

Le pilotage du contrôle interne à travers une évaluation permanente et ponctuelle relative aux activités de l'entreprise, ainsi que faire un suivi et mise à jour de procédures en fonction de besoins de l'entité.

d) Les différentes sources d'informations :

	Données répétitives (DR)	Données non répétitives (DNR)	Estimations comptables (EC)
Exemples	Vente à un client	Inventaire physique	Provision clients
	Achat d'un fournisseur	Préparation balance âgée	Provisions stocks
	Règlement d'un salaire	Calcul de l'IS	Provisions R&C

e) Mise en œuvre de l'évaluation du contrôle interne :

Les principales étapes de l'évaluation du contrôle interne sont :

- Identification des cycles et des opérations significatives ;
- Compréhension du flux des opérations significatives ;
- Identification des endroits où des erreurs pourraient se produire ;

- Identification et compréhension des contrôles pertinents ;
- Évaluation de l'efficacité des contrôles et évaluation du risque.

e-1) Identification des cycles et des opérations significatifs :

Cycles significatifs : ce sont les cycles qui traitent des données ayant une incidence significative sur les états de synthèse.

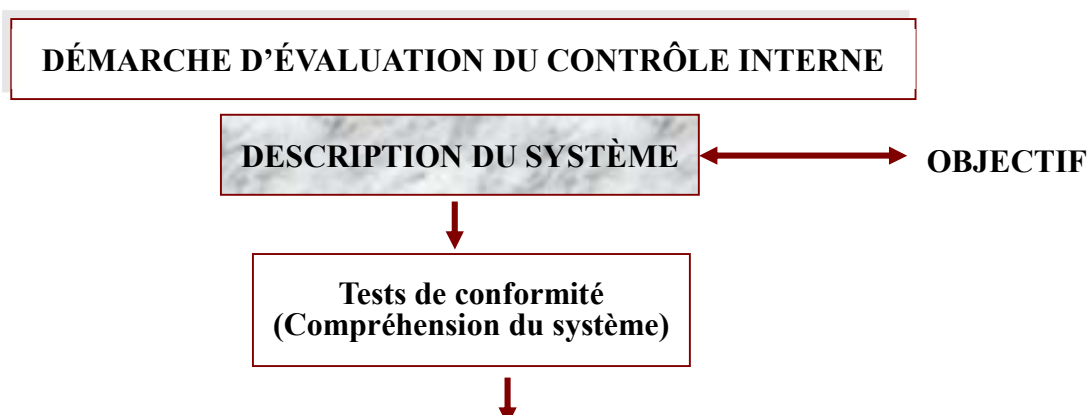
- Ventes
- Encaissements
- Achats
- Les cycles comptables significatifs
- Les cycles qui présentent un intérêt ou une utilité pour l'audit...

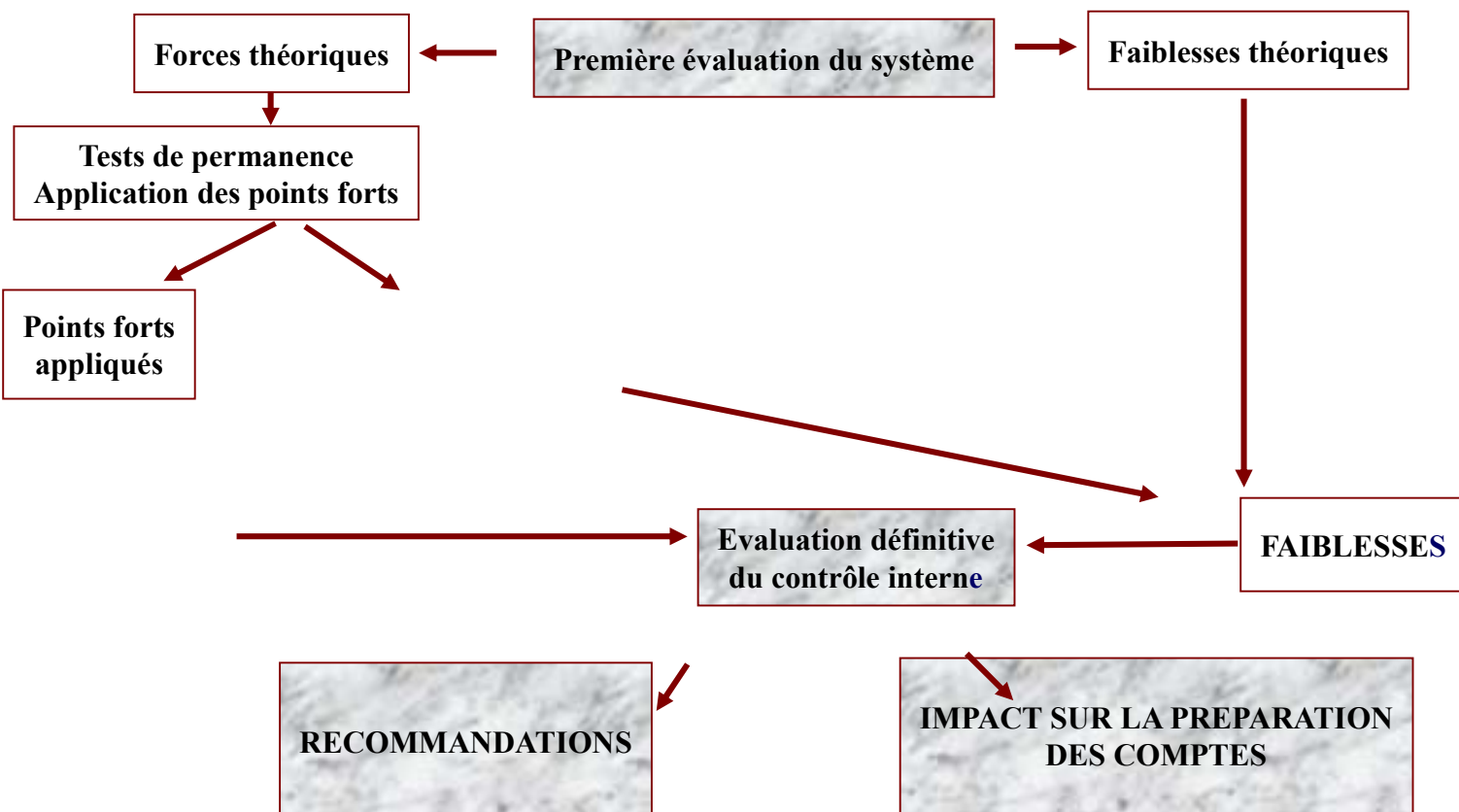
e-2) Compréhension du flux des opérations significatives :

L'étendue des travaux à ce stade est limitée à ce qui est nécessaire pour comprendre le flux séquentiel des données dans le cycle de façon suffisamment détaillée pour pouvoir identifier les endroits où des erreurs pourraient se produire dans les traitements, et en conséquence, ou des contrôles sont nécessaires pour atteindre les objectifs de contrôle.

La compréhension du flux des opérations s'acquiert par un ensemble de moyens :

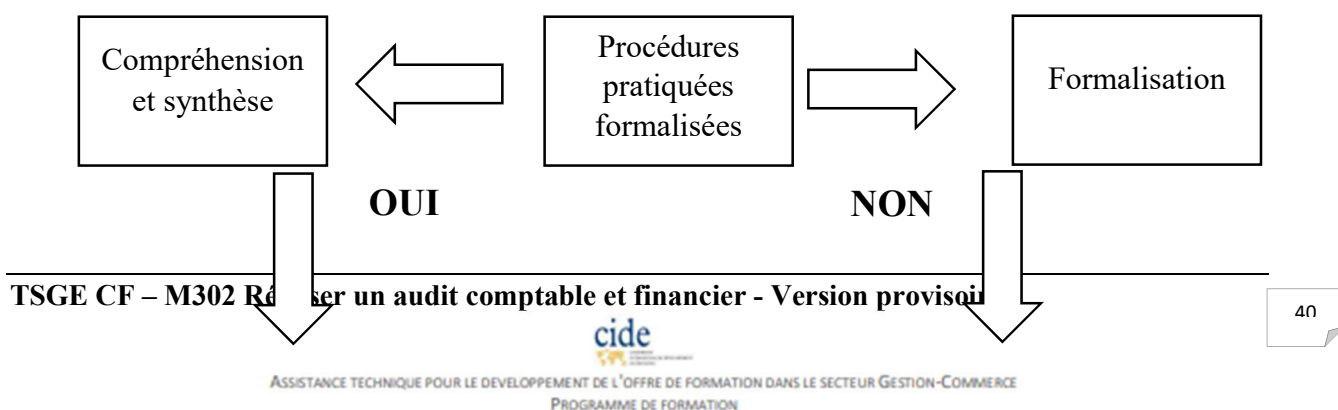
- Enquête auprès du personnel approprié du client ;
- Observation des méthodes de traitement et des procédures utilisées ;
- Examen des manuels du client et des autres instructions écrites ;
- Test de cheminement.

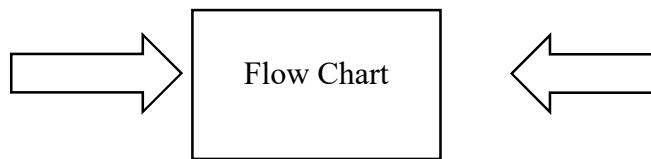




Recueil de l'existant :

- Description des procédures existantes ;
- Entretien avec les différents intervenants ;
- Il ne s'agit pas d'un contrôle policier : un aspect positif du contrôle à véhiculer ;
- Phase importante : Base du diagnostic





Procédure :

Règles à suivre pour l'accomplissement d'une tâche par une ou plusieurs personnes. Elle suppose l'existence :

- De documents supports de transmission des informations ;
- D'intervenant avec des limites et des obligations définies ;
- Des règles de transmission, de contrôle, de classement, de conservation et d'enregistrement ;
- Des règles de gestion de l'entreprise.

Techniques de description des procédures :

- Flow-Chart (diagramme de circulation des documents) :
 - Visualise les différentes étapes de circulation des documents et des informations
 - Interactions entre les personnes intervenant dans le processus
 - Simple
- Narratif
 - Nécessaire quand il est difficile d'utiliser un flow-chart
 - Compréhensible de tous

Techniques de description des procédures :

Flow-chart ou narratif décrivant :

- Les principales sources d'entrées ;
- Les fichiers de données importants ;
- Les procédures de traitement significatives ;
- Les fichiers de sortie importants, les rapports et documents émis ;
- La séparation fonctionnelle des tâches ;

- Utilisation de la documentation du client quand elle est appropriée ;
- Utilisation d'un flow-chart plutôt qu'un long narratif ;
- Au besoin compléter le flow-chart par de brefs descriptifs.

Test de cheminement :

- S'assurer de la bonne description de la procédure par rapport aux pratiques (respect du principe de permanence) ;
- Répertoire des supports utilisés réellement ;
- Ce n'est pas un test de diagnostic.

Les procédures existent mais ne sont pas toujours formalisées ;

Une procédure doit :

- Être formalisée (référence unique, facilité d'application et de mise à jour ;
- Prévoir des contrôles préventifs et défectifs ;
- Respecter les principes du contrôle interne ;
- Respecter les objectifs de contrôle.

Pour qu'une procédure soit fiable, elle doit :

* Mettre en évidence les contrôles clés :

- Qui soient matérialisés ;
- Couvrant les objectifs de contrôle.

Respecter en particulier les principes :

- D'intégration ;
- D'information ;
- D'harmonie ;
- D'indépendance.

e-3) Identification des endroits où des erreurs pourraient se produire :

Identification des endroits où des contrôles sont nécessaires, il s'agit des procédures manuelles ou informatiques ;

- Empêchant les erreurs,
- Ou permettant de détecter les erreurs ;
- Fournissant l'assurance raisonnable que le traitement et la comptabilisation des opérations sont effectuées comme prévu ;
- Couvrant les 4 objectifs de contrôle.

Exemples de risques associés au cycle achats/fournisseurs :

- Acceptation de marchandises non commandées
- Enregistrement de factures ou d'avoirs ne concernant pas l'entreprise
- Quantités facturées différentes des quantités reçues
- Montant facturé par le fournisseur ne correspondant pas au prix convenu
- Montant des avoirs reçus ne correspondant pas aux demandes d'avoirs
- Commandes de marchandises et services sans objet pour l'entreprise
- Commandes de marchandises et services à des conditions défavorables
- Soldes fournisseurs débiteurs irrégulièrement analysés
- Accès aux fichiers permanents non limités
- Enregistrement incomplet ou absence d'enregistrement des factures au journal d'achat et dans les comptes individuels fournisseurs
- Comptabilisation multiple de factures (duplicata) au journal d'achat
- Enregistrement de factures (ou avoirs) sans bons de réception (ou retour)
- Émission de bons de réception (ou retour) ne correspondant pas à une réception réelle (ou retour réel) ou à un service effectivement rendu
- Erreur de calculs dans les factures (ou avoirs), y compris le calcul de la TVA
- Conversion erronée des factures libellées en devise

e-4) Identification et compréhension des contrôles pertinents :

On distingue huit principes qui doivent être respectés pour l'établissement du contrôle interne⁴:

⁴ La compagnie nationale des commissaires aux comptes.

▪ Le principe d'organisation :

Ce principe suppose que toute entreprise de grande ou de petite taille, ne peut atteindre des objectifs que lorsqu'elle dispose d'une organisation préalable, adaptée, adaptable, vérifiable et formalisée. Autrement dit, il faut que l'organisation ne dépende pas du niveau de poste, adaptée à la stratégie définie par l'entreprise en fonction de la taille de la société et en fonction aussi de l'environnement, comportant un document écrit et formalisée par un manuel de procédure dans un organigramme bien structuré et décrivant les principales fonctions de chaque personne.

Ce principe précise aussi que les fonctions de la société doivent être séparées afin d'éviter l'incompatibilité et par voie de conséquence de faire face aux risques de fraude.

Les fonctions incompatibles sont les suivantes :

- Les fonctions opérationnelles ou de décisions (achats et ventes) ;
 - Les fonctions de détention ou de protection des valeurs monétaires (la trésorerie) ou physiques (stocks) ;
 - La fonction d'enregistrement ou de comptabilisation ;
 - La fonction de contrôle.
- Le principe d'autocontrôle :

Ce principe stipule que les procédures mises en place doivent permettre le fonctionnement d'un système d'autocontrôle mis en œuvre par des recoupements, des contrôles réciproques ou des moyens techniques⁵.

La technique de recoupement consiste à procéder à la vérification des informations identiques dans des sources différentes (comparaison des dotations aux amortissements qui figurent dans le compte de produits et charges avec celles de l'actif du bilan ; Confirmation d'un solde avec toutes les personnes qui ont une relation avec l'entreprise ; Facture/Bon de réception).

Le contrôle réciproque consiste à vérifier la confirmation d'une information par deux éléments différents (rapprochement entre le solde comptabilisé dans le journal et le solde qui apparaît dans les factures ; inventaire physique et l'inventaire permanent).

⁵ DSCG 4 comptabilité et audit 2019 p :622.

Les moyens techniques sont utilisés dans but de corriger les erreurs liées au traitement et par voie de conséquence d'éviter toute sorte de fraude (justifications de traitements : Bon d'entrée ; Bon de sortie ; Saisie ; Comptabilisation ; Paiement).

- Le principe de permanence

Du point de vue comptable, l'entreprise doit utiliser les mêmes règles d'évaluation d'un exercice à l'autre, et tout changement de méthode doit être mentionner dans l'ETIC, au niveau du contrôle interne, ce principe exige que les procédures mises en place doivent être utilisées d'une manière permanente afin de détecter les faiblesses.

- Le principe d'universalité

Ce principe signifie que toutes les parties prenantes qui travaillent au sein de l'entreprise, c'est-à-dire que ce soit les dirigeants, les employeurs, les salariés et même l'entreprise en tant que personnalité morale doivent se conformer au respect du contrôle interne. Autrement dit personne ne peut être exclue du contrôle interne car il est universel.

- Le principe d'indépendance

Ce principe stipule qu'il que soit les méthodes, les procédés et les moyens utilisés par l'entreprise à la réalisation des contrats (actes notariés ou appels téléphoniques), pour tenir une comptabilité (tenue manuelle, par un procédé informatique ou bien faire un sous-traitant) ou le mode d'archivage (papiers ou électronique), les objectifs mis en place pour la sauvegarde des actifs et la fiabilité des opérations doivent être atteints.

- Le principe d'information

Ce principe impose quelques critères à respecter pour garantir une certaine fiabilité des opérations :

- L'information doit être pertinente, disponible et accessible dans le temps et le lieu voulu ;
- L'information doit être utile pour les personnes destinataires et directe par rapport à une source ;
- L'information doit être objective et non pas subjective, c'est-à-dire pour des buts personnels ;

- L'information doit être communicable, claire, explicite et divulguer d'une manière détaillée ;
- L'information doit être vérifiable et doit comporter des références pour valider les avis et les opinions de l'auditeur.

- Le principe d'harmonie

Ce principe doit être adapté non seulement aux caractéristiques de l'entreprise mais aussi de son environnement.

- Le principe de la qualité du personnel

La qualité du personnel joue un rôle déterminant dans le dispositif du contrôle interne, il faut impérativement avoir du personnel qualifié et compétent, cela nécessite bien évidemment une bonne politique au niveau de la gestion des ressources humaines en termes de recrutement, motivation, la formation sans oublier l'élément intentionnel qui est le climat social (Affectio-societatis).

Typologie des contrôles :

- ✓ Préventif/Détectif ;
- ✓ Manuel/Informatique ;
- ✓ Pilotage/Application.

