

Révision comptable

La révision comptable consiste à vérifier et à exprimer une opinion sur les comptes. Les techniques comptables sont : **le sondage, le flow chart** etc..

Dans le cadre d'une mission contractuelle ou légale, le professionnel a une obligation de moyen. Il doit réaliser la mission selon les diligences recommandés par les professionnels et en respectant les normes comptables.

Son objectif est de s'assurer de la sincérité et de la régularité et de l'image fidèle donnée par les états financiers présentés par la société.

La société quant à elle a pour devoir de mettre en place une organisation fiable permettant d'obtenir une bonne information comptable qu'elle retranscrit dans les états financiers.

1-Plan d'approche de la révisions connaissance générales de l'entreprise.

Phase de la révision et révision interne au cabinet.

Programme générale de lettre de mission

2-Évaluation du contrôle interne (appréciation de la force probante des documents et des comptes.

Dossier de contrôle interne mises à jour du dossier permanent programme détaillé de révision lettre de recommandation

3-Travaux de révisions contrôle de comptes

dossier de révision

Revue analytique apport général et ou rapport de révision lettre d'attestation

Le plan d'approche

Le plan d'approche a pour objet de mettre en évidence une ligne de conduite adapté à la société révisée. Il permet de prendre des options :

D'axer les travaux de révision

De déboucher sur un programme permettant au réviseur de choisir le contrôle à effectuer et de prévoir leur répartition dans le temps.

Contrôle interne

Contrôle interne est l'ensemble des sécurités contribuant à la maîtrise de l'entreprise.

Principe d'organisation ; on ne contrôle ce qui est organisé, écrit organiser c'est soumettre à une méthode, à une leçon détermine de vivre ou dépenser. **Fayol**

Principe d'intégration d'autocontrôle est mis en œuvre à travers les recoupements les contrôles réciproques ou des moyens techniques appropriés.

Le recouplement consiste à comparer des informations qui doivent être semblables alors qu'elles figurent dans des documents différents exemple une facture doit figurer pour un même montant au journal et au grand livre.

Le recouplement consiste aussi à justifier une information à partir de sources différentes. Exemple : une facture émanant d'un fournisseur d'immobilisation est comparée avec le bon de commande et avec le budget des investissements avant être approuvée puis enregistrée.

Le contrôle réciproque est dans son acceptation la plus simple, le travail qui en prolonge un autre tout en permettant de contrôler ce dernier.

Le contrôle réciproque est également la comparaison d'une même information à partir de son enregistrement par deux personnes différentes.

Exemple : une facture d'acquisition d'immobilisation est enregistrée à la fois par le service comptable au journal et par les services techniques sur un fichier des immobilisations.

Le contrôle réciproque est la vérification de la similitude des montants au journal et au fichier. L'utilisation des moyens techniques appropriés a pour objet de réduire les risques d'erreurs liées de l'intervention humaine

Introduction

La vérification des comptes des sociétés commerciales par les experts étrangers à l'entreprise a commencé au milieu du **19^{ème}** siècle dans les pays occidentaux.

En finance la loi du **24 juillet 1867** sur les sociétés commerciales instituait le contrôle.

PARTIE 1 : LES TECHNIQUES DE REVISION COMPTABLE

CHAPITRE 1 : LES TECHNIQUES OU PROCEDURES DE CONTROLE EXTERNE : LE CONTROLE DES COMPTES

Le réviseur comptable apprécie et analyse le contrôle interne de l'entité avant d'établir un programme des comptes adaptés c'est-à-dire qu'il se sert des résultats du contrôle interne pour préparer ses programmes de contrôle sur ces comptes.

Diverses procédures de contrôle peuvent être utilisées par le professionnel.

SECTION 1 : L'EXAMEN ANALYTIQUE

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

- Faire des comparaisons entre les données résultantes des comptes annuels et les données antérieures, postérieures et prévisionnelles de l'entreprise ou des données d'entreprises similaires et établir des relations entre elles.
- Analyser et étudier les éléments inhabituels résultant de ces comparaisons
- Analyser les fluctuations et les tendances.

PARAGRAPHE 1 : LES PROCEDURES DE L'EXAMEN ANALYTIQUE

Les techniques de l'examen analytique peuvent être classées en 4 catégories.

a-La revue de vraisemblance

Elle consiste à procéder à un examen critique des composantes d'un solde pour identifier celles qui sont à priori anormales. Cette technique utilisée par l'auditeur permet d'examiner les opérations ou groupes de comptes dont les mouvements semblent anormaux.

