

APPORT DU COMMISSAIRE AUX COMPTES : LETTRE DE CONTRÔLE
INTERNE, FORME ET CONTENU

SOMMAIRE

Introduction.....	3
La Lettre de recommandations.....	5
1. Destinataires.....	5
2. Règles applicables à toute lettre de recommandations.....	5
3. Titre de la lettre.....	5
4. Structure et contenu.....	6
4.1 Structure.....	6
4.2 Contenu.....	6
5. Style de la lettre de recommandation.....	8
6. Date de la lettre.....	9
7. Modèles de lettres.....	9
7.1 Modèle de lettre de recommandations sur le contrôle interne.....	9
7.2 Modèle de lettre de recommandations sur la comptabilisation des opérations.....	10
7.3 Modèle de lettre de recommandations sur le contrôle interne et sur la comptabilisation des opérations.....	12
7.4 Faiblesses et anomalies affectant l'image fidèle que donnent les comptes annuels	13
8. Quelques exemples pour la rédaction d'une lettre de recommandation.....	14
8.1 Exemple de lettre de recommandations sur le contrôle interne avec sommaire....	14
8.2 Exemple de lettre de recommandations sur le contrôle interne et la comptabilisation des opérations avec sommaire.....	15
8.3 Exemple de lettre de recommandations sur le contrôle interne sans sommaire....	17
8.4 Exemple de lettre de recommandations sur la comptabilisation des opérations....	18
Conclusion.....	20
Bibliographie.....	21

Introduction

Dans un environnement en constante évolution, et face à une concurrence de plus en plus efficace, l'entreprise doit ne pas perdre de vue l'importance et la fiabilité de l'information financière pour l'aider dans la prise de décisions. En effet, au cours de ces dernières années, l'augmentation des risques dans l'économie et la fréquence des défaillances d'entreprises ont mis en évidence la nécessité de disposer d'outils de pilotage et de contrôle de plus en plus efficaces. Le développement des nouvelles technologies de l'information et de la communication, cumulé avec un accroissement des connaissances et une spécialisation des savoirs, entraîne la nécessité de repenser la notion d'organisation en fonction des avantages comparatifs de celle-ci, avantages fondés sur les mécanismes de contrôle interne existants ou à mettre en œuvre.

A cette fin, le contrôle interne joue un rôle primordial : il contribue à améliorer l'efficacité et l'économie liées à certains processus décisionnels, et permet de minimiser les risques de non contrôle et d'inexactitude sur les données financières.

La conduite des affaires impose désormais une véritable culture de contrôle diffusée aussi bien dans les fonctions administratives que dans les fonctions opérationnelles de l'entreprise. C'est grâce en effet à une culture de contrôle qu'il est possible de renforcer la résistance et la dynamique d'une entreprise ou d'une organisation, dans une période où la recherche de productivité et d'économies de coûts incite à l'allègement des structures administratives.

Tous les acteurs de la vie économiques sont directement concernés par la qualité du contrôle développé dans leur entité, qui permettra de limiter les risques de défaillance et d'optimiser l'efficacité des opérations. C'est pourquoi il apparaît fondamental de disposer d'un référentiel de concepts et d'une approche nouvelle du contrôle interne.

C'est dans ce sens que le rôle du commissaire aux comptes ou de l'auditeur paraît fondamental.

Le code des sociétés commerciales a organisé les relations entre les dirigeants sociaux et le commissaire aux comptes. L'article 266 dudit code prévoit notamment : « Le ou les commissaires aux comptes ont mandat de vérifier les livres, la caisse, le portefeuille et les valeurs de la société, de contrôler la régularité et la sincérité des inventaires, ainsi l'exactitude des informations données sur les comptes de la société dans le rapport du conseil d'administration ou du directoire. Le ou les commissaires aux comptes certifient également la régularité et la sincérité des comptes annuels de la société conformément à la loi relative au système comptable des entreprises en vigueur ».

Dans le cadre ainsi fixé par la loi, l'objectif du législateur est de privilégier la certification des informations données sur les comptes indépendamment de tout autre fait ou circonstance n'ayant pas un impact significatif sur les comptes sociaux.

Pour cette raison la lettre de recommandations constitue un moyen privilégié de valoriser les travaux d'audit et de démontrer les capacités professionnelles et la qualité des services apportés par le commissaire aux comptes, en relevant les défaillances ou insuffisances existantes en terme de contrôle interne et de procédures mises en place au sein de la société tout en leur apportant les recommandations appropriées et nécessaires.

Une lettre de recommandations devrait en principe être émise pour toute mission d'audit ou de commissariat aux comptes.

Cette étude traite des lettres de recommandations et des relations du commissaire aux comptes avec le conseil d'administration et les dirigeants des entreprises tunisiennes privées.

Nous essayerons tout au long de cette étude de traiter la lettre de recommandation dans tous ses aspects (définition, contenu, modèles...)

La Lettre de recommandations

1. Destinataires

La lettre de recommandation est adressée aux dirigeants de l'entreprise, à savoir :

- Le président,
- Les directeurs généraux,
- Le directeur financier.

2. Règles applicables à toute lettre de recommandations

Les points mentionnés dans la lettre de recommandations doivent faire l'objet au préalable d'une discussion avec les dirigeants de la société. Le but de cette discussion est de valider de façon préliminaire les constatations et les recommandations avec le personnel concerné de la société. Cette discussion doit porter à la fois sur le fond et sur la forme de la communication de nos commentaires. Les réponses de la société doivent être incorporées dans la lettre, si nécessaire.

3. Titre de la lettre

Afin d'éviter toute ambiguïté sur la nature de la lettre, le titre doit refléter les objectifs poursuivis. Par exemple :

"Lettre de recommandations
Exercice clos le..."