❖ Contrôles de pilotage :

- Moyens que le management utilise pour piloter le business et en contrôler les risques
- Moyens de déceler les erreurs potentielles et/ou fraudes
- Ils sont un préalable à la présomption de la bonne qualité et de la fiabilité des CIG et des CA
- Ils peuvent être réalisés par le management lui-même ou par la fonction d'audit interne par exemple

Leurs caractéristiques :

- Ils s'apprécient au niveau d'un cycle

- Ils sont détectifs plutôt que préventifs
- Ils ne visent pas nécessairement ou directement les objectifs de contrôle, mais fournissent une assurance indirecte sur la réalisation de ces objectifs
- Le niveau de confiance obtenu des CP est variable.

Exemples de contrôles de pilotage sur le cycle des achats :

- Comparaison des dépenses comptabilisées avec des informations extra- comptables telles que :
 - Budgets
 - Besoins en trésorerie
 - Données historiques ?
- Les indicateurs - clés de performance utilisée par le management pour piloter les achats ?
Par exemple :
 - Les variations en valeur et en volume
 - Les ordres d'achats significatifs
 - Les modifications de données permanentes
 - Les ruptures de stock
 - La valeur des retours
- Les mesures de la performance du département achats et à quelle fréquence sont-elles revues par le management ? Utilise-t-on par exemple :
 - Le nombre de factures traitées
 - L'analyse des factures par antériorité
 - Le suivi du ratio fournisseurs en nombre de jours d'achats
- Les indicateurs de mesure de la performance des fournisseurs ? Comment sont-ils utilisés pour piloter les achats ? Utilise-t-il on, par exemple :
 - La fiabilité des livraisons
 - Le respect des délais
 - L'analyse des causes de retours et de leur valeur
 - Le nombre de livraisons incomplètes ou partielles
 - Le nombre de produits endommagés à la livraison

❖ Contrôles d'application :

Les contrôles sur les applications sont les procédures mises en œuvre pour assurer la fiabilité des enregistrements :

- Ils s'exercent au niveau d'un cycle ou d'une transaction.
- Ils couvrent les 4 objectifs de contrôle :
 - ✓ Exhaustivité des enregistrements (**Completeness**) ;
 - ✓ Exactitude des enregistrements (**Accuracy**) ;
 - ✓ Validité des enregistrements (autorisation et caractère réel) (**Validity**) ;
 - ✓ Accès restreint aux actifs et aux enregistrements (**Restricted access**).

Ils peuvent être manuels ou automatisés

Ils visent directement et spécifiquement les objectifs de contrôle. A noter toutefois qu'ils peuvent viser d'autres objectifs d'audit (séparation des exercices et valorisation).

Exemples de contrôles d'application :

- Optimisation de l'achat (consultation de 3 fournisseurs).
 - Contrôle de l'autorisation des achats (approbation BC).
 - Contrôle de la quantité et de la qualité des marchandises reçues.
 - Rapprochement facture/BR/BL/BC et contrôle des approbations avant règlement
 - Rapprochement du solde des comptes individuels fournisseurs avec les relevés de compte envoyés par les fournisseurs.
 - Rapprochement entre le montant décaissé et le montant facturé lors du lettrage du compte individuel fournisseur pour identification des différences.
 - ...etc.
-
- Documentation des contrôles pertinents ;
 - Effectuer un test de cheminement ;
 - Considération pour l'évaluation préliminaire ;
 - Grille de séparation des tâches.

e-5) Évaluation de l'efficacité des contrôles et évaluation du risque :

Éléments à prendre en considération pour l'évaluation :

- Risque inhérent et caractéristiques du compte
- Efficacité de l'environnement du contrôle
- Conception du contrôle (efficacité, utilité),...
- Insuffisances dans la séparation des tâches ;
- Le risque d'erreurs importantes pour l'audit est, faible, moyen ou élevé.

Voulons-nous nous appuyer sur les contrôles ?

A) Si nous estimons que les contrôles sont a priori efficaces :

- Nous admettons a priori que le risque d'erreurs importantes pour l'audit est « très faible » et que les tests de validité seraient limités,
- Nous pouvons décider de nous appuyer dessus et planifier nos tests de validité sur les comptes concernés en conséquence ;
- Nous devons nous assurer qu'ils ont fonctionné toute la période ;
- Si les tests sur les contrôles confirment l'évaluation préliminaire, la planification des tests de validité sera à étendue minimale.

B) Si nous estimons que les contrôles sont efficaces mais non utiles (non matérialisés ou non conservés)

- Les tests sur les contrôles ne seront pas efficaces si le temps et l'effort nécessaire (pour avoir l'assurance raisonnable que les contrôles ont fonctionné) sont anormalement élevés par rapport à l'effort d'audit des comptes concernés au moyen de seuls tests de validité... Dans de tels cas ;
- les tests de validités sont conçus en fonction du fait que nous n'attendons pas à des erreurs, mais sont suffisamment étendus pour avoir la chance de détecter les erreurs importantes pour l'audit.

e-6) Elaboration de procédures de contrôle interne

Moyens d'un bon contrôle interne :

- Séparation des fonctions.
- Définition des procédures.

Typologie des fonctions : Séparation des tâches

Quatre grandes catégories de fonctions peuvent être distinguées dans une entreprise :

- Fonctions de décision ou opérationnelles.
- Fonctions de détention des valeurs et des biens.
- Fonctions d'enregistrement.
- Fonctions de contrôle.

Pour une meilleure transparence et efficacité des enregistrements, l'entreprise doit veiller à la séparation de ces fonctions.

Pour chaque collaborateur, il sera utile de connaître les tâches dont il est chargé et de vérifier le non cumul des fonctions incompatibles.

Ce tableau doit être établi pour chaque collaborateur.

Nom et Prénom du collaborateur				
Tâches accomplies	Fonction de décision	Fonction de détention	Fonction d'enregistrement	Fonction de contrôle

Une note d'observation doit être établie pour constater les incompatibilités à éliminer, énumérer les risques éventuels et faire des recommandations.

Les procédures de l'entreprise doivent être clairement définies de sorte à préciser :

- Les pouvoirs, les responsabilités et les rôles de chacun.
- Les personnes autorisées à engager l'entreprise.
- Les modalités de circulation, de traitement et de classement des informations.

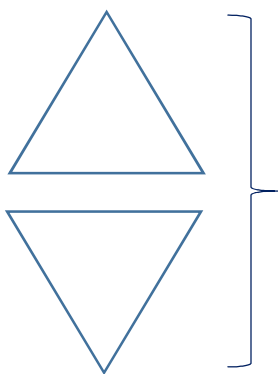
TSGE CF – M302 Réaliser un audit comptable et financier - Version provisoire -

- Les méthodes d'enregistrement.
- La périodicité, la forme et les destinataires des différentes synthèses (comptes, budgets,...)
- Le système de preuve.

D'autres éléments contribuent au renforcement du contrôle interne :

- Les moyens matériels de protection (Coffres forts, code d'accès, ...)
- La qualification du personnel.
- La supervision qui doit être systématisée (Contrôle de conformité, contrôle à priori ou à posteriori, ...).

Symboles utilisés pour la description des circuits des opérations

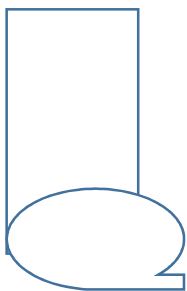


Classement définitif

Une lettre dans le triangle définit le mode de classement :

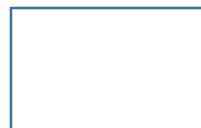
- A : Alphabétique.
- N : Numérique.

Classement provisoire - C : Chronologique

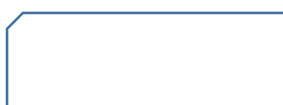


Registre ou fichier : Grand livre, tarif, livre d'inventaire

Bande magnétique



Disque magnétique



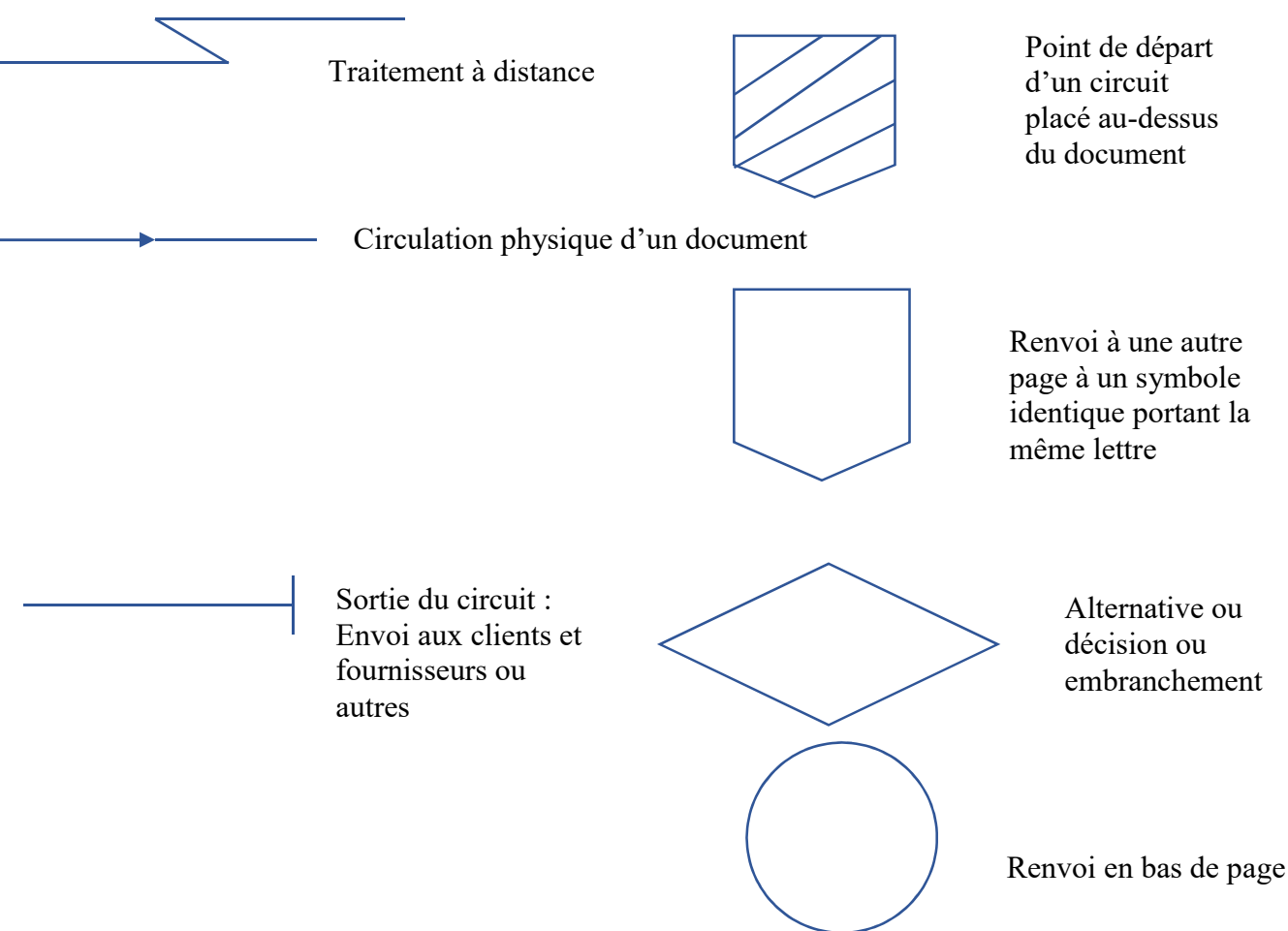
Carte perforée



Traitement ou opération administrative : Faire une description brève avec si nécessaire renvoi en bas de page



Création d'un document :
Facture, bulletin de paie, pièce de caisse,....

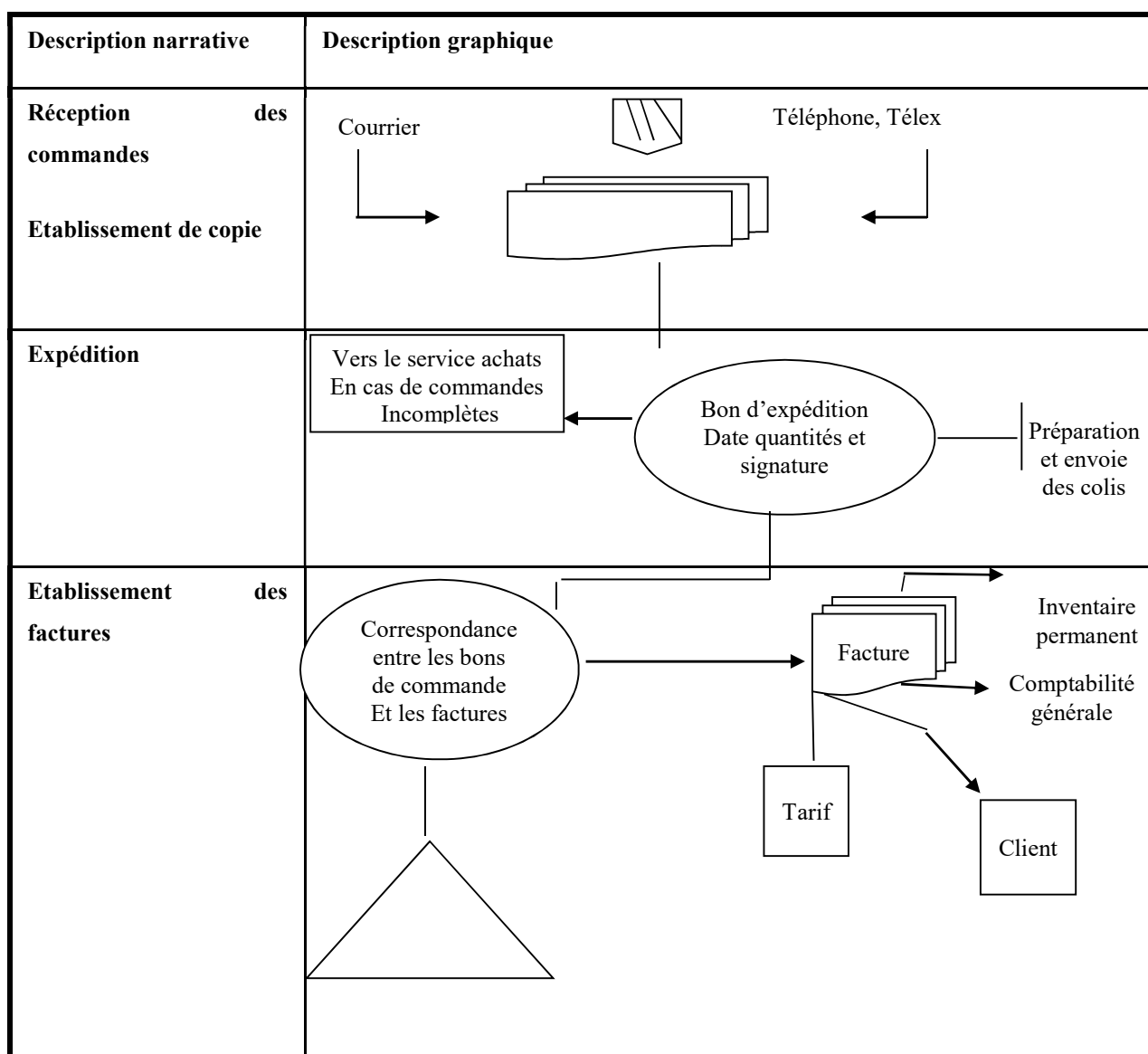


Exemple : Description partielle d'un circuit « Ventes » :

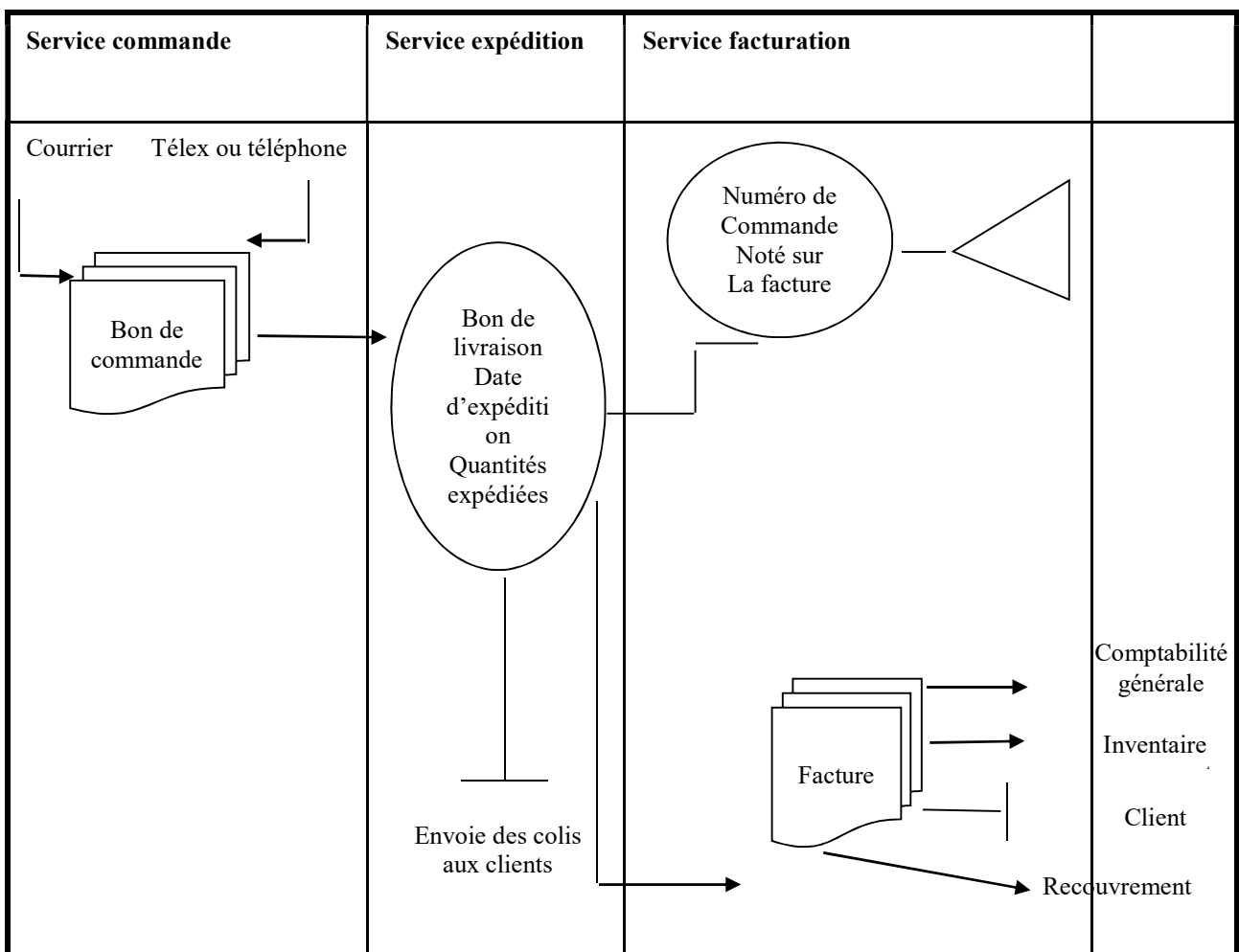
Le service réception des commandes de l'entreprise « ALPHA » reçoit les commandes des clients soit par courrier soit par simple télex ou téléphone. Il duplicate le bon de commande reçu, il garde la copie, envoie l'original au service expédition, qui doit vérifier l'état des stocks et saisir le service achats en cas d'insuffisance des stocks.