Exemples : comptes dont le solde est dans un sens inhabituel.

Compte caisse créditeur, écriture sans libellé

Les supports à consulter pour de telles vérifications sont les journaux comptables, les extraits de compte de grand livre. Cette méthode est

limitée dans le sens où elle ne peut à elle seule prouver qu'un compte ou un document ne contient pas d'anomalies.

b- La comparaison des données absolues

Il s'agit ici de comparer les données de l'exercice par rapport :

Aux données des périodes antérieures pour déterminer si l'évolution est cohérente.

Aux données issues d'un budget pour savoir si les objectifs fixés ont été atteints si non pour en connaître les motifs.

Aux données des entreprises comparables pour identifier les particularités de l'entreprise.

Cette procédure ne peut donner de résultats significatifs que s'il existe une logique dans l'évolution d'un compte, d'une période sur l'autre.

Si les données des documents exploitées sont présentées et évaluées de la même manière d'une période à une autre.

c- La comparaison des données relatives

Il s'agit de déterminer et d'analyser des ratios significatifs et de les interpréter d'où la nécessité qu'il existe une relation directe entre une donnée et un élément de référence et que cette relation reste fixe. La connaissance du secteur d'activité de l'entreprise peut aider à effectuer des comparaisons avec des données similaires et à apprécier l'évolution des entités examinées.

d- L'analyse des tendances

Cet examen consiste à procéder à l'analyse des différents résultats issus de la comparaison de données absolues aux données relatives en essayant d'en tirer les règles plus précises sur les relations qui existent entre les données utilisées.

Cette analyse peut être réalisée de façon empirique ou par l'application de techniques statistiques. Les limites à cette procédure tiennent aux limites de fiabilité des données utilisées aux côtés de l'investissement de base nécessaire à la mise en œuvre des techniques statistiques.

PARAGRAPHE 2 : MISE EN ŒUVRE DE CETTE TECHNIQUE PAR LE REVISEUR

Cette technique peut être mise en œuvre à divers niveaux de la mission du réviseur. L'examen analytique permet au réviseur de déceler des fluctuations et des éléments inhabituels c'est-à-dire faisant apparaître des relations inattendues ou qui ne concordent pas avec des informations obtenues d'autres sources. Le réviseur doit alors faire des recherches pour se faire une opinion sur les résultats en présence. Les recherches peuvent s'orienter : vers les dirigeants de l'entreprise qui pourront répondre aux questions du réviseur. Celui-ci comparera les réponses aux éléments qu'il a contrôlés dans les documents de l'entreprise ou par rapport aux informations connues d'entreprise similaires vers d'autres procédures de révision si les réponses des dirigeants ne sont pas satisfaisantes.

SECTION 2 : L'EXAMEN DES DOCUMENTS ET DES COMPTES

La révision implique l'examen d'un volume important de document. Pour le réviseur, l'origine des documents en détermine la valeur. Les conclusions du réviseur seront d'autant plus solides qu'elles s'appuieront sur des faits objectifs.

PARAGRAPHE 1 : L'EXAMEN DE LA FORCE PROBANTE DES DOCUMENTS DE BASE

L'article 17 alinéa 5 au SYSCOA prescrit que « tout enregistrement comptable précise l'origine, le contenu et l'imputation de chaque donnée ainsi que les références de la pièce justificatives qui l'appuie »

Cette pièce justificative peut avoir des origines diverses. Il s'agit :

Pièces créées à l'extérieur de l'entreprise et conservées par elles :

Les factures fournisseurs, les bons de commandes reçues des clients, les relevés de banque, les avertissements d'impôts. **La force probante** de ces documents **est bonne** si l'entreprise n'y a pas apporté de modifications.

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

Les bordereaux de remise de chèque visé par la banque, les effets à recevoir acceptés, le double des bordereaux de livraison émargé par les clients.

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

Pièces créées par l'entreprise et adressées à des tiers :

Les factures clients, 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 (règlements clients).

Pièces créées et retenues par l'entreprise :

Ce sont des ordres de fabrication, des ordres de sortie matières, bons d'entrée en magasin. Cette catégorie de pièces a une faible valeur probante car les pièces émanent de l'entreprise elle-même qui peut les modifier ou les créer sans opérations ou faits justificatifs.