Le service expédition prépare les commandes en établissant un bon de livraison comprenant : la date d'expédition, les quantités livrées et la signature du chef magasinier. Le bon de livraison est envoyé au service facturation qui doit établir une facture en quatre exemplaires : L'originale est envoyée au client, une copie est adressée au service de comptabilité générale, une autre est envoyée au magasinier pour actualisation de son état de stock et la dernière est adressée au service recouvrement des créances clients.

Présentation de diagramme vertical



Présentation de diagramme horizontal



f) Les limites du contrôle interne face au risque de fraude

Les facteurs qui peuvent limiter le contrôle interne sont les suivants :

- La fraude commise par les membres de la direction

Selon le principe d'universalité, le contrôle doit concerner tout le personnel de l'entreprise quels que soit leurs fonctions. Au sein de l'entreprise, les dirigeants considèrent que ce contrôle concerne que les subordonnés, ils utilisent des différents prétextes à savoir :

- Ils n'ont pas le temps pour être contrôler
- Le statut et le sentiment de confiance

On peut dire que les dirigeants cherchent toujours à maximiser leurs profits personnels afin d'accroître fictivement la situation de l'entreprise et par voie de conséquence de recevoir des primes liées aux performances.

- La collusion

Quel que soit l'efficacité du système de contrôle interne, la collusion entraîne un détournement. On entend par collusion entente entre deux ou plusieurs personnes pour nuire contre l'entreprise. Donc on peut dire que la collusion est un acte frauduleux difficilement détectable.

C'est le cas d'ENRON, où il y a eu une entente entre les membres de la société mère, ses filiales et le cabinet d'audit international Arthur Anderson.

- Les dysfonctionnements

Le personnel de l'entreprise peut parfois mal interpréter les instructions du contrôle interne et par voie de conséquence commettre des erreurs d'une manière involontaire, à titre d'exemple :

- Un salarié peut ne pas faire correctement ces tâches, suite à remplacement avec un autre salarié en raison de maladie.
- Méconnaissance du changement actuel concernant le contrôle interne.

g) Les conséquences de l'évaluation du contrôle interne

Évaluation préliminaire/ Évaluation du risque	Étendue des tests de validité sur les comptes concernés
Les contrôles sont efficaces, et nous avons l'intention de nous appuyer dessus. Le risque d'erreurs est « très faible »	Limité : nos tests sont minimaux, dans le mesure où des éléments probants importants ont été rassemblés indiquant que des erreurs sont peu susceptibles de se produire
Les contrôles sont efficaces mais nous n'avons pas l'intention de nous appuyer dessus (par exemple, car les tests sur les contrôles n'ont pas un bon rapport coût /efficacité).	Préventif : nous n'attendons pas d'erreurs ; toutefois nos tests sont élaborés de façon à avoir une chance raisonnable de détecter les erreurs importants pour l'audit qui pu se produire
Les contrôles sont non efficaces et le risque d'erreurs est « moyen »	Étendu : nous attendons peu d'erreurs ; nos tests sont suffisamment étendus pour être en mesure de déterminer si des erreurs importantes pour l'audit se sont produites ; et, si des erreurs sont détectées, pour permettre une estimation de leur impact potentiel
Les contrôles sont non efficaces et le risque d'erreurs est « élevé »	Extrapolation : nous attendons des erreurs qui peuvent être importantes pour l'audit ; nos tests sont conçus de façon à pouvoir estimer leur impact potentiel

Etape 4 : Obtention des éléments probants

Norme concernée :

Nouveau manuel OEC	
Réf	Titre de la norme
3500	Eléments probants

A) Les techniques de contrôle :

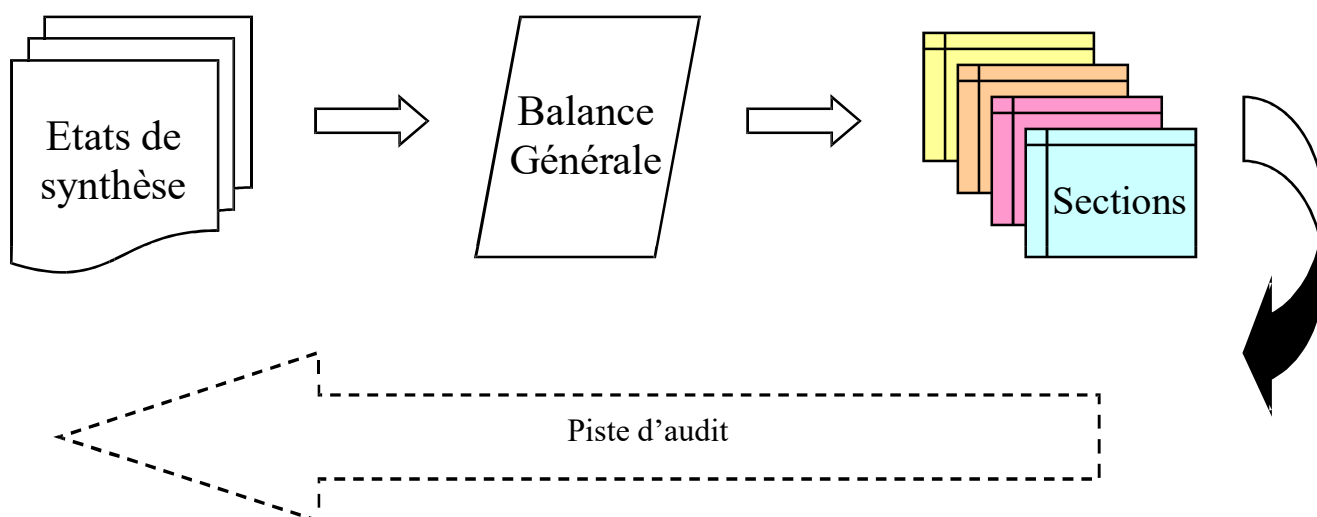
L'auditeur doit recueillir des éléments probants et suffisants et appropriés pour parvenir à des conclusions raisonnables sur lesquelles il peut fonder son opinion.

Procédures d'audit relatives à la collecte des éléments probants :

- Inspection des enregistrements ou des documents
- Inspection des actifs corporels
- Observation physique
- Demandes d'informations
- Demandes de confirmation
- Contrôle arithmétique
- Ré-exécution
- Procédures analytiques

Découpage des comptes :

Le contrôle des comptes se fait à travers le découpage du bilan et du compte de résultat en sections.



- Section = groupe de comptes homogènes.
- Sigma des sections = Balance Générale.
- La répartition des travaux au sein de l'équipe d'audit se fait par section.

Exemples de sections :

- Capitaux propres ;
- Provisions pour risques & charges ;
- Dettes de financement ;
- Immobilisations ;
- Stocks ;
- Clients & comptes rattachés ;
- Fournisseurs & comptes rattachés ;
-

Les assertions d'audit :

- Les assertions concernant les flux d'opérations et les événements survenus au cours de la période audité ;
- Les assertions concernant les soldes des comptes en fin de période ;

- Les assertions concernant la présentation et les informations fournies dans les états de synthèse.

a) Les assertions concernant les flux :

- Survenance : les opérations et les événements qui ont été enregistrés se sont produits et se rapportent à l'entité ;
- Exhaustivité : toutes les opérations et tous les événements qui auraient dû être enregistrés, sont comptabilisés ;
- Exactitude : les montants et autres données relatives aux opérations et événements ont été correctement enregistrés ;
- Séparation des périodes : les opérations et les événements ont été enregistrés dans la bonne période comptable ;
- Imputation comptable : les opérations et les événements ont été enregistrés dans les comptes appropriés.

b) Les assertions concernant les soldes :

- Existence : les actifs, les passifs et les fonds propres existent ;
- Droits et obligations : l'entité détient ou contrôle les droits sur les actifs, et les dettes correspondent aux obligations de l'entité ;
- Exhaustivité : tous les actifs, les passifs et les fonds propres qui auraient dû être enregistrés l'ont bien été ;
- Valorisation et affectation : les actifs, les passifs et les fonds propres sont portés dans les états de synthèse pour leur bonne valeur et tous les ajustements résultant de leur valorisation ou de leur affectation sont enregistrés de façon appropriée.

c) Les assertions concernant la présentation :

- Survenance, droits et obligations : les événements, les transactions et les autres informations fournies se sont produits et se rapportent à l'entité ;
- Exhaustivité : toutes les informations se rapportant aux états de synthèse qui doivent être fournies dans ces états l'ont bien été ;
- Classification et compréhension : l'information financière est présentée et décrite de manière pertinente, et les informations fournies dans les états de synthèse sont clairement présentées ;
- Exactitude et valorisation : les informations financières et les autres informations sont fournies sincèrement et pour des montants corrects.

B) Les techniques d'audit

- L'examen analytique (revue analytique) ;
- L'observation physique ;
- La circularisation des tiers ;
- Validation par rapport aux pièces justificatives ;
- Les recoupements internes ;
- L'appréciation des évaluations ;
- Mission initiale : soldes d'ouverture
- Estimations comptables
- Déclarations de la direction

a) L'examen analytique :

L'examen analytique est un ensemble de procédures de révision consistant à :

- Faire des comparaisons entre les données résultant des comptes annuels et des données antérieures, postérieures et prévisionnelles de l'entreprise ou des données des 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.

Il comporte également l'évaluation des explications de vraisemblance en relation avec d'autres informations et avec la connaissance qu'au chef d'entreprise des événements et faits en liaison avec son entreprise.

L'auditeur doit mettre en œuvre des procédures analytiques en tant que procédures d'évaluation des risques pour acquérir la connaissance de l'entité et de son environnement, ainsi que pour la revue de la cohérence d'ensemble des états de synthèse à la fin de l'audit.

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

- Les informations comparables des périodes précédentes,

- Les résultats attendus de l'entité, tels que des budgets ou des prévisions, ou des anticipations de l'auditeur, par exemple l'estimation de la charge d'amortissement,
- Les informations similaires du secteur d'activité

Les procédures analytiques sont utilisées aux fins suivantes :

- Comme procédures d'évaluation des risques pour acquérir la connaissance de l'entité et de son environnement ;
- Comme contrôles de substance lorsque leur utilisation peut être plus efficace ou efficiente que des vérifications de détail pour réduire le risque d'anomalies significatives au niveau des assertions à un niveau faible acceptable ; et
- Comme moyen de revue de la cohérence d'ensemble des états de synthèse à la fin de l'audit.

Lorsque les procédures analytiques mettent en évidence des écarts significatifs ou des rapports incohérents avec d'autres informations correspondantes ou qui s'écartent des montants prévisibles, l'auditeur doit procéder à des investigations pour obtenir des explications pertinentes et des éléments probants corroborant appropriés.

L'auditeur s'assure :

- Que les opérations comptables ont été correctement évaluées et imputées aux bons comptes.
- Que les règles et les principes comptables ont été respectés.

Contrôle des comptes	
Règles comptables	Principes comptables
Evaluation correcte des opérations. Imputation correcte	1/ Principe de continuité d'exploitation 2/ Principe de permanence de méthodes 3/ Principe du coût historique 4/Séparation des exercices 5/ Principes de prudence 6/ Principe de clarté et de non compensation. 7/ Principe d'importance significative

L'auditeur procède à des vérifications comptables en contrôlant les règles d'évaluation prévues par les normes comptables et fiscale, en effectuant des rapprochements entre divers comptes liés entre eux et en effectuant des contrôles par estimation et vraisemblance. L'auditeur doit s'assurer du respect des principes comptables.

- Contrôle des règles d'évaluation.
- Vérification du respect des principes comptables

Les actifs et les passifs figurant au bilan doivent être correctement évalués en respectant les règles comptables et fiscales.

- Une surévaluation entraînerait une fausse image et briserait la sincérité des comptes.
- Une sous-évaluation entraînerait les mêmes conséquences.
- Une confusion entre une charge et une immobilisation affecterait un impact sur le résultat et la régularité des comptes.

La sincérité et la régularité des états financiers dépendent du respect des principes comptables qui constituent le fondement d'une comptabilité.

Techniques :

- La revue de vraisemblance.
- Les comparaisons de données absolues.
- Les comparaisons de données relatives (ratios).
- Les analyses de tendances.

Techniques de revue analytique	Définition	Limites
La revue de vraisemblance	La revue de vraisemblance consiste à procéder à un examen critique des composantes d'un solde (ou d'un journal...) pour identifier celles qui sont à priori, anormales.	<ul style="list-style-type: none"> - Insuffisant - Bonne connaissance des mécanismes comptables de l'entreprise
Les comparaisons de données absolues	Les données absolues, prises en tant que telles, peuvent faire l'objet de diverses analyses : par rapport à des périodes antérieures, à un budget, aux mêmes données dans des entreprises comparables,...	<ul style="list-style-type: none"> - Logique dans l'évolution d'un compte - Budget doit être réaliste et non modifiée - Comparabilité des entreprises
Les comparaisons de données relatives (ratios)	Les données relatives supposent qu'il existe une relation directe entre une donnée et un élément de référence et que cette relation reste fixe. Cette relation est généralement calculée sous forme de pourcentage.	<ul style="list-style-type: none"> - Difficulté de définir des relations réelles - Nécessité de bien connaître l'activité - Comparabilité des chiffres de référence
Les analyses de tendances	Les analyses de tendances sont des analyses sur de longues périodes pour essayer d'en tirer des règles plus précises sur les relations qui existent entre les données utilisées et de prévoir les chiffres de la période en cours tels qu'ils résulteraient de l'application de ces règles.	<ul style="list-style-type: none"> - Fiabilité des données utilisées - Coût de l'investissement de base (conception de programmes, créations des fichiers de données,...)

Portée de l'examen analytique :

- Moyen de validation : dans des cas extrêmement rares.
- Moyen de corroboration : dans la majorité des cas.

Limites de l'examen analytique :

- Les données analysées doivent être constituées sur des bases comparables.
- Incapacité de cerner avec précision les relations mesurables existant entre les données analysées (pour absence de comptabilité analytique ou de statistiques par exemple).
- Les données analysées sont susceptibles d'être influencées par un trop grand nombre de facteurs : difficulté de cerner la contribution de chaque facteur et possibilité de compensation.

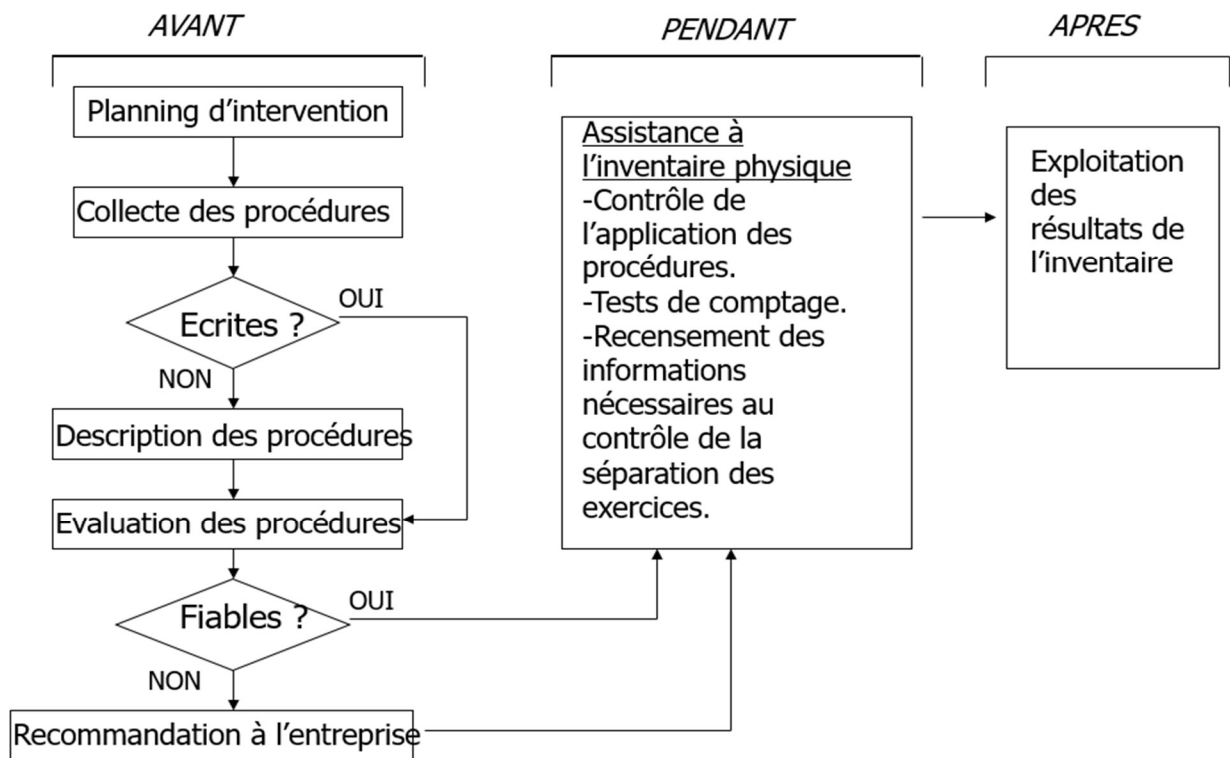
b) L'observation physique :

L'observation physique est une technique, à haut niveau de force probante, qui est utilisée pour confirmer l'existence d'un actif.

Cette technique peut s'appliquer, principalement :

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

La démarche générale de l'observation physique des stocks :



Contrôle physiques des stocks :

Avant la prise d'inventaire :

b-1) Planning d'intervention :

- Fixer les grandes étapes et les moments d'intervention de l'auditeur ;
- Prévoir l'envoi des demandes de confirmation directes le cas échéant ;
- Visiter les lieux de stockage pour s'assurer que l'organisation est à même de permettre le bon déroulement de l'opération.

b-2) Description et évaluation des procédures :

- Si les procédures ne sont pas écrites, l'auditeur doit faire une description écrite suffisante des instructions orales.
- En fonction de sa connaissance de l'entreprise et en s'aidant d'un questionnaire d'inventaire physique, l'auditeur évalue la fiabilité des procédures prévues.

-Si l'auditeur constate des défaillances dans les procédures, il doit en aviser l'entreprise.

TSGE CF – M302 Réaliser un audit comptable et financier - Version provisoire -

b-3) Programme d'assistance à l'inventaire physique

- Affiner le planning d'intervention et en informer l'entreprise ;
- Rédiger le programme d'assistance.

Pendant la prise d'inventaire :

L'auditeur doit assister à la prise d'inventaire pour :

- Observer les équipes de comptage pour s'assurer qu'elles effectuent correctement leur travail ;
- Effectuer certains sondages ;
- Vérifier que tous les stocks sont comptés une et une seule fois ;
- Contrôler la procédure de centralisation des fiches de comptage ;
- Relever les informations nécessaires à la séparation des exercices ;

Si l'auditeur ne peut pas assister à l'intégralité des opérations, il doit au moins :

- Contrôler que les instructions sont bien comprises par le personnel ;
- Procéder à des sondages sur les quantités déjà comptées et relever les informations nécessaires au contrôle final.

Après la prise d'inventaire :

L'auditeur doit s'assurer que les résultats du comptage ont été correctement utilisés pour établir l'état des stocks servant de base à la valorisation :

- Vérification de la centralisation des fiches de comptage ;
- Rapprochement des sondages effectués avec l'état des stocks ;
- Comparaison avec les fiches de stocks (inventaire permanent), évaluation et explication des écarts ;
- Vérification du respect de la séparation des exercices ;

NB :

Si l'entreprise procède à un inventaire tournant, il faut que :

- Le système de saisie permanente des mouvements de stocks soit fiable
- Les conditions de comptage sont organisées selon les mêmes critères que ceux qui ont été examinés précédemment.
- Tous les stocks soient comptés au moins une fois dans l'année.

Les autres contrôles physiques :

Les immobilisations corporelles :

- Vérifier l'inventaire physique des immobilisations
- Rapprocher le fichier des immobilisations et les comptes des immobilisations
- Rapprocher l'inventaire des immobilisations et les comptes des immobilisations
- Vérifier que les immobilisations inscrites à l'actif sont bien la propriété de la société
- Sonder le fichier pour vérifier les existants
- Effectuer une visite de l'entreprise
- Identifier physiquement les existants et vérifier leur inscription au fichier

Les effets de commerce :

- Vérifier l'état des effets à recevoir et s'assurer de la concordance des totaux avec les comptes collectifs
- Opérer un contrôle physique des effets et pointer avec l'état ci-dessus
- Demander confirmations des contrôles effectués sur les effets et les garanties
- Analyser la justification des soldes
- Rechercher en comptabilité les règlements des effets venus à échéances entre la fin d'exercice et la date du contrôle

Les espèces en caisse :

- S'informer du lieu de dépôt, du nom des dépositaires et de l'importance probable de tous les fonds de caisse et de toutes les recettes non encore remises à l'encaissement
- Compter les espèces en caisse en présence des responsables et effectuer les rapprochements avec les soldes figurant dans les livres.

Si l'auditeur ne peut pas être présent à la date prévue pour la prise d'inventaire en raison de circonstances imprévues, l'auditeur doit effectuer des comptages physiques ou y assister à une autre date et, le cas échéant, procéder à des contrôles sur des mouvements entre ces deux dates.

Particularités de certains inventaires :

Certaines entreprises, au lieu de procéder, à un inventaire complet de fin d'exercice, ont recours aux inventaires tournants ou à un inventaire à une date antérieure à la clôture.

Pour l'auditeur, ces procédures sont acceptables si :

- Le système de saisie permanente des mouvements du stock est fiable ;
- Les procédures de comptage sont organisées selon les mêmes critères que ceux examinés ci-haut ;
- Tous les stocks sont comptés au moins une fois dans l'année en cas d'inventaires tournants.
- Si l'ip a eu lieu avant la clôture, l'auditeur doit non seulement y assister mais procéder à un contrôle des mouvements entre la date d'inventaire et la clôture de l'exercice. En outre, il devra s'assurer que les fiches de stocks ont été correctement ajustées des écarts d'inventaires et que ceux-ci ne sont pas dus à une mauvaise séparation des périodes. Enfin, la séparation des exercices devra également être vérifiée à la fin de l'exercice.
- En cas d'inventaires tournants, l'auditeur se fait communiquer le programme de comptage et doit programmer son assistance au moins aux inventaires les plus importants. Il doit, par ailleurs, s'assurer que le programme est respecté et que les écarts décelés sont correctement ajustés au fur et à mesure. Il vérifie également la séparation des exercices.

c) La circularisation des tiers (Norme 3505) :

L'auditeur doit déterminer si l'utilisation de la procédure de confirmations externes est nécessaire à l'obtention d'éléments probants suffisants et appropriés au niveau des assertions. A ce titre, l'auditeur doit prendre en compte le risque d'anomalies significatives au niveau des assertions et la façon dont les éléments probants recueillis lors de la mise en œuvre d'autres procédures d'audit planifiées réduiront ce risque à un niveau faible acceptable.

Définition : La circularisation des tiers ou la confirmation directe est une procédure de révision habituelle qui consiste à demander à des tiers ayant des liens d'affaires avec l'entreprise vérifiée de

confirmer directement au commissaire aux comptes ou à l'auditeur des informations concernant l'existence : d'opérations, de soldes, ou tout autre renseignement.

Principaux cas de confirmation

- **Immobilisations** : elles se font principalement auprès de l'agence nationale de la conservation foncière ;
- **Créances et dettes** : confirmation des clients et fournisseurs comptes courants, des emprunts, des prêts auprès des tiers concernés;
- **Valeurs d'exploitation** : stocks appartenant à des tiers et en dépôt dans l'entreprise ; stocks appartenant à l'entreprise et en dépôt chez les tiers.
- **Titres de participation et de placement** : titres en dépôt, portefeuille géré par un tiers (banque par exemple), coupons à encaisser ;
- **Banques** : confirmation des soldes et opérations réalisées par la banque pour l'entreprise, cautions, garanties, titres en dépôt, personnes autorisées à signer;
- **Personnel** : prêts et avances ;
- **Engagements hors bilan et passifs éventuels** : assurances, avocats, experts fiscaux, greffe du tribunal de commerce, etc.

Les différentes de nature de confirmations

Chaque poste du bilan, susceptible d'être audité par la technique de la confirmation directe, fait appel à une nature de confirmation spécifique, répondant à un objectif précis.

En effet, la demande de la confirmation d'une créance client est une demande dite fermée, le but est, dans le cas de la vérification d'une créance client, de vérifier que cette créance est bien réelle, et non surévaluée.

Au contraire, la demande de confirmation d'une dette fournisseur est une demande ouverte, puisque l'auditeur cherche à s'assurer de la comptabilisation exhaustive des factures fournisseurs et des règlements reçus, correspondant au solde de fin d'année de cette dette.

Préparation des demandes de confirmation

TSGE CF – M302 Réaliser un audit comptable et financier - Version provisoire -

Toute demande de confirmation doit comporter une lettre explicative ou un formulaire indiquant de façon précise ce qui est attendu du tiers ;

La demande de confirmation est établie par l'entreprise auditée seule habilitée à le faire ; elle mentionne que cette demande est réalisée dans le cadre de l'intervention des auditeurs et il est demandé que la réponse soit adressée directement à l'auditeur.

Afin de déterminer dans quelle mesure la procédure de confirmations externes peut être utilisée, l'auditeur prend en considération les caractéristiques de l'environnement dans lequel l'entité exerce ses activités et les pratiques connues des personnes interrogées à l'égard des demandes de confirmation directes.

L'auditeur doit adapter la procédure de confirmations externes pour satisfaire l'objectif spécifique d'audit fixé.

Utilisation de la demande de confirmation positive ou négative

Lorsque l'auditeur envisage de confirmer certains soldes de comptes ou d'autres informations et que la direction demande à l'auditeur à ne pas y procéder, l'auditeur doit examiner s'il existe des raisons valables pour fonder une telle demande,

Absence de réponse à une demande de confirmation

L'auditeur doit mettre en œuvre des procédures d'audit alternatives en l'absence de réponse à une demande de confirmation positive externe. Ces procédures alternatives doivent être définies de telle manière à obtenir les mêmes éléments probants concernant les assertions visées par la confirmation externe que ceux attendus de celle-ci.

En l'absence de réponse, l'auditeur contacte généralement le destinataire de la demande de confirmation pour tenter d'obtenir une réponse. Si aucune réponse n'est obtenue malgré cette démarche, l'auditeur met en œuvre des procédures d'audit alternatives.

Fiabilité des réponses reçues

L'auditeur prend en considération tous faits de nature à remettre en cause la fiabilité des réponses obtenues aux demandes de confirmations externes. L'auditeur s'interroge sur l'authenticité des réponses et procède aux investigations qu'il juge utiles en vue de dissiper ses doutes.

Causes et fréquence des divergences relevées : Dans les cas où l'auditeur arrive à la conclusion que la procédure de confirmations externes et les procédures d'audit alternatives n'ont pas apporté d'éléments probants suffisants et appropriés concernant une assertion, il doit mettre en œuvre des procédures d'audit supplémentaires pour recueillir des éléments probants suffisants et appropriés.

Confirmations externes demandées à une date antérieure à la date de clôture : l'auditeur doit recueillir des éléments probants suffisants et appropriés concernant les transactions relatives à cette assertion intervenue durant la période intercalaire, en vue de s'assurer que celles-ci ne comportent pas d'anomalies significatives.

d) La validation par rapport aux pièces justificatives :

Parallèlement aux autres techniques de contrôle, l'audit implique l'examen d'un volume important de documents.

Les pièces créées à l'extérieur de l'entreprise et gardées par elle :

- les factures fournisseurs ;
- les bons de commandes reçus des clients ;
- la correspondance reçue des tiers ;
- les relevés bancaires.

La force probante de ces documents est bonne si l'entreprise n'y a pas apporté de modifications.

Les pièces créées par l'entreprise et qui portent la marque d'une circulation extérieure :

- les effets à recevoir acceptés ;
- les bordereaux de remise des valeurs à la banque ;
- les doubles des BL signés et cachetés par le client.

La force probante de ces documents peut être assimilée à celle des documents créés à l'extérieur et conservés par l'entreprise.

Les pièces créées par l'entreprise et adressées à des tiers :

- les factures clients ;
- la correspondance adressée à des tiers ;
- les bons de commande adressés aux fournisseurs.

La force probante de ces documents est moindre : il faudra analyser si ces documents sont confirmés par des documents créés par des tiers (ex : règlements des clients).

Les pièces créées et retenues par l'entreprise :

- ordres de fabrication ;
- bons de sortie ;
- demande d'achat.

Cette catégorie de pièces a la force probante la plus faible en raison de :

- la création de pièces, sur ordre de la direction, pour justifier des opérations fictives ;
- la création de pièces fictives pour dissimuler des fraudes commises.

Toutefois, ces documents seront d'autant plus probants que le contrôle interne sera fiable et important : circulation du document entre plusieurs mains avec apposition d'un visa à chaque manipulation ou vérification.

Le recours aux sondages :

Sauf cas exceptionnels, le commissaire aux comptes ne peut examiner l'ensemble des documents justificatifs et des écritures comptables. Il sélectionne l'échantillon sur lequel il va appliquer ses procédés de vérification, selon la technique de sondage la mieux adaptée aux circonstances :

- Sondage orienté (prélèvements au hasard basés sur le jugement professionnel) Ou
- Echantillonnage statistique.
- Lors de la définition des procédures d'audit, l'auditeur doit déterminer les méthodes appropriées pour sélectionner des éléments à des fins de tests.

Les méthodes disponibles sont les suivantes :

TSGE CF – M302 Réaliser un audit comptable et financier - Version provisoire -

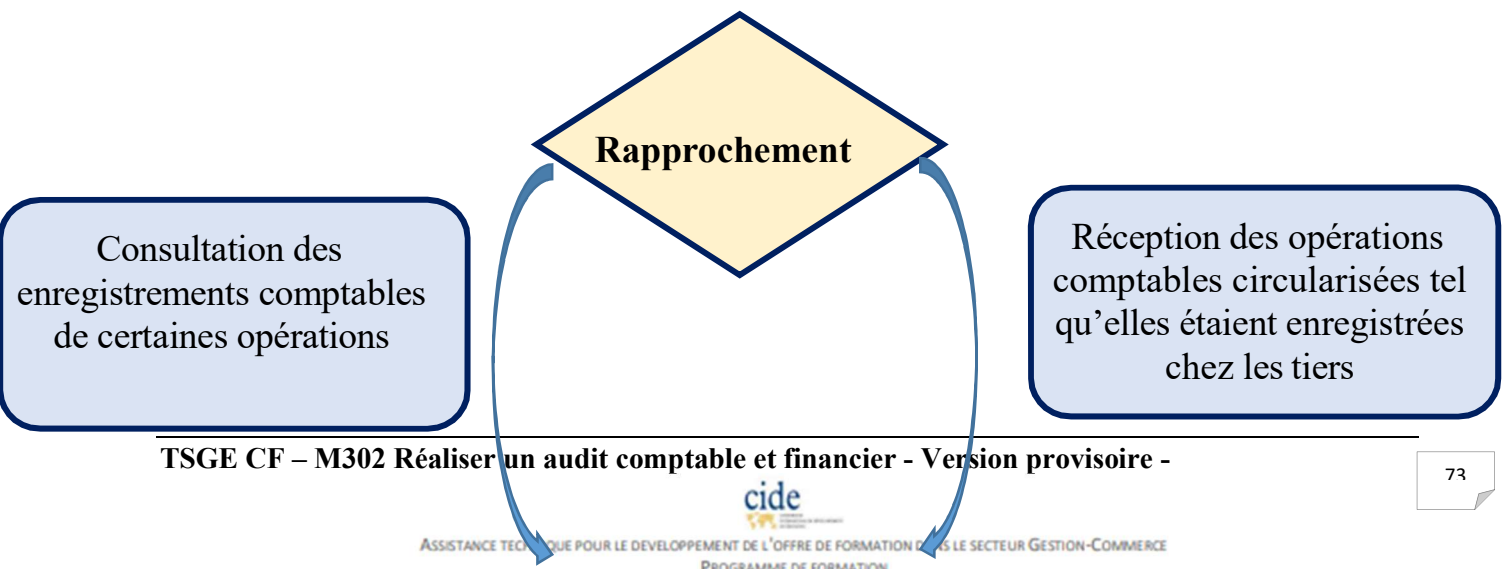
- sélection de tous les éléments (examen exhaustif) ;
- sélection d'éléments spécifiques ; et
- sélection par sondages.

Sondages en audit

L'auditeur peut décider d'effectuer des sondages en audit sur un flux d'opérations ou un solde de compte. Les sondages en audit peuvent être réalisés en appliquant des méthodes d'échantillonnage statistiques ou non statistiques.

e) Les recoupements internes :

Les techniques de recoupements des données réciproques sont très souvent utilisées dans les vérifications des écritures comptables.



Conformité :
Opérations parfaitement
réciproques

Incompatibilité :
Chercher l'origine des
différences

Plus il y'aura de sources d'informations différentes, meilleure sera la véracité d'un élément. En effet, l'auditeur pourra être satisfait lorsque l'authenticité d'une opération sera confirmée grâce au rapprochement de chiffres ou de faits provenant de sources différentes.

Exemples de recouvrements internes :

- Rapprochement entre amortissements et provisions au bilan et dotations et reprises au compte de résultat.
- Rapprochement des charges de personnel au compte de résultat d'une part avec les journaux de la paie, les déclarations à la CNSS et les déclarations à l'IGR, d'autre part.
- Rapprochement entre le chiffre d'affaires commercial et le chiffre d'affaires comptabilisé.
- Rapprochement entre le chiffre d'affaires déclaré à la TVA et le C.A. comptabilisé.