Mais ces documents seront d'autant plus probants que le contrôle interne sera important. Les pièces internes doivent pour être valables revêtir la forme prescrite c'est-à-dire contenir l'ensemble des renseignements prévus et des signatures et paraphes et avoir été accompli au moment même de l'opération.

Le contrôle de ces pièces peut être formel. Il permet au réviseur de s'assurer que les pièces justificatives sont correctement établies, qu'elles ne portent aucune trace d'altération ou de surcharge, qu'elles n'ont pas été falsifiées.

Le contrôle peut être substantiel. Le réviseur devra apprécier si l'opération faisant l'objet d'une pièce justificative entre bien dans le cadre d'objet social et y trouve sa justification.

PARAGRAPHE 2 : APPRECIATION DE LA FORCE PROBANTE DES COMPTES

L'acte uniforme portant sur le droit commercial général et le SYSCOA renferment des dispositions relatives à l'organisation et à la tenue de la comptabilité.

L'article 16 du SYSCOA prescrit une documentation décrivant les procédures et manuels de procédures.

L'article 13 du droit commercial précise les livres obligatoires (grand livre, livre journal livre d'inventaire, la balance).

L'article 19 du SYSCOA définit les livres, ce qu'on y trouve.

L'article 14 du droit commercial général et L'article 66 du SYSCOA les textes définissant les livres qui doivent être cotés et paraphés (livre journal et livre d'inventaire) le livre d'inventaire doit comporter les états financiers.

L'article 17 du SYSCOA indique les conditions à remplir par les comptabilités des entreprises pour qu'elles soient fiables et régulières.

Les règles en matière de tenue des comptes : l'ordre chronologique des écritures, les références, les pièces justificatives, le principe de la partie double.

Pour les comptabilités informatisées, les documents doivent être identifiés, numérotés et datés dès leur établissement. Ces documents ne doivent être modifiés ou falsifiés.

SECTION 3 : LES CONTROLES PAR RECOUPEMENT

Plus il y aura des sources d'informations différentes, meilleure sera la véracité d'un élément. En effet le réviseur pourra être satisfait lorsque l'authenticité d'une opération sera confirmée grâce au rapprochement de chiffres ou de fait provenant de sources différentes. On distingue deux types de contrôle par recouplement.

1. Le recouplement interne

Ces contrôles s'effectuent par rapprochement d'informations internes provenant de diverses origines :

- Rapprochement entre amortissement et provisions au bilan et dotation et reprises aux comptes de résultats. Le compte d'amortissement de l'exercice N – l'exercice N-1 doit être égal à la dotation aux amortissements de l'exercice N.
- Rapprochement entre les charges comptabilisées dans le poste charges de personnel avec les éléments de la déclaration annuelle des salaires ou la déclaration annuelle des données sociales (DISA, déclaration individuelle des salaires annuels) déposées à la CNPS par l'entreprise.
- Rapprochement entre les déclarations de taxes de chiffre d'affaire, les montants comptabilisés dans le compte d'Etat et les montants comptabilisés dans les différentes postes de charges et produits.

2. Les contrôles par recouplement externe

Il s'agit de la procédure de **confirmation directe**. Cette procédure consiste à demander à des tiers ayant des liens d'affaires avec l'entreprise contrôlée de confirmer directement à l'auditeur ou au réviseur des informations concernant l'existence d'opération de solde ou tout autre renseignement immobiliers (**cadastre 5^{ème} étage tour D**).

Ces informations reçues seront vérifiées à la comptabilité. Il faut sélectionner la circularisation des clients et fournisseurs compte tenu de l'importance du solde à cause du nombre important.

Au niveau de l'inventaire, c'est le Directeur Général qui doit être autorisé à signer votre document qui sera prise en comptabilité.

L'auditeur peut s'inquiéter de savoir que votre stock qui fait 80% de vos actifs est validé par le magasinier.

Les immobilisations corporelles l'objectif est de comparer le fichier des immobilisations aux existants. Il doit être précisé les éléments acquis en crédit -bail ou leasing. Pour les terrains, la confirmation de leur existence par la conservation de l'hypothèque ou du cadastre apparaît comme un bien meilleur procédé. Il faut que les bâtiments aient leurs pièces justificatives.

a- Les immobilisations corporelles

L'objectif est de comparer le fichier des immobilisations aux existants. Il doit être précisé par les éléments acquis en crédit-bail ou leasing.