Approches d'échantillonnage statistique et non statistique

La décision d'utiliser une approche d'échantillonnage statistique ou non statistique dépend du jugement de l'auditeur sur la méthode la plus efficace pour recueillir des éléments probants suffisants et appropriés compte tenu des circonstances particulières.

Taille de l'échantillon

En définissant la taille d'un échantillon, l'auditeur doit déterminer si le risque d'échantillonnage est réduit à un niveau faible acceptable

Sélection de l'échantillon

L'auditeur doit sélectionner les éléments pour le sondage de manière à ce que toutes les unités d'échantillonnage de la population aient une chance d'être sélectionnées.

Extrapolation des erreurs

Pour les vérifications de détail, l'auditeur doit extrapoler les erreurs en valeur décelées dans l'échantillon à l'ensemble de la population et doit considérer l'effet de l'erreur extrapolée sur l'objectif particulier du sondage et sur les autres aspects de l'audit.

Evaluation des résultats d'un sondage

L'auditeur doit évaluer les résultats du sondage pour déterminer si l'évaluation de la caractéristique retenue pour la population est confirmée ou a besoin d'être révisée.

f) L'appréciation des évaluations :

Pour certains postes il suffit à l'auditeur d'en vérifier l'existence, sans pour autant que leur expression en unités monétaires ne pose problèmes : caisse, banque...

Pour d'autres postes par contre, le contrôle de l'existence se double d'une appréciation des évaluations.

Exemples :

- Cas des stocks : une fois le contrôle des quantités effectué, il convient d'apprécier tant les principes d'évaluation retenus par l'entreprise que leur application pratique.
- Cas des immobilisations : vérification du respect de la valorisation des immobilisations, à l'entrée et à la clôture.
- Cas des créances : accorder un intérêt particulier à la conversion des créances libellées en monnaies étrangère et aux créances nécessitant une dépréciation.

g) Mission initiale : soldes d'ouverture (Norme 3510) :

Dans une mission d'audit initiale, l'auditeur doit recueillir des éléments probants suffisants et appropriés pour vérifier :

(a) que les soldes d'ouverture ne contiennent pas d'anomalies ayant une incidence significative sur les états de synthèse de la période en cours ;

(b) que les soldes de clôture de la période précédente ont été correctement repris dans la période en cours ou, si nécessaire, ont été retraités ; et

(c) que des méthodes comptables appropriées ont été appliquées de manière permanente ou que les changements de méthodes comptables ont été correctement enregistrés et présentés de manière appropriée et qu'une information pertinente a été fournie dans les états de synthèse.

Lorsque les états de synthèse de la période précédente ont été audités par un autre auditeur, l'auditeur en place peut être en mesure de recueillir des éléments probants suffisants et appropriés concernant les soldes d'ouverture en examinant les dossiers de travail de l'auditeur précédent.

Dans ce cas, l'auditeur en place évalue la compétence professionnelle et l'indépendance de l'auditeur précédent. Si des modifications au contenu du rapport d'audit de la période précédente ont été apportées, l'auditeur portera une attention particulière au cours de l'audit de la période en cours aux faits qui sont à l'origine de cette modification.

Avant d'entrer en contact avec l'auditeur précédent, l'auditeur en place s'informerait des règles édictées par le code des devoirs professionnels.

Si les états de synthèse de la période précédente n'ont pas été audités, ou si l'auditeur n'a pas été en mesure de se satisfaire des travaux effectués en appliquant les procédures décrites précédemment, il sera tenu de mettre en œuvre d'autres procédures d'audit supplémentaires.

Si, après avoir mis en œuvre des procédures d'audit complémentaires, y compris celles mentionnées ci-avant, l'auditeur n'a pas été en mesure de recueillir des éléments probants suffisants et appropriés concernant les soldes d'ouverture, le rapport d'audit doit tenir compte de cette situation.

h) Estimations comptables (Norme 3540) :

L'auditeur doit recueillir des éléments probants suffisants et appropriés sur les estimations comptables.

Une « estimation comptable » désigne une évaluation approximative du montant d'un élément en l'absence d'une méthode de mesure précise. Par exemple :

- les provisions pour dépréciation des stocks et créances pour les ramener à leur valeur probable de réalisation ;
- l'amortissement du coût des immobilisations corporelles sur leur durée d'utilité estimée ;
- les produits à recevoir ;
- les impôts différés ;
- la provision pour risque pour un procès en cours ;
- les pertes sur les contrats de construction en cours
- les provisions pour garantie

L'auditeur doit suivre une ou plusieurs des approches suivantes pour l'audit d'une estimation comptable :

Revue et test de la procédure suivie par la direction pour procéder à l'estimation avec :

- évaluation des données et appréciation des hypothèses sur lesquelles l'estimation est fondée ;
- vérification par test des calculs utilisés dans l'estimation ;
- comparaison, lorsque cela est possible, des estimations faites des périodes précédentes avec les résultats réels de ces mêmes périodes ; et
- revue des procédures d'approbation de la direction.

Utilisation d'une estimation indépendante pour la comparer avec celle faite par la direction ; ou revue des événements postérieurs à la date de clôture permettant de fournir des éléments probants sur le caractère raisonnable de l'estimation.

i) Déclarations de la direction (Norme 3580) :

L'auditeur doit obtenir de la direction les déclarations qu'il juge nécessaires.

L'auditeur doit obtenir une déclaration écrite de la direction confirmant que cette dernière :

(a) prend acte de sa responsabilité dans la conception et la mise en œuvre d'un contrôle interne propre à prévenir et à détecter les erreurs ; et

(b) considère que l'effet des anomalies non corrigées contenues dans les états de synthèse et relevées par l'auditeur au cours de l'audit, prises individuellement ou en cumulé, n'est pas significatif au regard des états de synthèse pris dans leur ensemble. Un récapitulatif de ces anomalies doit être inclus dans la lettre d'affirmation ou donné en annexe à celle-ci.

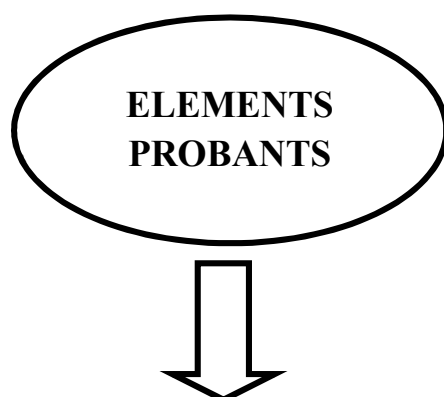
C) Les dossiers de travail

Norme concernée :

Réf	Titre de la norme
1230	Documentation d'audit
3500	Eléments probants

L'auditeur, dans le cadre d'une mission d'audit, doit recueillir des éléments probants suffisants et appropriés pour parvenir à des conclusions raisonnables sur lesquelles fonder son opinion.

L'auditeur doit consigner dans les dossiers les questions importantes en collectant des éléments probants pour fonder son opinion et qui permettent de justifier que l'audit a été effectué selon les Normes d'Audit.



DOIVENT ETRE DOCUMENTES ET CONSIGNES DANS DES DOSSIERS DE TRAVAIL

Documentation d'audit : Les documents (dossiers de travail) préparés par l'auditeur, ou que l'auditeur a obtenus et conservés, dans le cadre de la réalisation de l'audit. Les dossiers de travail peuvent être sur papier, sur microfilm, sur un support électronique ou sur tout autre support.

Les dossiers de travail :

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

Forme et contenu des dossiers de travail :

Etre suffisamment complets et détaillés pour permettre une compréhension globale de l'audit.

Consigner toutes les informations relatives :

- à la planification de l'audit,
- à la nature, au calendrier et à l'étendue des procédures d'audit effectuées,
- ainsi que le résultat de ces procédures et les conclusions auxquelles il est parvenu à partir des éléments probants collectés.

Les dossiers de travail comprennent les **raisonnements de l'auditeur** sur toutes les questions importantes nécessitant l'exercice d'un jugement, ainsi que les conclusions qui en découlent.

Dans les domaines comprenant des points délicats de principe ou de jugement, les dossiers de travail consignent les faits pertinents connus de l'auditeur au moment où il fonde ses conclusions.

En général, les dossiers de travail comprennent :

Les informations recueillies lors de la **prise de connaissance de l'entité et de son environnement**, y compris de son contrôle interne telles que :

- La structure juridique et organisationnelle de l'entité ;
- des extraits ou des copies des documents juridiques importants, des contrats et des procès-verbaux ;
- Le secteur, l'environnement économique et le cadre législatif dans lesquels l'entité exerce ses activités ;
- Des extraits du manuel de contrôle interne de l'entité ;
- Le processus de planification de la mission d'audit, y compris les programmes de travail et les modifications dont ils ont fait l'objet ;
- La prise en compte par l'auditeur des travaux et conclusions de l'audit interne ;
- Des analyses de transactions et de soldes de comptes ;
- Des analyses des tendances et des ratios importants ;
- L'évaluation du risque d'anomalies significatives au niveau des états de synthèse et au niveau des assertions ;

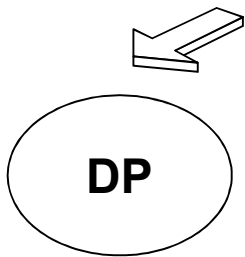
Confidentialité, sécurité, conservation et propriété des dossiers de travail

- L'auditeur doit adopter des procédures appropriées garantissant **la confidentialité** et **la sécurité** des dossiers de travail, ainsi que leur **conservation**, pendant une période suffisante pour répondre aux besoins de la politique du cabinet, et conformes aux exigences **légal**es et **professionnelles** en matière de conservation de documents.
- Les dossiers de travail sont la **propriété de l'auditeur**. Bien que certaines parties ou des extraits des dossiers de travail puissent, à l'appréciation de l'auditeur, être mis à la disposition de l'entité, ils ne sauraient se substituer aux documents comptables de celle-ci.

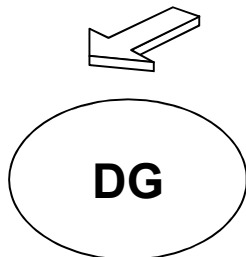
Les dossiers de travail, tels que présentés par l'OEC, sont au nombre de quatre :

TSGE CF – M302 Réaliser un audit comptable et financier - Version provisoire -

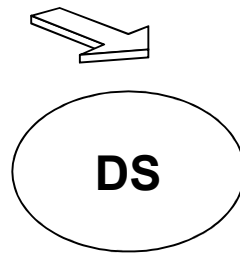
DOSSIERS DE TRAVAIL



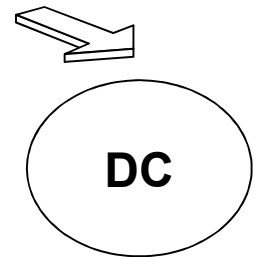
Dossier Permanent



Dossier Général



Dossier Système



Dossier de Contrôle

LE DOSSIER PERMANENT

- Renseignements généraux sur l'entité
- Administration de la mission
- Renseignements juridiques
- Autres informations pluriannuelles liées aux états de synthèse
- Personnel – Situation sociale
- Situation fiscale
- Systèmes comptables et informatiques
- Rapports émis
- Documents à archiver

LE DOSSIER GENERAL

- Rapports et communications
- Synthèse de la mission
- Planification de la mission
- Programme d'évaluation du contrôle interne au niveau de l'entité
- Programmes de travail sur les thèmes spécifiques
- Programme de travail sur les comptes

LE DOSSIER SYSTEME

TSGE CF – M302 Réaliser un audit comptable et financier - Version provisoire -

- Mémoire de synthèse annuel sur le contrôle interne et orientation du contrôle des comptes
- Système comptable
- Système d'information
- Achats fournisseurs
- Ventes clients
- Trésorerie
- Paie Personnel
- Stocks
- Impôts et taxes
- Immobilisations
- Autres cycles de contrôle interne

LE DOSSIER CONTRÔLE DES COMPTES

- Revues analytiques
- Immobilisation en non valeurs
- Immobilisations incorporelles
- Immobilisations corporelles
- Immobilisations financières
- Stocks
- Clients ventes
- Personnel
- Impôts et taxes
- Trésorerie
- Capitaux propres
- Provisions
- Emprunts et dettes de financement
- Fournisseurs charges
- Autres débiteurs- autres créditeurs
- Comptes de régularisation
- Ecart de conversion
- Autres produits et autres charges
- Résultat financier

- Résultat non courant

Les Feuilles de travail

Les feuilles de travail sont classées et conservées dans des dossiers. la loi comptable marocaine prévoit la conservation des documents comptables pendant dix ans.

Cette disposition légale peut s'appliquer aux dossiers de travail.

Les Feuilles de travail (Qualités requises)

Chaque feuille de travail, que ce soit une copie des documents de l'entreprise ou une analyse de l'auditeur, doit remplir certaines conditions de forme qui peuvent se résumer ainsi :

- Identification
- Clarté
- Conclusion
- Indexation

Les Feuilles de travail (Utilisation courante de symboles)

Symboles	Signification
α	Opération vérifiée
γ	Contrôle avec une pièce justificative (dont la nature doit être précisée).
λ	Pointage avec les comptes auxiliaires
b	Pointage avec la balance générale

Structure du mémo de synthèse

- Rappel des objectifs d'audit recherchés
- Précision sur les principales diligences effectuées (ne pas oublier la phase intérimaire)
- Analyse détaillée du poste et commentaire justifié sur l'évolution du poste
- Evocation des principaux points d'audit relevés
- Points en suspens ou à suivre ...
- Conclusion(s)

Rappel des objectifs d'audit recherchés

- (Exhaustivité, Réalité ou existence - Cut off - Bonne imputation - Correcte évaluation - Bonne centralisation - Bonne présentation des états de synthèse ...);
- Souligner ou mettre l'accent sur les objectifs d'audit critiques les plus significatifs (source : contrôle interne ; Revue analytique ; analyse de l'activité ; expérience sur le dossier)
- Précision sur les principales diligences effectuées

(Étendue, scope, principales limitations et moyens utilisés pour pallier ses limitations, ...)
;

D) Les conclusions d'audit

Les réserves :

La réserve est une situation qui entache la fiabilité des comptes et pose un problème à l'auditeur par rapport à son objectif de certification

La réserve peut revêtir différentes formes

- **Limitation**
- **Incertitude**
- **Désaccord/ajustement.**

a) Les limitations :

La limitation aux champs de révision est invoquée lorsque l'auditeur n'a pas pu faire une des diligences

- Inventaire physique
- Tests de substance
- Revue du contrôle interne
- Circularisation
- Etc.

Cas de limitation

- Non-assistance à l'Inventaire physique
- Comptes non analysés

- État non produit
- Circularisation non faite ou non réconciliée
- Immobilisations non inventoriées
- Contrôle interne insuffisant
- Tests de substance
- Audit de l'ouverture
- Etc.

b) Les incertitudes :

L'incertitude est une situation qui fait peser un risque sur l'entreprise mais dont le dénouement est incertain.

En principe, l'IFAC a essayé de réduire au maximum les champs des incertitudes en permettant de décrire les situations dans les états annexes.

Cas d'incertitude

- Évaluation ou estimation des provisions
- Risques de litiges
- Contrôle fiscal
- Estimations comptables
- Etc.

c) Les désaccords/ ajustements

Le désaccord traduit la divergence de position entre l'auditeur et l'entreprise sur l'application d'un principe comptable, d'une méthode d'évaluation ou encore la traduction comptable d'un événement

Lorsque l'auditeur est en désaccord sur un point avec le traitement adopté par l'entreprise, il essaye de proposer une correction, sur les états de synthèse

- appelée « ajustement » lorsqu'il s'agit d'un effet sur les résultats ou les capitaux propres;
- appelés « reclassement » lorsqu'il s'agit d'un reclassement de compte à compte

Cas de désaccord

- Application d'un principe comptable :
 - ✓ Prudence
 - ✓ Séparation des exercices
 - ✓ Coût historique
 - ✓ Etc.
- Règles d'évaluation : stocks, immobilisations
- Autres

d) Les observations

L'observation est établie pour attirer l'attention du lecteur sur une information importante, par conséquent décrite dans les annexes

- L'observation vient en complément de l'opinion
- Elle ne constitue pas une réserve et ne peut remplacer une réserve
- Elle renvoie à une note annexe où le fait est décrit
- A défaut de description convenable, réserve pour insuffisance d'ETIC

Cas d'observations

- Contrôle fiscal
- Litige en cours
- Changement de méthode comptable
- Correction d'erreur
- Etc.

e) L'opinion de l'auditeur

L'opinion est le résultat final du travail de l'auditeur. Il s'exprime par rapport à son objectif de certification des comptes

Cette expression peut revêtir les différentes formes suivantes :

- Certification sans réserve
- Certification avec réserves
- Refus de certifier
- Désaccord
- Impossibilité de se prononcer

L'application des normes : une condition nécessaire mais n'oublions pas

- notre jugement personnel et notre bon sens
- notre indépendance d'esprit et notre esprit critique
- notre capacité à corroborer et recouper certains faits / déclarations
- notre devoir de connaître le secteur d'activité du client

E) Les travaux de fin mission

- **Synthèse des travaux ;**
- **Contrôle des états de synthèse ;**
- **Revue des événements postérieurs à la clôture ;**
- **Note de synthèse.**

a) Synthèse des travaux :

Cette étape vise à s'assurer que le plan de mission (et ses adaptations) a été mené à terme ; elle est, à ce titre, de la seule compétence du signataire.