Pour les terrains, la confirmation de leur existence par la conservation de l'hypothèque ou du cadastre apparaît comme un bien meilleur procédé. Il faut que les bâtiments aient leurs pièces justificatives.

b- Les effets de commerce

Le contrôle porte sur la matérialité (signification) des effets. Il peut apporter des indications sur la liquidité de ces effets (effets à échéance lointaine, effets dont l'échéance est dépassée, effets retournés impayés).

c- Les espèces en caisse.

Le réviseur va compter en présence des responsables, les espèces en caisse et comparer le résultat du comptage au solde figurant au journal de caisse. Cela permet de vérifier la valeur par l'inventaire physique de l'élément. On doit instituer le contrôle inopiné de la caisse et ce contrôle doit être matérialisé, signé et daté.

Mise en œuvre de la confirmation directe

L'auditeur choisit ou sélectionne les éléments à circulariser, il informe la Direction Générale de son intention d'utiliser la mesure de confirmation directe. L'auditeur rédige le texte à adresser aux tiers (renseignements à obtenir du tiers ou à confirmer par celui-ci).

Le texte est remis à la Direction Générale pour être repris sur papier à entête de l'entreprise à auditer. La lettre est signée par le Directeur Général ou un responsable hiérarchique. La lettre signée et les enveloppes timbrées sont remises à l'auditeur pour leur acheminement auprès des destinataires. Les réponses sont directement adressées à l'auditeur.

Après l'opération de circularisation, les réponses des destinataires sont analysées et comparées aux informations figurant dans l'entreprise auditée. Les écarts éventuels doivent faire l'objet d'une explication de la part des dirigeants de l'entreprise auditée. Cette mesure est constamment

utilisée en Audit compte tenu de son efficacité car la confirmation directe est directement obtenue des tiers intéressés et extérieurs à l'entreprise. La force probante qui en découle est très grande.

C'est une méthode qui est importante parce qu'elle peut permettre une régularisation rapide du compte lorsque le tiers indique de manière précise les éléments d'écart entre sa comptabilité et la comptabilité de l'entreprise auditée. Cependant d'une manière générale, le taux de réponse est faible et parfois les informations ou les réponses fournies par les tiers ne sont pas suffisamment explicites pour permettre un recoupement avec les informations de l'entreprise auditée.

SECTION 4 : LES CONTROLES PHYSIQUES OU L'INSPECTION PHYSIQUE

Le moyen le plus sûr de vérifier la véracité et l'existence de certains éléments est de se les faire présenter. L'observation physique est un moyen au service du réviseur. Elle a pour objet de confirmer l'existence d'un élément d'actif.

La procédure de l'inspection physique est adaptée au contrôle de l'existence des biens du patrimoine de l'entité. Cette technique ne saurait permettre cependant de confirmer la valeur d'un bien ou la propriété.

1. Les éléments sur lesquels peuvent porter l'observation physique

L'observation physique concerne certains postes d'actifs en particuliers les stocks, les immobilisations corporelles, les effets et les espèces en caisse. Ces éléments seront sélectionnés par le réviseur eu égard à leur importance relative ou à leur incidence sur le résultat.

2. Objectif de révision

a- Contrôle physique des stocks

Pour de nombreuses entreprises, les stocks représentent une partie très importante de l'actif et de ce fait l'incidence du montant des stocks sur la détermination des résultats est sensible.

Aussi le réviseur doit-il s'assurer que l'entreprise respecte les obligations légales de l'organisation d'un inventaire annuel et de l'existence de pièces justificatives satisfaisantes des existants. Le réviseur doit prendre connaissance des méthodes employées et des instructions données pour dresser l'inventaire physique des stocks et travaux en cours. Il appréciera les procédures utilisées et s'assurera de leur application effective. La meilleure manière de faire consistera le plus souvent pour le réviseur à assister à tout en partie des opérations d'inventaire. Il s'assure que les instructions d'inventaire sont bien effectuées.

On l'assurance de l'existence du bien mais on n'est pas sûr qu'il appartient à l'entreprise.

b-Modalité de contrôle à mettre en œuvre par le réviseur

Avant la prise d'inventaire, le réviseur doit prendre connaissance des procédures définies par l'entreprise et faire l'étude critique de ces procédures en procédant éventuellement à certains tests.

Pendant la prise d'inventaire, son travail va constituer en grande partie à s'assurer que les procédures mises en place sont correctement appliquées, assistant de préférence en observateur à l'inventaire, il effectuera quelques tests pour s'assurer de la qualité des comptages en faisant recompter le cas échéant en sa présence quelques lots inventoriés. Il devra également se préoccuper des problèmes de chevauchement et s'assurer que toutes les marchandises réceptionnées figurent bien dans le stock.