Il est d'usage de matérialiser ainsi la conduite de finalisation de la mission :

- revue et visa par le chef de mission des travaux effectués et des conclusions intermédiaires émises,
- examen des points soulevés et des solutions apportées,
- synthèse des redressements et reclassements suggérés (acceptés ou non),
- examen des points en suspens s'il en reste et de leur impact sur l'opinion,
- éventuellement, formalisation sur la base d'un questionnaire d'aide à la revue des remarques suggérées par le déroulement de la mission.

b) Contrôle des états de synthèse :

La revue ainsi effectuée permet à l'auditeur d'apprécier l'ensemble de l'information fournie par les états financiers : bilan, compte de résultat et ETIC, par un nouvel examen analytique final (après prise en compte des corrections suggérées) et lecture attentive de l'ETIC.

L'ETIC est en particulier, un document important en ce qu'il doit éclairer le lecteur des comptes sur les principes et méthodes appliqués et apporter des informations sur les faits majeurs de la période et le contenu de certains postes, voire communiquer des informations sur des termes non comptabilisés (ainsi des engagements hors bilan).

c) Revue des événements postérieurs à la clôture

Dans le cadre de ses vérifications le commissaire aux comptes met en œuvre les vérifications nécessaires, afin d'identifier les événements intervenus postérieurement à la date de clôture de l'exercice et pouvant avoir une incidence significative sur les états de synthèse ou le patrimoine de la société.

Ces vérifications sont effectuées jusqu'à une date aussi rapprochée que possible de celle de son rapport.

Lorsque de tels événements ont été identifiés, le commissaire aux comptes s'assure qu'ils ont reçu un traitement conforme aux principes comptables et que l'information en a été donnée dans les documents destinés aux associés.

Il informe de leur incidence éventuelle dans son rapport général.

d) Note de synthèse

La note de synthèse est le pendant du plan de mission.

Elle récapitule la démarche d'audit et les termes justifiant l'opinion émise ; on retrouve généralement dans ce document, les paragraphes suivants :

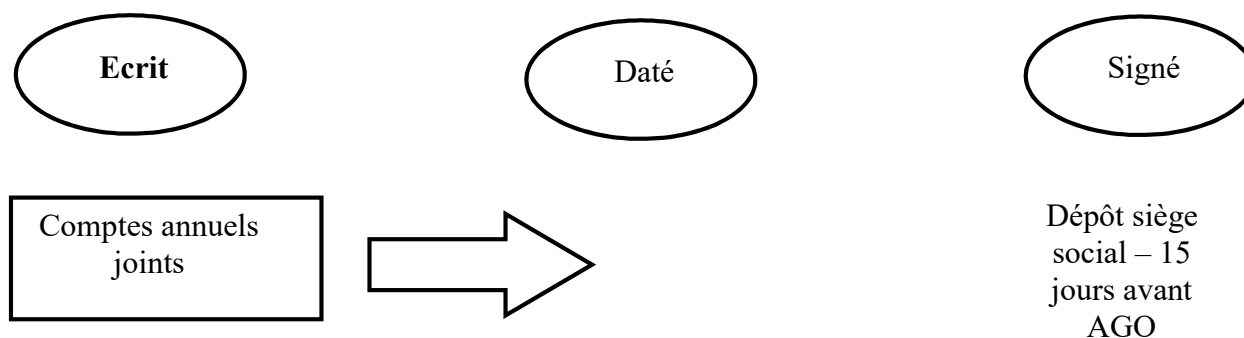
- rappel des données caractéristiques de l'entité, de son activité,
- rappel des données caractéristiques de l'exercice et notamment les faits et chiffres marquants,
- rappel de la stratégie d'audit (dont les risques identifiés) et des seuils de signification retenus,
- rappel des contrôles menés,
- résumé des reclassements et redressements sollicités (acceptés ou non par l'entité),
- mention des incertitudes éventuelles, des changements de méthodes, des événements postérieurs à la clôture significatifs,
- état des communications faites ou à faire,
- teneur de l'opinion.

F) Les rapports d'audit

Le rapport de l'auditeur doit clairement exprimer une opinion selon laquelle les états de synthèse ont été établis, dans tous leurs aspects significatifs, conformément à un référentiel comptable applicable.

Le jugement de l'auditeur le conduisant à fonder son opinion selon laquelle les états de synthèse donnent, dans tous leurs aspects significatifs, une image fidèle, s'appuie sur le référentiel comptable applicable. Sans un référentiel comptable, l'auditeur n'a pas de critères appropriés pour fonder son opinion sur les états de synthèse de l'entité.

Les règles générales de forme relatives au rapport général :



Le rapport de l'auditeur doit contenir les éléments :

- ✓ Intitulé.
- ✓ destinataire.
- ✓ paragraphe d'introduction.
- ✓ la mention de la responsabilité de la direction dans l'établissement et la présentation des états de synthèse.

- ✓ la mention de la responsabilité de l'auditeur.
- ✓ opinion de l'auditeur.
- ✓ autres obligations pour lesquelles l'auditeur doit rendre compte.
- ✓ signature de l'auditeur.
- ✓ date du rapport d'audit.
- ✓ adresse de l'auditeur.

a) Opinion sans réserve

Une opinion sans réserve doit être exprimée lorsque l'auditeur estime que les états de synthèse donnent, dans tous leurs aspects significatifs, une image fidèle, conformément au référentiel comptable identifié. Une opinion sans réserve signifie également implicitement que tout changement dans les principes comptables ou dans leur application, et leur incidence, ont été correctement évalués et mentionnés dans les ETIC aux états de synthèse.

b) Opinion avec réserve(s)

Opinion Une opinion avec réserve doit être exprimée lorsque l'auditeur estime qu'une opinion sans réserve ne peut pas être donnée et que l'incidence des désaccords avec la direction, ou la limitation de l'étendue de ses travaux, n'est pas d'une importance telle et ne concerne pas un nombre important d'éléments contenus dans les états de synthèse, qu'elle conduirait à une opinion défavorable ou à une impossibilité d'exprimer une opinion. Une opinion avec réserve est traduite par le terme « sous réserve » de l'incidence des questions sur lesquelles porte la réserve.

c) **Impossibilité d'exprimer une opinion**

Une impossibilité d'exprimer une opinion doit être formulée lorsque l'incidence d'une limitation de l'étendue des travaux est si importante et concerne un nombre important d'éléments contenus dans les états de synthèse que l'auditeur n'a pas été en mesure de recueillir des éléments probants suffisants et, par conséquent, n'est pas en mesure d'exprimer une opinion sur les états de synthèse.

d) **Opinion défavorable**

Une opinion défavorable doit être exprimée lorsque l'incidence du désaccord sur les états de synthèse est si importante et concerne un nombre important d'éléments contenus dans les états de synthèse que l'auditeur estime qu'une réserve dans son rapport ne suffirait pas à informer sur la nature incomplète ou trompeuse des états de synthèse.

Situations pouvant conduire à une opinion autre qu'une opinion sans réserve :

- Limitation de l'étendue des travaux
- Désaccord avec la direction

CONCLUSION

La communication, la compréhension, la comparaison et la consolidation des chiffres est la base de toute activité économique. Au niveau micro-économique, des problèmes difficiles se posent pour la réalisation valable d'une présentation comptable, mais au niveau macroéconomique, les problèmes se font ressentir de façon encore plus aiguë. L'amélioration de ces aspects a été, depuis longtemps, l'objectif de l'expert-comptable et de son organisation nationale.

En effet, l'examen par un homme indépendant et compétent de la fidélité des représentations comptables et financières est la clé de voûte garantissant la probité et la crédibilité des transactions économiques des entreprises et des entrepreneurs.

L'objectif du travail de l'auditeur a pourtant évolué progressivement d'une recherche spécifique des fraudes dans les écritures comptables jusqu'à une appréciation globale de la fidélité des rapports émis par une agence économique et une analyse critique de la fiabilité des procédures et des structures de celle-ci.

Le débat international sur la relation et la distinction entre audit et conseil est lancé depuis la fin des années 1980 par les grands cabinets d'audit qui voulaient mettre en évidence leur compétence en matière de conseil. A côté de cette évolution, les standards de l'audit et les normes professionnelles ont connu une mutation importante.

Cette évolution est le résultat d'une convergence d'idées et d'influences des personnalités, des organisations professionnelles et des législateurs ainsi que de quelques procès significatifs, parmi

lesquels, on peut citer, à titre d'exemple, celui de « Caparo Industries » (Angleterre, 1990) qui a engendré la prescription suivante : « l'auditeur est redevable seulement à l'ensemble des actionnaires de l'entreprise pour la fiabilité des états financiers, mais il n'est pas responsable pour les pertes subies par un actionnaire individuel, sauf si le rapport d'audit jouait le rôle principal dans une prise de décision d'investir ». (Le bulletin du conseil national des commissaires aux comptes).

Le contrôle interne et l'examen des comptes demeurent un besoin incontournable pour tout type d'entreprise, raison pour laquelle l'Etat oblige certaines sociétés à y procéder, notamment dans le contexte actuel où la pertinence de l'information et son exhaustivité jouent un rôle crucial dans la prise de décision de l'entreprise pour l'ensemble des acteurs du micro et macro-environnement.

L'auditeur se trouve face à des risques inhérents à l'activité de l'entreprise, d'où la nécessité de détecter également les risques internes à l'entreprise auditée, afin de faire face à ses derniers en tenant compte des différentes techniques d'audit permettant d'orienter la mission du contrôle interne.

L'auditeur est censé connaître les différents risques liés aux procédures opérationnelles mises en œuvre par l'entreprise, afin de les analyser en appliquant des tests qui permettent de vérifier la conformité des règles exigées par la loi et les procédures appliquées par l'entreprise. De ce fait, l'auditeur a l'obligation de faire face à ces risques en évaluant le système du contrôle interne afin d'éviter l'impact direct de ces derniers sur le contrôle des comptes, ce qui va se répercuter sur la fiabilité des comptes et par la suite sur la valeur ajoutée de l'entreprise.

Exercices :

Exercice N°1 :

Ahmed PDG et actionnaire principal de la SA «**BADDI** » a demandé au cabinet comptable

« **MEKOUAR** » d'effectuer une révision comptable des états de synthèse de son entreprise au 31/03/N.

Monsieur Ahmed souhaite que cette mission soit terminée rapidement de manière à pouvoir présenter les comptes audités à la banque pour lui solliciter un prêt important.

Le cabinet comptable a immédiatement accepté la mission et s'est engagé à remettre son rapport dans les deux semaines, Ahmed lui paiera des honoraires fixes, augmentés d'une prime si le prêt sera accordé par la banque.

Le cabinet compte un effectif limité, deux stagiaires ont été recrutés ponctuellement pour effectuer la révision. Monsieur MEKOUAR en quelques heures, leur a résumé le travail à effectuer, qui devrait consister essentiellement en la vérification mathématique des soldes, le pointage de la balance générale avec les états financiers et une analyse du contenu des états. Les stagiaires ont suivi les conseils de l'expert-comptable et lui remirent 10 jours plus tard les états financiers sans aucune note annexe. MEKOUAR procède à une relecture de ces états et établit un rapport sans réserves. Le rapport ne fait pas référence aux principes comptables généralement admis.

Quels sont les normes que Monsieur MEKOUAR n'a pas respectées ? Et par quelles actions a-t-il montré cet irrespect ?

Exercice N°2 :

Une entreprise « ALPHA » a acquis le 01/04/N, un matériel et outillage aux conditions suivantes :

- Facture du fournisseur Italien : 400 000,00 €, cours : 1€ = 10,852 DH
- Facture de la COMANAV : 123 400,00 DH (HT), TVA : 14%.
- Facture de MARSAMAROC : 32 460,00 DH (HT), TVA 20%.
- Facture d'honoraire d'un conseiller consulté avant l'acquisition du matériel : 8 000 DH (HT) TVA 20%.

Quittance de douane :

- PFI : 14 200,00 DH
- Droits de douanes : 22 300,00 DH
- TVA : 868 400,00 DH

Les frais d'installation se sont chiffrés à 23 450,00 DH (HT), tous représentés par des charges d'exploitation.

(Durée de vie 5 ans)

Travail à faire :

1. **Évaluer le coût d'acquisition du matériel et outillage importé d'Italie.**
2. **Passer les écritures correspondantes à son entrée en actif.**

Exercice N°3 :

En contrôlant les comptes de la société « ABC » vous procédez à la vérification de l'évaluation du coût d'un matériel et outillage.

Le coût enregistré au débit du compte lors de la réception à l'usine (01/04/N) est de : 447 150,00 dh.

Le cours de reconversion de l'euro le jour de dédouanement est de : 1 € = 10,85 dh.

Pour s'assurer du coût comptabilisé, vous avez demandé au service comptable le dossier d'importation de ce matériel, la consultation de ce dossier vous a permis de relever les pièces suivantes :

- Facture du fournisseur « Italien » : 36 400,00 €
- Frais de transport payés à la COMANAV : 8 650,00 dh (HT), TVA : 14%
- Frais de MARSAMAROC : 3 260,00 dh (HT), TVA 20%
- Facture d'honoraire d'un conseiller consulté avant l'acquisition du matériel : 8 000 DH (HT) TVA 20%.
- Quittance de douane :
 - Taxes d'importation : 9 870,00 dh
 - Prélèvement fiscal d'importation : 22 430,00 dh
 - TVA : 85 448,00 dh

(Durée de vie 10 ans)

Travail à faire :

- 1. Calculer le coût correct du matériel importé.**
- 2. Quelle est la différence constatée entre le coût comptabilisé et le coût recalculé.**
- 3. Quelles sont les écritures à passer pour corriger le coût de l'immobilisation et les amortissements constatés au 31/12/N.**

Exercice N°4 :

1/ Quelle est la différence entre l'audit financier et l'audit opérationnel au niveau des objectifs et au niveau de leur réalisation ?

2/ Rappeler en quoi consiste la norme du secret professionnel ?

3/ En quoi consiste la technique de confirmation directe par les tiers ?

Exercice N°5 :

Contrôle du cycle des immobilisations :

Pour contrôler les immobilisations, de la société « SA MITEX » l'entreprise clôture ses comptes au 31/12 de chaque année, votre choix a été porté sur le compte : 2340 Matériel de transport.

L'observation physique à laquelle vous avez assisté vous a permis de recenser les véhicules suivants :

- Camion A : date d'acquisition : 01/04/N-7 : Coût (HT) 772 000 DH.
- Camion B : date d'acquisition : 01/10/N-5 : Coût (HT) 875 000 DH.
- Voiture C : date d'acquisition : 01/07/N-1 : Coût (TTC) 342 000 DH.
- Voiture D : date d'acquisition : 01/09/N : Coût (TTC) 174 000 DH.

- Voiture E : date de location : 01/06/N : Coût (HT) 238 320 DH. La voiture E est acquise en crédit-bail, la redevance mensuelle (payée d'avance) est de 7 150 DH (TTC dont TVA de 10%). La première a été payée le 01/06/N et les autres sont payées à la fin de chaque mois (30/06, 31/07, 31/08, 30/09, 31/10, 30/11 et le 31/12/N).
- Tous les véhicules sont amortis au taux linéaire de 20%.
- Le contrôle des comptes au 31/12/N fait ressortir les données suivantes :
 - Le compte 2340 Matériel de transport est débité de : 2 163 000 DH.
 - Le compte 2834 Amortissements du matériel de transport est créditeur de 1 804 950 DH.
 - Le compte 6132 Redevances crédit-bail est débiteur de : 57 200 DH.

Travail à faire :

1/ Relever les incohérences des enregistrements comptables.

2/ Quelle est l'incidence des erreurs relevées sur le résultat comptable de la société.

Exercice N°6 :

Contrôle du cycle « Ventes / Clients » :

Les comptes clients sont débiteurs de 531 360 DH (TTC, dont TVA de 20%), vous avez établi une balance d'âge des créances, une créance sur la SA « BADDI » de 22 200 DH, date de l'exercice N-2 (échéance relevée sur le double de la facture qui a été adressé au client : 25/06/N-2).

Votre investigation vous a permis de s'assurer qu'il s'agit d'un client en faillite. Le grand livre de la société « SA CHAMI » ne comprend ni un compte des clients douteux ni un compte de provision pour dépréciation des clients et comptes rattachés.

Le compte 4455 État-TVA facturée est créditeur de 85 720 DH.

Travail à faire :

1/ Relever les incohérences.

2/ Le complément de renseignements vous laisse présager que la créance sur la SA « BADDI » est complètement insolvable. Quelle écriture faut-il constater et quelle sera l'incidence sur le résultat de l'exercice

3/ Contrôler la vraisemblance du montant inscrit au crédit du compte : 4455 État-TVA facturée, sachant que la SA « CHAMI » est un déclarant mensuel de TVA suivant le régime des encaissements.

Exercice N°7 :

- 1/ Préciser le rôle de l'observation physique pour un auditeur.**
- 2/ Rappeler la norme d'indépendance en audit financier.**
- 3/ Quel est le rôle de l'évaluation du contrôle interne par l'auditeur ?**
- 4/ Donner un exemple de contrôle analytique d'une écriture comptable.**
- 5/ Quelles sont les différentes conclusions d'un rapport d'audit ?**

Corrigés des exercices :

Corrigé de l'exercice N°1 :

Corrigé de l'application: Normes d'audit – SA : BADDI	
Norme de révision	Actions de Monsieur MEKOUAR montrant un irrespect des normes
1- Normes applicables à l'auditeur	Recrutement de deux stagiaires pour les engager immédiatement pour une mission d'audit: Manque de formation et d'expérience. Des assistants auraient pu être rajoutés à l'équipe. Le travail devrait être supervisé et contrôlé.
Compétence	
Indépendance	MEKOUAR n'est pas indépendant en raison du système de paie convenu, comportant une prime sur prêt. Cette manière de rémunération influence l'auditeur et pourrait remettre en cause son objectivité.
2- Normes de travail	
Professionnalisme.	MEKOUAR a accepté la mission sans avoir le personnel compétent pour l'exécuter. Aucune planification n'a été faite. Pas de programme ni supervision.
Planification et suspension des travaux	
Analyse et évaluation du contrôle interne	MEKOUAR n'a pas étudié les procédures au sein de l'entreprise. Le travail effectué ressemble plutôt à une assistance qu'à un audit des comptes.