Après la prise d'inventaire, les contrôles du réviseur consistent surtout dans la saisie correcte des tickets ou fiche de comptage sur l'état d'inventaire et l'appréciation correcte du problème de chevauchement. Il s'agit pour le réviseur de contrôler que ces tâches dévolues aux employés de l'entreprise auditée sont effectuées selon les procédures préalablement définies.

SECTION 5 : LE CONTROLE DES OPERATIONS ET LE CONTROLE DES POSITIONS

Le réviseur doit s'assurer de la validité des informations transmises à la comptabilité et de la qualité de leur traitement (**contrôle des opérations**). Par ailleurs, il doit veiller aussi à ce que les comptes traduisent les réalités des existants à une date donnée : c'est **le contrôle des positions**.

1. Le contrôle des opérations

Ce contrôle vise le contenu des comptes et consiste à s'assurer que les opérations réalisées ont été traduites correctement en comptabilité et sont assortis de documents authentiques ayant une force probante satisfaisante.

Exemple : compte de vente ; vérifier que les factures existent et qu'elles sont effectivement comptabilisées

2. Le contrôle des positions

L'auditeur doit juger si les rubriques du bilan reflètent bien la réalité de la situation de l'entreprise. L'accord sur un poste du bilan à une date donnée ne démontre pas que l'opération qui en est l'origine repose sur des bases valables et justifiées et que certaines opérations qui ne sont dénouées ne comporteraient pas d'anomalies. Aussi le réviseur pourra-t-il compléter le contrôle des positions par un contrôle des opérations pour avoir une plus grande assurance quant à la réalité et à la régularité des postes du bilan.

SECTION 6 : LE CONTROLE PAR SONDAGE ET LE CONTROLE INTEGRAL

Vu le volume des pièces à examiner, il est impossible au réviseur de contrôler l'intégralité des pièces comptables. Un tel contrôle peut être inopérant dans la mesure où il ne permet pas de révéler les informations dissimulées ou distinctes de la comptabilité. C'est pourquoi l'analyse et l'évaluation du contrôle interne sont une étape privilégiée dans le contrôle des comptes. Cette étape permet au réviseur de limiter l'étendue de ses contrôles et de les adapter. Un tel contexte implique le bien fondé des sondages.

L'article 715 de l'OHADA relatif au droit des sociétés officialise cette pratique en ces termes : « **le commissaire aux comptes porte à la connaissance du conseil d'administration ou de l'administrateur général les contrôles et vérifications auxquels il a procédé et les différents sondages auxquels il s'est livré ainsi que leur résultat** »

Toutefois dans certains cas pour assurer une plus grande sécurité à la mission de contrôle, la pratique de la révision nécessite un contrôle intégral notamment dans les 2 cas ci après :

- le contrôle par sondage n'est pas applicable soit pour des raisons de rentabilité, soit pour des raisons de risque. **Exemple** ; la population n'est pas homogène et la stratification s'avère difficile et la fiabilité du sondage peut être remise en cause.
- La nature du poste implique des difficultés de comptabilisation, d'erreurs fréquentes quant au contenu, des risques de fraudes. Il s'agit notamment des produits et charges HAO, autres charges et autres produits, prêts du personnel, titres de participations et valeurs mobilières de placement(VMP).

SECTION 7 : LE CONTROLE DES EVALUATIONS

Pour certains postes de comptes annuels, il suffira pour le réviseur d'en vérifier l'existence sans que l'expression en unité monétaire ne soulève des problèmes. Il en est ainsi par exemple des sommes disponibles auprès des banques ou des dettes vis à vis des fournisseurs.

En ce qui concerne d'autres postes par contre, le contrôle de l'existence se double d'une appréciation des évaluations. Il s'agit par exemple des stocks pour lesquels une fois le contrôle des quantités effectués par tout moyen adéquat, il convient d'apprécier les principes de dévaluation. Ainsi selon le **SYSCOA**, les biens acquis à titre onéreux sont évalués à leur valeur date d'entrée dans le patrimoine, à leur coût d'acquisition. Les acquis à titre gratuit à leur valeur actuelle ou au coût de production. En ce qui concerne les stocks, le principe de CMP a été retenu.

SECTION 8 : L'EXAMEN DES COMPTES ANNUELS

Le réviseur effectuera à la clôture des comptes, les états financiers de synthèse. Deux types de contrôle seront effectués.