Constitution d'un dossier et justification de l'opinion	MEKOUAR n'a acquis aucune preuve justifiant la sincérité des comptes, il a simplement vérifié l'exactitude mathématique des soldes. Aucun test de validation ni de cohérence n'a été appliqué. L'ETIC n'a pas fait l'objet de contrôle.
3- Rédaction du rapport	Le rapport rédigé ne fait pas référence aux principes comptables. Il contient une opinion de certification sans réserves, sans aucune force de démonstration pour l'approuver, vu la légèreté des méthodes suivies pour l'accomplissement de cette mission.

Corrigé de l'exercice N°2:

1. Évaluation du coût d'acquisition de la machine importée :

- Prix fournisseur : $400\,000 \times 10,852 = 4\,340\,800,00$
- Facture COMANAV : 123 400,00
- Facture MARSAMAROC : 32 460,00
- Quittance de douane : $14\,200 + 22\,300 = 36\,500,00$
- Frais d'installation : 23 450,00

Coût d'acquisition = 4 556 610,00 DH

2. Écritures comptables correspondantes :

2332	Matériel et outillage	4 556 610	
34551	État-TVA récupérable sur immobilisations	896 858,00	
4481	Dettes sur acquisition d'immobilisation		4 340 800
44881	Divers créanciers « COMANAV »		140 676,00
44882	Divers créanciers « MARSAMAROC »		38 952
44883	Divers créanciers « Frais d'installation »		28 140
4452	État-impôt, taxes et assimilés		904 900
<i>Constatation de la machine importée</i>			
6193	Dotations aux amortissements des immobilisations corporelles	683 491,50	
28332	Amortissements du matériel et outillage		683 491,50

	9 Constatation des amortissements : $4\,556\,610 \times 20\% \times 12$		
--	--	--	--

Corrigé de l'exercice N°3:

1. Évaluation du coût d'acquisition de la machine importée :

▪ Prix fournisseur :	36 400 × 10,85	=	394 940,00
▪ Facture COMANAV :			8 650,00
▪ Facture MARSAMAROC :			3 260,00
▪ Quittance de douane :	9 870 + 22 430	=	32 300,00

	Coût d'acquisition	=	439 150,00 DH

2. Vérification du coût d'acquisition :

▪ Coût d'acquisition recalculé	439 150,00
▪ Coût d'acquisition comptabilisé	447 150,00

Écart = 8 000,00 DH

Cette différence correspond exactement au montant des honoraires d'un conseiller imputée par le comptable au coût d'acquisition. Par conséquent, le coût du matériel est erroné et également le montant des amortissements.

3. Écritures comptables correctives :

a. Correction de la valeur d'origine :

61362	Honoraires		8 000,00	
2332		Matériel et outillage		8 000,00
	<i>Correction du coût de la machine importée</i>			

b. Correction des amortissements :

▪ Amortissements comptabilisés :	$447\ 150 \times 10\% \times \frac{9}{12}$		33 536,25 DH
▪ Amortissements recalculés :	$439\ 150 \times 10\% \times \frac{9}{12}$		32 936,25 DH

	Différence à annuler	=	600,00 DH

28332	Amortissements du matériel et outillage	600,00	
6193	Dotations aux amortissements des immobilisations corporelles		600,00
	<i>Correction des amortissements</i>		

Corrigé de l'exercice N°4:

/ Comparaison d'une mission d'audit financier et d'une mission d'audit opérationnel :

Une mission d'audit financier a pour objectif de permettre à l'auditeur d'exprimer une opinion selon laquelle les états financiers d'une entreprise ont été établis, dans tous leurs aspects significatifs conformément à un référentiel comptable identifié et qu'ils donnent une image fidèle et sincère. Deux missions sont à distinguer :

- Mission légale : Commissariat aux comptes.
- Mission contractuelle : Pour un événement donné. Exemple : *Demande d'un financement...*

L'audit financier est réalisé par un auditeur externe. C'est un professionnel compétent : Experts comptables inscrits sur la liste de l'ordre au Maroc. Commissaire aux comptes en France.

Une mission d'audit opérationnel a pour objectif d'évaluer un système organisationnel d'une entreprise en vue d'augmenter sa sécurisation et sa fiabilité. Il vise l'amélioration des procédures organisationnelles et des performances de l'entreprise.

L'audit organisationnel peut être réalisé soit par un auditeur interne soit par un auditeur externe.

Audit externe / Audit interne

- L'audit externe est réalisé par une personne ou un cabinet extérieur à l'entreprise.
- L'audit interne est assuré par une personne ou un service de l'entreprise.
-

	Objectif	Réalisation
Audit financier	Opinion sur les états financiers.	Externe.
Audit opérationnel	Apprécier les performances des fonctions de l'E/se.	Interne ou externe.

2/ La norme du secret professionnel :

L'auditeur financier est astreint au secret professionnel, pour les faits, actes et renseignements dont il a pu avoir connaissance auprès de l'entreprise auditée. Il est responsable du respect de cette norme par ses collaborateurs.

L'auditeur doit respecter le caractère confidentiel des informations recueillies lors de l'exercice de sa mission et ne doit divulguer aucune de ses informations.

3/ Confirmation directe par les tiers « Circularisation des tiers » :

Cette technique permet d'obtenir directement auprès des tiers en relation avec l'entreprise audité, des informations sur les opérations effectuées avec elle.

L'auditeur effectue de ce fait des comparaisons par recoupement des montants enregistrés. L'information obtenue permet à l'auditeur de vérifier la réalité et l'exhaustivité des opérations de l'entreprise, compte tenu du caractère probant de cette technique, le recours à cette méthode doit être systématisé.

Plusieurs tiers peuvent être concernés par cette technique : les Clients, les Fournisseurs, les Banques, les Créanciers, le personnel.....

Les limites majeures rencontrées lors de la mise en œuvre de cette technique sont liées aux taux de réponse et à la qualité des réponses des tiers circularisés.

Cette technique peut être utilisée à tout moment par l'auditeur, la sélection des tiers circularisés doit permettre d'avoir un niveau de réponse suffisant pour pouvoir dégager une opinion satisfaisante chez l'auditeur. La liste des tiers à circulariser doit être soumise aux responsables de l'entreprise, en cas de désaccord, l'auditeur peut recourir à d'autres moyens compensatoires d'investigation.

Corrigé de l'exercice N°5 :

Cycle Immobilisations :

1. Incohérences comptables :

Vérification des montants enregistrés :

- D'après les fiches **des immobilisations**, on a :
 - **Camions** : À prendre pour leur coût (HT), puisque la TVA est récupérable.
 - **Voitures** : À prendre pour leur valeur (TTC), puisque leur TVA n'est pas récupérable.
 - **Voiture en leasing** : à ne pas prendre en considération, puisqu'elle n'est pas une propriété de l'entreprise en N, elle est louée et ne fait pas partie du patrimoine de l'entreprise.

Donc : Montant recalculé = 772 000 + 875 000 + 342 000 + 174 000 = **2 163 000**
Solde du compte 2340 « Matériel de transport » = 2 163 000

Différence = 0 Il n'y a pas donc d'anomalie à ce niveau.

Les amortissements cumulés au 31/12/N :

Ils doivent être de :

- Camion A : Complètement amorti $772\ 000 \times 20\% \times 60/12$
- Camion B : Complètement amorti $875\ 000 \times 20\% \times 60/12$
- Voiture C : $342\ 000 \times 20\% \times 18/12$
- Voiture D : $174\ 000 \times 20\% \times 4/12$

Cumul des amortissements recalculé	= 1 761 200
Amortissements comptabilisés	1 804 950

Amortissement de trop	= 43 750 DH

Redevances crédit-bail :

- Total des redevances crédit-bail enregistré par le comptable = 57 200
 - Total des redevances crédit-bail rattaché à l'exercice : $7\ 150 \times 7 = 50\ 050$
-
- Charge comptabilisée de plus = 7 150 DH

Puisque les redevances sont payées d'avance, celle payée au 31/12/N concerne le mois de Janvier N+1, le comptable n'a pas régularisée à la clôture de l'exercice.

2. Incidence sur le résultat :

- **Correction comptable :**

28332 6198	Amortissements du matériel et outillage D.E.A des exercices antérieurs <i>Annulation de la dotation constatée par erreur</i>	43 750,00	43 750,00
4488 6132	Divers créanciers Redevance crédit- bail <i>Annulation de la redevance constatée par erreur</i>	7 150,00	7 150,00

▪ **Impact sur le résultat :**

- Amortissement de trop à annuler	(+) 43 750,00
- Redevance annulée	(+) 7 150,00

Variation = 50 900,00 DH

Le résultat de l'exercice doit être augmenté de **50 900 DH**.

Corrigé de l'exercice N°6 :

Cycle Ventes / Clients :

1. Incohérences :

- Créances douteuses non reclassées et non dépréciées depuis l'exercice N-2 : dépassement de l'échéance.
- Montant de la TVA facturée non conforme à celui qui se dégage des créances.

2. L'écriture à constater et l'incidence sur le résultat :

- Écritures comptables à constater :

Puisque les renseignements sur la créance sur « BADDI » démontrent que le client est en faillite totale et qu'il n'y a aucun espoir de recouvrer la créance, celle-ci doit être soldée.

6585	Créances	devenues	18	
4455	irrecouvrables	État-TVA	500,00	
3421	facturée		3	22
		Clients	700,00	200,00
	<i>Créance soldée</i>			

Il faut créditer le compte 3421 « Clients », puisque l'entreprise n'a jamais reclassé sa créance en créances douteuses. Il n'y a aucune provision à annuler, l'entreprise a ignoré le risque d'insolvabilité.

- **Incidence sur le résultat :**

Le résultat de l'exercice sera diminué de **18 500,00 DH**.

3. Contrôle de vraisemblance :

- TVA figurant au crédit du compte 4455 « État-TVA facturée » = 85 720
- TVA recalculée à partir du solde débiteur des clients : $531360/1.2*20\% = 88\ 560$

Il manque un montant de = 2 840 DH

Il peut s'agir d'une TVA déclarée correspondante à une créance encaissée, mais l'encaissement n'est pas encore comptabilisé. Le comptable effectue peut être ses déclarations de TVA à partir des relevés de la banque.

Corrigé de l'exercice N°7 :

1. Préciser le rôle de l'observation physique pour un auditeur.

C'est une technique d'audit utilisée pour confirmer l'existence d'un actif.

L'auditeur doit la pratiquer pour s'assurer de l'appartenance et de l'exactitude de certains éléments du patrimoine : Participation aux inventaires physiques, visite des lieux de stockage, comptage des espèces en caisse...

2. Rappeler la norme d'indépendance en audit financier.

La loi et les règlements font une obligation au commissaire aux comptes d'être et de paraître indépendant, pour effectuer sa mission d'audit avec intégrité et objectivité.

L'auditeur ne doit être lié à l'entité auditée par aucun lien qui pourrait mettre en cause son indépendance.

Cette norme a pour but d'éviter des audits de complaisance, liens de famille, liens d'intérêts, tenue de comptabilité et audit au même temps...

3. Quel est le rôle de l'évaluation du contrôle interne par l'auditeur ?

Le contrôle interne est constitué par l'ensemble de mesures et procédés que la direction définit, applique et surveille pour s'assurer de la fiabilité des enregistrements comptables et de la protection du patrimoine de l'entreprise.

L'évaluation par l'auditeur du contrôle interne lui permet d'évaluer les forces et les faiblesses des procédures utilisées par l'entreprise pour que l'auditeur puisse orienter les contrôles à effectuer d'une manière habile.

4. Donner un exemple de contrôle analytique d'une écriture comptable.

L'examen analytique est un ensemble de procédures de révision et de contrôle des comptes. Plusieurs manières peuvent être utilisées :

- Comparaison des données dans le temps et dans l'espace.
- Analyse des fluctuations des postes.
- Observation des éléments inhabituels.
- Contrôle de vraisemblance.

5. Quelles sont les différentes conclusions d'un rapport d'audit ?

Trois types de conclusion :

- Certification sans réserves.
- Certification avec réserves.
- Refus de certification.

Cas de synthèse

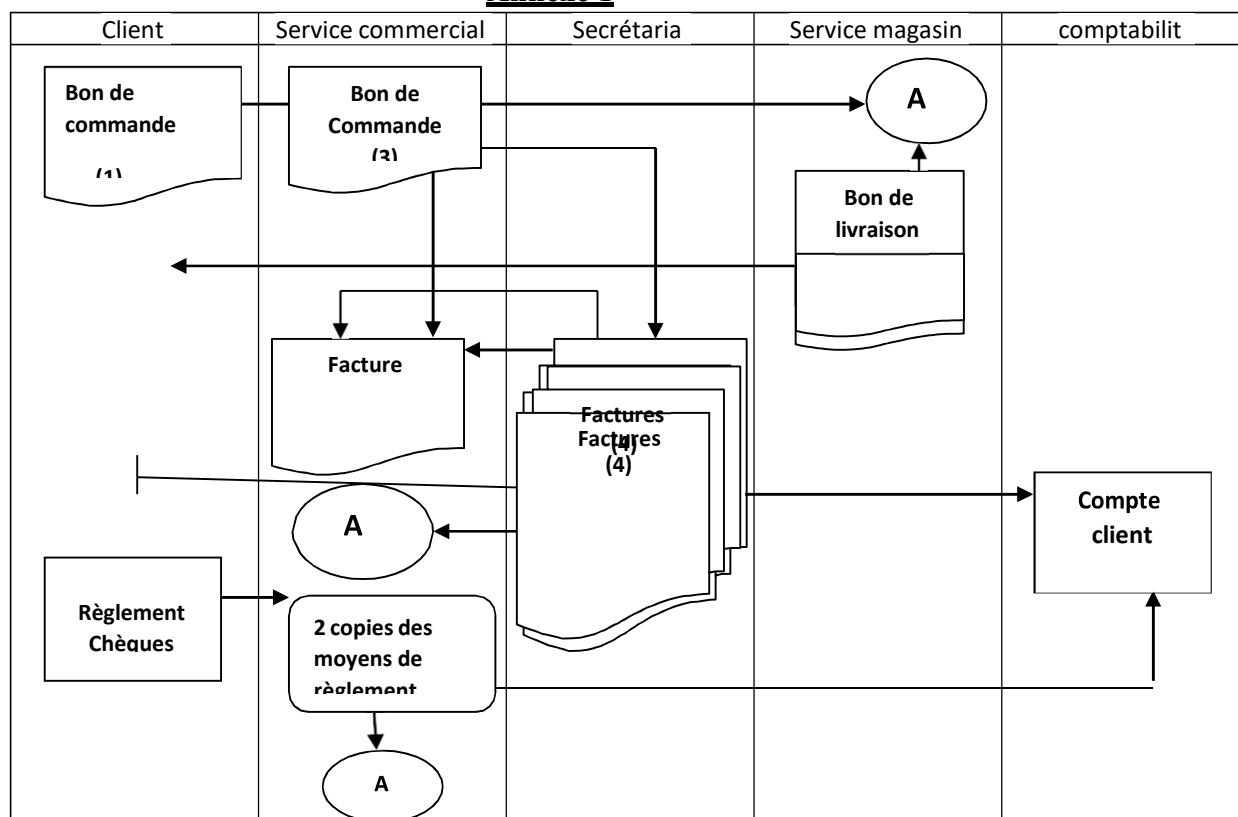
Cas de synthèse N°1 :

Vous faites partie de l'équipe désignée par le cabinet « AUDITA » pour apprécier le cycle Ventes / Clients de la société anonyme « TOPAC ».

Après une première visite de l'entreprise, le cycle Ventes/Clients vous semble désorganisé. Les procédures suivies par l'entreprise pour ce cycle sont données en **annexe 1**.

Après avoir analysé ce circuit et déterminer ses points faibles, vous vous êtes également attaché au contrôle du poste clients et comptes rattachés, dont quelques éléments vous sont indiqués en **annexe 2**.

Annexe 1



Annexe 2

- Le compte : Clients (dont TVA de 20%) présente un solde débiteur de : 150 960 dh (TTC)
- Le compte : Clients (dont TVA de 14%) présente un solde débiteur de : 99 636 dh (TTC)
- Le compte : Clients douteux (dont TVA de 20%) présente un solde débiteur de : 17 400 dh (TTC)
- Le compte : Clients effets à recevoir (dont TVA de 20%) a un solde créditeur de : 29 760 dh (TTC)
- Le compte : État-TVA facturée présente un solde créditeur de : 50 076 dh
- Aucune provision pour dépréciation des clients ne figure dans les comptes la société.
- Parmi les clients figure une créance de 91 104 dh (TTC) dont TVA de 20%, due par la société

« DRIM ». Vous avez décidé de la circulariser, la réponse reçue précise un montant de 75 624 dh. Après vérification, vous relevez qu'un chèque de 18 480 dh est encore dans le tiroir du bureau d'un représentant commercial.

Travail à faire :

1/ Déterminez les principales faiblesses des procédures suivies par l'entreprise pour la réalisation de ses opérations de ventes et l'encaissement de ses créances

(Présenter vos réponses dans un tableau comme celui présenté ci-dessus)

Document	Faiblesse	Risque	Contrôle à effectuer

2/ Vérifier la cohérence des créances de l'entreprise et le montant figurant au crédit du compte de : État-TVA facturée. (L'entreprise est sous le régime des encaissements en matière de TVA).