1. Le contrôle de cohérence des différents postes financiers

Le réviseur doit rapprocher les postes du bilan avec les dossiers de contrôle.

- S'assurer que les redressements proposés ont été prise en compte et que les comptes annuels concordent avec les données de la comptabilité (pointage avec la balance finale).
- Vérifier la cohérence entre les notes de l'état annexe et le bilan et le compte de résultat.

2. Contrôle des événements postérieurs à la clôture de l'exercice et de leurs incidences sur les comptes.

On renvoie dans les postes afin de révéler d'éventuels cas. L'auditeur a l'obligation de tenir les dossiers de travail qui justifient les diligences effectuées dans le cadre de sa mission. Les dossiers de travail renferment les papiers de travail confectionnés par l'équipe d'audit ainsi que des documents collectés auprès du client. Ces dossiers témoignent non seulement auprès du client mais aussi devant les tribunaux et les instances professionnelles. En tut état de cause le dossier sert de base à l'opinion de l'auditeur.

Le réviseur doit organiser la mission pour mieux maîtriser le champ d'intervention et le champ d'application de son intervention. Aussi devra-t-il élaborer un programme de travail adapté et tenir des dossiers de révisions pour justifier ses conclusions et apporter la preuve des diligences. Il supervisera les travaux qu'il peut déléguer à ses collaborateurs ou des experts indépendants afin de s'assurer que le programme arrêté a été exécuté correctement que les objectifs fixés ont été atteints.

SECTION 1 : PROGRAMME DE TRAVAIL ET DOSSIER DE REVISION

1-Le programme de travail

Il a pour but :

- Fixer le contenu des interventions
- Repartir les tâches entre collaborateur et le temps alloué à chacun
- Coordonner le planning de la mission et le plan de charge du cabinet
- Repartir les interventions de telle sorte que les délais soient respectés

Dans le cadre d'une révision contractuelle (audit comptable et financier), le programme peut être accompagné d'une lettre de mission qui définit la mission à effectuer, précise les conditions de réalisation de la mission et les responsabilités respectives du réviseur et les dirigeants de l'entreprise contrôlée.

L'élaboration du programme de travail comprend une 1^{ère} étape de planification générale des interventions à venir. Cette étape permet de définir la mission dans ces grandes lignes et doit aboutir à l'élaboration de support plus précis dans l'allocation du temps de travail suivant les phases de la mission et les collaborateurs programmés.

Des étapes d'établissement des programmes correspondant à chacune des phases techniques d'exécution de la mission.

Exemple de support émis au cours de la 1^{ère} phase : la fiche d'orientation des travaux.

Exemple d'élaboration d'une fiche de programme des immobilisations.

Le programme de travail est document utile pour le contrôle de gestion du cabinet ainsi que pour le cadre de qualité de travail du réviseur.

2-Les dossiers de révision

SECTION 2 : LA SUPERVISION

C'est une tâche essentielle du réviseur qui dans le cadre de la révision comptable est obligé de déléguer. La délégation découle de l'action du réviseur qui donne une partie du travail à faire à l'un de ces collaborateurs ou à un expert indépendant. Le support essentiel de la délégation est le programme de travail. La délégation trouve sa limite dans le principe d'exercice personnel du mandat par le réviseur. Ainsi certaines tâches ne peuvent être déléguées par le réviseur, arrêté du programme de travail, désignation de l'équipe de contrôle, supervision de l'exécution de la mission.

Cette supervision a pour objectif de vérifier la qualité technique des travaux réalisés par les collaborateurs par rapport au programme de travail défini, faire progresser et améliorer les niveaux des collaborateurs dans l'exécution des travaux, constituer un élément de preuve pour le réviseur. Cette supervision doit faire l'objet d'une mention ou d'une inscription sur les documents mentionnés par le réviseur

L'opinion du réviseur résulte des investigations nombreuses qu'il a menées. En fin de mission, lors de sa synthèse, il tiendra compte des constatations significatives, celles qui ont un impact sur la régularité et la sincérité des états financiers.

SECTION 1 : CONDITION D'EXPRESSION DE L'OPINION

Le principe du caractère significatif d'une constatation est bien admis par les professionnels qui doivent l'intégrer dans leur démarche en vue de l'expression de leur opinion. La mise en œuvre du principe est délicate car ; il n'existe pas à la matière de règle induisant des seuils significatifs qu'il suffirait d'appliquer de manière mécanique : cependant les instances professionnelles s'accordent sur un certain nombre de lignes directrices qui aident le réviseur et l'orientent.