3/ Quel est le principe non respecté par l'entreprise eu regard aux créances douteuses.

4/ Quel est la clé retenue par l'auditeur pour son choix du client : Société « DRIM ».
Indiquer une autre clé qu'on peut retenir pour sélectionner les clients à circulariser.

5/ La réponse et la vérification faite par l'auditeur a permis de relever des faits :

- Préciser ces faits.
- Préciser le degré de gravité de ces faits.

Cas de synthèse N°2 :

Cas N° 1 :

La société anonyme « EGEM », veut instaurer des procédures internes pour minimiser les risques de complaisance éventuels et clarifier les attributions de chaque employé.

Lors d'une mission d'audit vous vous êtes intéressé aux tâches accomplies par trois salariés de la société anonyme « EGEM » :

À la question : Quelles sont vos attributions ?

Vous avez recueilli les renseignements suivants :

1/ Monsieur **Traboulssi Amine** : Directeur commercial

- Je reçois les réclamations des clients.
- Je négocie les avoirs à accorder aux clients.
- J'évalue les provisions à constituer pour déprécier les créances en souffrance.
- J'établis les factures d'avoir à adresser aux clients.
- Je décide de maintenir ou d'abandonner une créance en souffrance.

2/ Madame **Tahiri Manal** : Chargée des achats

- Je reçois les factures des fournisseurs.
- Je comptabilise les factures reçues immédiatement.
- Je détiens les carnets de chèques et j'établis les ordres de paiement des fournisseurs.
- J'établis les réclamations à adresser aux fournisseurs.
- Je contrôle les bons de réception reçus des fournisseurs.

3/ Monsieur **Lamine Saad**: Trésorier

- Je détiens les carnets de chèques et j'établis les chèques ou les ordres de virement à adresser aux fournisseurs.
- Je surveille les soldes des banques.
- Je décide des crédits à accorder aux clients.
- Je négocie les crédits à obtenir des fournisseurs.
- J'effectue les états de rapprochement bancaire.

Travail à faire : (6 points)

1. **Établir la grille des fonctions pour chaque employé.**
2. **Relever les incompatibilités des tâches accomplies par chaque employé.**
3. **Préciser les risques éventuels.**

Cas N° 2 :

Pour s'assurer de la bonne évaluation des immobilisations de la société « EGEM », le poste Matériel informatique a été sélectionné par l'auditeur.

Vous êtes désigné pour cette mission, vous avez réuni les renseignements suivants :

Un test de vérification de la comptabilité a été effectué, il a permis de relever les soldes suivants au 31/12/N après inventaire :

- 2355 Matériel informatique : Valeur brute au débit du compte : 242 700,00 DH
 - Cumul des amortissements figurant au crédit du compte 28335 : 187 525,00
- DH Ce montant englobe les dotations aux amortissements de l'exercice

Recensement du parc informatique :

- 4 ordinateurs acquis le 01/10/N-8 : Coût global (HT) 63 700,00 DH
- 6 ordinateurs acquis le 01/04/N-5 : Coût global (HT) 66 000,00 DH
- 8 ordinateurs acquis le 01/07/N-4 : Coût global (HT) 98 000,00 DH
- 2 ordinateurs acquis le 01/09/N: Comptabilisés en (HT) à 15 000,00

DH La facture N° 3245 relative aux deux ordinateurs acquis le 01/09/N est la suivante :

Casablanca le 01/09/N			
Facture N° : 55542			
SA : BEST SYSTEME	À : SA « HTM »		
Prix catalogue (HT)	2	6 500,00	13 000,00
Encre pour imprimante	1	500,00	500,00
Papier pour duplication et photocopie			1 500,00
Total (HT)			15 000,00
TVA 20%			3 000,00
Total (TTC) à payer			18 000,00

La consultation du fichier des ordinateurs a permis de relever les informations suivantes :

- 21 ordinateurs ont été acquis par l'entreprise.
- L'amortissement appliqué à l'ensemble du parc informatique a été calculé au taux constant de 15%.

L'observation physique à laquelle vous avez participé, a permis de relever les renseignements suivants :

- Un ordinateur est en réparation à l'extérieur de l'entreprise : Coût (HT) 7 200,00 DH, acquis le 01/04/N-1.
- Un ordinateur des quatre qui ont été acquis le 01/10/N-8 est mis hors service le 28/03/N, le procès-verbal de la direction générale n'a pas été remis à la direction financière de l'entreprise. Aucune écriture n'a été constatée. Coût (HT) : 6 000,00 DH, il a été acquis le 01/10/N-8.

Travail à faire :

1. Relever les erreurs à corriger.
2. Préciser les montants à rectifier au niveau du compte :
 - Matériel informatique
 - Amortissements du matériel informatique.

Les liasses fiscales de l'exercice N ne sont pas encore télédéclarées.

3. Proposer les écritures pour corriger les erreurs relevées.

- **Correction de l'évaluation des deux ordinateurs nouvellement acquis.**
- **Régularisation de la sortie de l'ordinateur mis hors service.**
- **Correction des amortissements.**

Questions :

1. Préciser les procédures à suivre pour la circularisation d'un tiers.

2. Comment un auditeur peut-il s'assurer de la coupure des exercices comptables ?

Citer 4 situations où la norme d'indépendance ne sera pas respectée.

Correction du cas de synthèse

Correction du cas de synthèse N°1 :

Corrigé

1. Principales faiblesses observées sur les flow-charts du Cycle : Ventes/ Clients

Document	Faiblesse	Risque	Contrôle à effectuer
	Toutes les commandes reçoivent satisfaites : Aucun contrôle de solvabilité Aucune vérification de l'encours du client Aucune vérification de l'historique du client.	Risques d'augmenter les insolvabilités des clients. Risque d'augmenter les litiges avec les clients.	Un service autre que le service commercial doit vérifier la situation du client pour valider ou non les commandes. <u>Exemple</u> : Service de recouvrement qui dispose de l'historique des clients.
	Le service commercial reçoit la commande et établit une seule copie et ne garde dans ses archives aucune trace. Une copie envoyée au secrétariat pour l'établissement de la facture. L'originale est envoyée au magasin pour préparer la livraison.	Risque de perte de trace et de confusion des responsabilités.	Chaque service qui établit un document doit garder dans ses archives une copie. Le rapprochement des documents des différents services est toujours nécessaire pour les contrôles postérieurs.
	Le secrétariat établit la facture à partir du bon de commande reçu du service commercial et non du bon de livraison établi par le magasinier. Le secrétariat ne garde aucune copie de facture.	Risque de non-conformité des quantités, des références facturées et celles livrées. De nombreux retours de marchandises. De nombreuses réclamations des clients peuvent être constatées.	Les facturations doivent se faire à partir des bons de livraison ou au moins les factures doivent être rapprochées aux bons de livraison avant leur expédition aux clients. Le secrétariat doit garder une copie de facture.

	<p>Le service magasin établit les bons de livraison en nombre insuffisant. Aucune copie n'est envoyée aux autres services.</p>	<p>Aucune vérification ne peut se faire pour s'assurer de la conformité des éléments livrés avec ceux commandés et facturés. Augmentation des litiges. Le service comptabilité risque de ne pas respecter l'indépendance des exercices. Exemple : Facture Comptabilisée en N. Livraison effectuée en N+1. Le service comptabilité faute d'un bon de livraison mis à sa disposition ne va observer que la vente comptabilisée doit être annulée en N.</p>	<p>Mettre à disposition des autres services des copies du bon de livraison.</p>
	<p>Le service comptabilité enregistre à partir des factures non confrontées aux bons de livraison.</p>	<p>Risque de non rattachement des ventes à leur exercice.</p>	<p>Les factures doivent être rapprochées aux bons de commandes pour régulariser les ventes en fin d'exercice.</p>

2. Vérification de la cohérence des créances et le montant de la TVA facturée :

▪ État-TVA facturée :		50 076,00
▪ Créances existantes :		
- Dont TVA de 20% :	$\frac{250\ 960}{1,20} \times 20\%$	= 25 160,00
		= 12 236,00
- Dont TVA de 14% :	$\frac{99\ 636}{1,14} \times 14\%$	= 2 900,00
- Clients douteux dont TVA 20% :	$\frac{17\ 400}{1,20} \times 20\%$	= 4 960,00
- Clients effets à recevoir (TVA 20%) :	$\frac{29\ 760}{1,20} \times 20\%$	

Même les effets escomptés restent à prendre en TVA facturée.

Total TVA qui ressort des créances = 45 256,00 DH

Différence = 50 076 – 45 256 = 4 820,00 DH

3. Principe non respecté :

Parmi les clients, figurent des créances douteuses, mais aucune provision n'a été constatée par l'entreprise. Le principe de prudence est bafoué.

4. La clé retenue par l'auditeur lors de sa circularisation du client « DRIM » et les autre clé qu'il pouvait retenir :

La clé retenue par l'auditeur pour le choix du client à circulariser est l'importance de la créance : $\frac{94\ 104}{297\ 756} \times 100 = 31,60\%$.

297 756

L'auditeur aurait pu choisir une autre clé :

- Âge des créances.
- Créances où des doutes sont révélées « Proximité ou lien d'intérêt ou de famille des clients, des administrateurs ou des commerciaux de l'entreprise.

5. Les faits relevés par l'auditeur et leur degré de gravité :

- Faits :
 - Montant inscrit en comptabilité : 94 104,00
 - Montant reçu en réponse du client « DRIM » : 75 624,00

Différence = 18 480,00 DH

Après vérification, l'auditeur retrouve un chèque pour le même montant gardé par un représentant commercial.

- Degré de gravité :

La non séparation des fonctions est à l'origine de ces faits. La complaisance des commerciaux avec les clients peut être à l'origine de ces faits.

Cette situation engendre un retard de recouvrement des créances et peut causer des coûts financiers pour l'entreprise.

Si c'est un acte isolé et inconscient, l'auditeur peut le négliger. Par contre, si ce comportement est répétitif, l'auditeur doit le mentionner dans son rapport en vue de recommander une amélioration des procédures.

Correction du cas de synthèse N°2 :

Cas N°1 :

M. Traboulssi

1. Grille des fonctions :

Tâches	Fonction Décision	Fonction Détention	Fonction Enregistrement	Fonction Contrôle
- Réception des réclamations des clients			X	
- Négociation des avoirs	X			
- Évaluation des provisions	X			
- Établissement des factures d'avoir	X		X	
- Maintenir ou abandonner une créance	X			

Mme. Tahiri

Tâches	Fonction Décision	Fonction Détention	Fonction Enregistrement	Fonction Contrôle
- Réception des factures des fournisseurs		X		
- Comptabilisation			X	
- Établissement des ordres de virements			X	
- Établissement des réclamations aux fournisseurs			X	X
- Contrôle des bons de réception des fournisseurs				X

M. Lamine Saad

Tâches	Fonction Décision	Fonction Détention	Fonction Enregistrement	Fonction Contrôle
- Établissement des ordres de paiement		X	X	
- Surveillance des soldes de banque				X
- Crédit-client	X			
- Crédit-fournisseur	X			
- État de rapprochement bancaire				X

2. Incompatibilités :

- Mr Traboulssi cumule des fonctions de décision et d'enregistrement. Ses attributions ne sont plus contrôlées.
- Mme Tahiri cumule trois types de fonctions, elle détient les moyens de paiement «Chèques... », elle établit les ordres de paiement et elle surveille la situation des banques.
- Mr Lamine cumule les quatre fonctions, il détient les moyens de paiement, il établit les ordres de paiement, il décide des crédits clients et fournisseurs et effectue les états de rapprochement bancaire.

Les trois salariés cumulent des tâches incompatibles à grands risques.

3. Les risques éventuels :

- > Complaisance avec les clients.
- > Complaisance avec les fournisseurs.
- > Complaisance avec les clients et les fournisseurs.

Pour les trois salariés, on peut se trouver avec une confusion de responsabilité et un risque de détournement de fonds de la société.

Cas N°2 :

1. Erreurs à corriger :

▪ Montant au débit du compte 2355	242 700,00
▪ Montant découlant de l'inventaire physique :	
Total des ordinateurs existants	227 700,00
2 ordinateurs acquis (erreur de valeur)	13 000,00
Ordinateur sorti en réparation	7 200,00
Ordinateur hors service (non constaté en sortie)	6 000,00

—> Un ordinateur sorti pour une réparation, il fait parti des ordinateurs de l'entreprise.

—> Le coût d'acquisition du dernier ordinateur est erroné, les frais d'encre et de papiers ne doivent pas être intégrées au coût des ordinateurs, leur prix « 2 000,00 DH » doit être enregistré en charges dans le compte « 61254 » Achats de fournitures de bureau.

—> Un ordinateur est mis hors service, il fallait l'extraire du fichier et du compte « 2335 » Matériel informatique en constatant la sortie du micro-ordinateur mis hors service « 6 000,00 DH ».

Les amortissements sont par conséquent erronés. Il faut les rectifier.

2. Les montants à rectifier :

- Annuler le coût de l'ordinateur mis hors service : **6 000 DH**
- Annuler les amortissements de l'ordinateur mis hors service :
 Complètement amorti : **6 000,00 DH**

—> Corriger le coût d'acquisition de l'ordinateur acheté le 01/09/N :
 Éliminer le prix d'encre et de papiers : **2 000,00 DH**

—> Corriger les amortissements cumulés.

3. Écritures comptables pour corriger les erreurs relevées :

• *Ordinateurs mis hors service :*

- Correction de la valeur du Matériel informatique :

28335	Amortissements du matériel informatique	6	
2355	Matériel informatique	000,00	6
	<i>Régularisation du matériel informatique mis hors service</i>		000,00

- **Ordinateurs acquis le 01/10/N :**

- Correction du coût d'acquisition :

61254 2355	Achats de fournitures de bureau Matériel informatique	2 000,00	2 000,00
	<i>Correction du coût des deux ordinateurs</i>		

- **Correction des amortissements du matériel informatique :**

Amortissements au crédit du compte 28335 :	187 525,00
Amortissements annulés de l'ordinateur mis hors service	6 000,00

Cumul d'amortissements restant	181 525,00

Amortissements recalculés :

4 ordinateurs « 01/10/N-8 » dont un est mis hors service : Totalemnt amortis	$63\ 700 - 6\ 000$	57 700,00
6 ordinateurs :	$66\ 000 \times 15\% \times \frac{69}{12}$	56 925,00
8 ordinateurs :	$98\ 000 \times 15\% \times \frac{54}{12}$	66 150,00
2 ordinateurs nouvellement acquis :	$13\ 000 \times 15\% \times \frac{4}{12}$	650,00

12

Ordinateur en réparation, il appartient toujours à la société et doit être amorti :	$7\ 200 \times 15\% \times \frac{21}{12}$	1 890,00
---	---	----------

Amortissements recalculés 183 315,00

Il manque donc un amortissement de :

$183\ 315 - 181\ 525 = 1\ 790,00$ DH

6193 28335	Dotations aux amortissements des immobilisations corporelles Amortissements du matériel informatique	1 790 ,00	1 790 ,00
	<i>Correction de la dotation non constatée par erreur</i>		

Question :

1. Les procédures à suivre pour la circularisation d'un tiers :

- Choix de l'élément à confirmer.
- Sélection des tiers à circulariser.
- Préparation des lettres.
- Demande d'accord de l'entreprise auditée.
- Envoi des lettres
- Dépouillement des réponses
- En cas de non satisfaction, relance ou option pour une procédure alternative.

2. Comment un auditeur peut-il s'assurer de la coupure des exercices comptables ?

Le principe d'indépendance des exercices est un pilier de la sincérité des comptes.

Chaque exercice doit enregistrer les charges et les produits qui le concernent.

L'auditeur peut utiliser la technique de Cut-Off qui consiste à juxtaposer les factures et les bons de livraison ou de réception.

L'auditeur doit aussi s'assurer des écritures de clôture (Amortissement & provisions & décision de gestion) qui ne reposent pas sur des pièces comptables.

3. Situations où la norme d'indépendance ne sera pas respectée :

Quatre situations où le principe d'indépendance de l'auditeur est brisé ou au moins remis en cause :

- Lien de famille.
- Lien de participation dans le capital de la société auditée.
- Lien d'intérêt par une rémunération par rapport de certification.
- Incompatibilité de fonctions : Tenir la comptabilité et être certificateur de cette comptabilité.

L'indépendance de l'auditeur est retenue par la loi relative au commissariat aux comptes et les réglementations mondiales dans le but de garantir l'intégrité et l'objectivité de l'auditeur.

Bibliographie

Pigé, B. (2017). *Audit et contrôle interne: De la conformité au jugement*. EMS Editions.

Jonquière, M., Joras, M. (2015). *L'audit, une même démarche intelligente pour tous*. EMS Editions.

Le Theule, M., Lefrancq, S., Collain, B. (2017). *DSCG 4 Comptabilité et audit 2017-2018: Manuel et applications*. Vuibert.

Schick, P., Vera, J., Bourrouilh-Parège, O. (2021). *Audit interne et référentiels de risques: Vers la maîtrise des risques et la performance de l'audit*. Dunod.

Khalil, A., Ajili, W., Ben Slimene, I., Abdelli, M. (2022). *Comprendre et mettre en oeuvre le contrôle interne: Réglementation, concepts et applications*. Dunod.

Ogien, D. (2016). *Comptabilité et audit bancaires: Normes françaises et IFRS*. Dunod.

Cappelletti, L. & Hoarau, C. (2013). *Finance & Contrôle au quotidien: 100 fiches*. Dunod.

MOOC

MÉTHODOLOGIE ET ÉTAPES DE L'AUDIT COMPTABLE ET FINANCIER

<https://www.my-mooc.com/fr/video/methodologie-et-etapes-de-l-audit-comptable-et-financier/>