PARAGRAPHE 1 : NATURE DES CONSTATATIONS

Les constatations faites par le réviseur peuvent porter sur :

a) Les constatations portant sur l'évaluation d'un élément

Evaluation d'un véhicule de tourisme (TVA)

b) Les constatations portant sur la présentation d'un élément

Exemple : dette sur immobilisation classées avec les autres fournisseurs

Omissions d'une information. indication d'une garantie conférant à une dette ne figure pas dans l'état annexé.

c) Les constatations portant sur le contrôle d'un élément

Lorsque le réviseur conclut que les vérifications qu'il a faites sur un poste ne sont pas satisfaisantes parce que le contrôle interne est défectueux ou que les pièces justificatives ne sont pas suffisamment probantes. Selon la nature de l'impact des constatations des états financiers, on distingue des constatations conduisant à des redressements :

- Constatations ayant une influence sur le résultat de l'exercice
- Constatations entraînant des reclassements
- Constatations n'ayant d'influence que sur la présentation des états financiers.

PARAGRAPHE 2 : L'IMPORTANCE RELATIVE

Pour apprécier l'importance relative des données, le réviseur peut adopter deux démarches successives de caractère, l'un quantitatif, l'autre qualitatif.

La 1^{ère} démarche consiste à rapprocher l'estimation faite du montant du poste concerné d'une part et du montant du résultat d'autre part et ce pour mesurer l'importance relative.

Dans la 2^{ème} démarche, il s'agit de corriger éventuellement une première appréciation sur le caractère significatif de la constatation par la prise en considération d'autres éléments tels que l'environnement économique de l'entreprise, sa situation financière, son évolution dans le temps, son interaction de diverses constatations jugées à priori significative.

L'existence de constatation significative lors d'une mission de révision comptable entraîne les conséquences ci après de la part du réviseur :

- Formulation de réserve
- Refus de certifier
- Impossibilité de formuler un avis si le réviseur juge que l'entreprise ne lui a pas fourni surtout une partie des Etats financiers soumis à son contrôle des éléments suffisants

SECTION 2 : MODALITE DE CERTIFICATION DES COMPTES

Les techniques pour le contrôle sont à base de sondage permettant d'aboutir à degré de certitude de raisonnable non à une certitude absolue. Certaines omissions dans les comptes ne peuvent être révélées même par un professionnel particulièrement diligent.

C'est pourquoi les conclusions du réviseur constituent des opinions et non des affirmations de faits incontestables. D'une manière générale que ce soit dans le cadre contractuel ou dans le cadre légal, les réviseurs peuvent présenter trois types de conclusions (**article 711 du droit des sociétés de l'OHADA**).

- **Soit certifier la régularité et la sincérité des Etats financiers de synthèse**
- **Soit assortir la certification de réserve**
- **Soit refuser la certification**

Dans les deux derniers cas, les réviseurs doivent préciser les motifs de leur réserve ou de leur refus.

SECTION 3 : LE RAPPORT DE REVISION

Il constitue le produit final de la mission du réviseur. Selon la nature de la mission, l'opinion formulée par le réviseur dans le rapport sera différent, ainsi : dans le cadre d'une mission de commissariat aux comptes ou d'audit contractuel, il lui sera demandé une attestation d'assurance positive sur la régularité, la sincérité et l'image fidèle des Etats financiers révisés.

Dans le cadre d'une mission d'examen limité, il lui sera demandé une attestation d'assurance négative sur la régularité, la sincérité et l'image fidèle des comptes.

Dans le cadre d'une mission de présentation des comptes annuels, il lui sera demandé une attestation d'assurance sur la cohérence et la vraisemblance des comptes.

De manière générale, le rapport de révision est toujours présente par écrit. Les instances professionnelles tentent d'harmoniser la présentation des rapports d'audit. Si dans le cadre légal (commissariat aux comptes) des modèles sont à la disposition des commissaires aux comptes pour faciliter l'expression de leur conclusion et leur lisibilité pour les missions contractuelles, une normalisation semble plus difficile eu égard à la diversité des missions.

Cas 1 : le fils du commissaire aux comptes de la société Giscus a épousé il y a 2 ans la fille du PDG de la société Bari dont le capital est détenu à 80% par la société Giscus.

Réponse : le problème est de savoir si le commissaire aux comptes, par le jeu de l'alliance de son fils est un parent ou un allié de la filiale Bari. Si on s'en tient à la jurisprudence la fille de Bari est une parente de celui-ci et son mari est allié au PDG. Par contre la liaison s'arrête au fils, son père, commissaire aux comptes de Giscus n'est ni parent ni allié du PDG de Bari. Il n'y a donc pas d'incompatibilité à cette fonction. Toutefois sur le plan de l'indépendance, il serait peut être préférable que le commissaire aux comptes de Giscus renonce volontairement à ses fonctions.

Cas 2 : la société Gama : Mr dato est nommé commissaire aux comptes de la société Gama dans laquelle sa fille détient une certaine part du capital social.

Réponse : ici il n'y a pas d'incompatibilité si la fille de Mr Dato est simplement actionnaire et si elle n'exerce aucune fonction de direction ou d'administration. Sur le plan de l'indépendance, il faut vérifier si le capital détenu par la fille est significatif par rapport à l'importance de la société ou cette dernière assure des fonctions de conseils extérieurs de la société. Ce qui pourrait altérer l'indépendance de Mr Dato

Cas 3 : Mr zeda est nommé commissaire aux comptes d'une SA dans laquelle le PDG principal actionnaire est le futur époux de la sœur de sa femme et un administrateur est sa belle mère.

Réponse : le fait que le PDG de la société devienne l'époux de la sœur de la femme de Mr zeda ne constitue pas une incompatibilité car il n'y a pas d'alliance entre époux et les alliés de la femme. Par contre il y a incompatibilité en raison de l'administrateur, belle mère de Mr zeda car l'alliance existe entre l'époux et les parents de l'autre.

Que l'entreprise met en œuvre pour assurer sa pérennité. Chaque entité a un contrôle interne. La différence est ce contrôle interne est formalisé ou non dans chaque entreprise.

Le contrôle interne fait partie intégrante de l'entreprise, ce qui est différent de l'audit interne. Un bon contrôle interne permet à l'auditeur de limiter ses contrôles et s'adapter à ses investigations. Lorsque le contrôle interne est fiable, cela facilite la tâche à l'auditeur de réduire ses contrôles. Si cela est non fiable, cela lui permettra d'accroître ses contrôles.

Réduire ses contrôles, peu de contrôle à faire et à adapter ses investigations, il ne pose pas de problèmes particuliers.

Dossier 3

1- Les entorses aux principes comptables relevés et solutions

a- Le principe de non compensation des dettes et des créances a été transgressé. En l'occurrence le montant de la créance devant figurer au bilan s'élève à 153 millions et la dette devant apparaître au passif s'élève à 33 millions.

Dette au passif et créance client à l'actif, pas de compensation.

b- Débiter le compte fournitures extérieur de 62 412 000 F par le compte charge à comptabiliser ou charge à payer de 62 412 000 F.

Le compte fournitures extérieur est un compte qui regroupe des sous comptes (eau, gaz...).

c- L'écriture à passer est dotation de l'exercice au compte de provisions. On débite de 70 millions et le compte à créditer est provisions pour dépréciation ses créances douteuses de 70 millions.

Le compte de dotation est un compte de charge et le compte de provisions pour dépréciation est un compte d'actif soustractif.

d- Principe de prudence

Faire apparaître les charges même si elles ne sont que probables. Pour les produits, il faut comptabiliser seulement s'ils sont réalisés. Le principe de prudence est transgressé.

On débite le compte dotation aux provisions 123 millions. On crédite le compte provision pour risque 123 millions.

2- 15 clients représentent 80% du poste client

Information importante pour l'auditeur. Il est soucieux de s'intéresser aux 15 clients. Les 15 clients vont l'amener à procéder par circularisation c'est-à-dire envoyer des lettres à ces clients pour que ces derniers confirment la source de leur solde.

Statistiquement, les circularisations ne donnent pas de bons résultats sauf les banques ; procédures qui devrait permettre à l'auditeur de conclure rapidement mais le taux de réponse est faible ; il ne peut alors se prononcer.

Si un certain nombre de clients ne répond pas, vérifier les comptes des 15 clients dans le détail. Pour les 100 clients prendre des comptes à solde insignifiant ou à grand solde.

3- Eléments d'appui

Caractère significatif= caractère matériel

Utilisation des capitaux propres, résultats nets, résultats courant, le chiffre d'affaire, le total du bilan, le total d'un poste dont le compte à contrôler constitue un élément.