Lorsque les commentaires ne concernent qu'une fonction, il peut être précisé, par exemple :
"Lettre de recommandations. Fonction informatique. Exercice clos le ...".

Lorsque plusieurs lettres de recommandations sont émises pour le même exercice, il peut s'avérer nécessaire de les identifier plus clairement au niveau du titre. Par exemple : "Lettre de recommandations sur le contrôle interne" et "Lettre de recommandations sur la comptabilisation des opérations".

4. Structure et contenu

4.1 Structure

Toute lettre de recommandation comprend, lorsque sa longueur le justifie :

- une synthèse,
- un sommaire,
- le développement des constatations et recommandations.

4.2 Contenu

- ***Synthèse***

Lorsqu'il s'agit d'une mission d'audit (audit légal ou contractuel), l'évaluation du contrôle interne se limite à ce qui est nécessaire pour pouvoir déterminer la nature, l'étendue et le calendrier des travaux d'audit. Il est donc important que la synthèse précise en introduction que l'objectif poursuivi était l'audit des comptes annuels et les limites qui en découlent

S'il s'agit d'une mission spécifique dont l'objectif est l'évaluation d'une ou plusieurs fonctions de l'entreprise, sans certification des comptes annuels, les travaux sont de nature différente. En effet, l'évaluation du contrôle interne étant alors, non un moyen, mais un objectif, il ne doit normalement pas y avoir de limites autres que celles qui découlent de la lettre de mission. S'il en existe, de telles limites seront donc précisées dans la lettre de mission et reprises dans la synthèse. Une référence à notre lettre de mission est nécessaire quand les limites ne sont pas rappelées dans la lettre de recommandations.

La synthèse comprend en outre un résumé des principaux points à l'attention de la direction générale.

- ***Sommaire***

Le sommaire peut être présenté de différentes façons :

- Récapitulation des différents titres des points qui sont repris dans le développement.
- Sommaire pour lecture rapide permettant d'orienter le lecteur. Dans ce cas, il peut s'agir soit d'une reprise des faiblesses constatées, soit de la mention des recommandations formulées.

- ***Développement***

Le texte des lettres doit démontrer logique, objectivité et prise en compte des intérêts principaux du destinataire.

L'enchaînement des thèmes doit révéler une compréhension claire de ce qui est le plus important pour l'amélioration des procédures et des contrôles. Les conseils suivants peuvent être suivis utilement.

- Présenter les points par ordre d'importance.
- Regrouper les commentaires par domaine, localisation ou tout autre rapprochement logique plutôt que par poste du bilan.
- S'efforcer d'utiliser des titres ou sous-titres synonymes d'actions à entreprendre, plutôt que des rubriques du bilan ou des domaines d'audit (par exemple : utiliser "contrôle de la trésorerie" plutôt que "disponibilités").
- Être attentif à la rédaction des points constatés pour ne pas donner l'impression d'infirmier l'opinion émise ou à émettre sur les états financiers.
- Une partie annexe peut être envisagée pour les recommandations moins importantes ou pour les recommandations faites au cours des exercices précédents si elles n'ont pas été suivies d'effet.
- Se servir, là où le contexte le justifie, de montants ou de pourcentages, afin de quantifier les problèmes et de démontrer le besoin d'actions spécifiques.
- Réfléchir avant de rédiger la recommandation sur les points suivants :
 - ✓ Quelle amélioration réelle le changement apporte-t-il à la société (et non à l'auditeur) ?
 - ✓ Est-ce qu'une économie peut être réalisée (dans ce cas, essayer de l'évaluer) ?
 - ✓ Coût du changement par rapport au risque potentiel ou constaté.
- Chaque point présenté devrait contenir les informations suivantes :
 - ✓ faiblesse constatée,
 - ✓ incidences potentielles,
 - ✓ recommandation proposée,
 - ✓ avantages de la solution proposée par rapport au système actuel (économies possibles, meilleur contrôle interne, efficacité, ...),
 - ✓ position de la société et solution envisagée.

Un plan souvent utilisé consiste à présenter tout d'abord l'observation, puis l'impact potentiel, enfin la recommandation proposée ; il est souvent demandé, et souhaitable, que soient incorporées les réponses de la société.

Dans certains cas, il peut paraître souhaitable de préciser le nom du responsable chargé de l'action à entreprendre et le calendrier de la mise en place des actions correctrices.

5. Style de la lettre de recommandation

Certaines règles doivent être prises en considération, à savoir :

- Donner la priorité à la société

Les commentaires doivent être rédigés de telle manière à mettre l'accent sur les actions entreprises ou à entreprendre par la société. Dans la mesure du possible, mettre en évidence les avantages que l'on est en droit d'attendre d'un changement, plutôt que sur les déficiences des procédures existantes.

- Rédiger en termes positifs

Ecrire, par exemple : "Les déficiences dans le contrôle des applications notées au cours de notre intervention indiquent la nécessité d'amplifier les revues dans ce domaine", plutôt que : "Nous avons dû constater malheureusement que des déficiences dans les contrôles des applications sont restées inaperçues, à cause de l'insuffisance du processus de revue".

- Rédiger en termes spécifiques et concis

Eviter les généralisations. Eliminer des mots inutiles, tels que "Au cours de notre audit de ..., nous avons noté...", en faveur d'une description concise de la situation.

- Eviter l'emploi de jargon

Un langage truffé de termes techniques et de quelques phrases "branchées" peut sembler indicatif de l'expertise de l'auteur, mais il va à l'encontre du but principal de la lettre, qui est de communiquer effectivement des idées.

- Veiller à l'emploi exact de la terminologie propre du secteur d'activité de la société

Il est souhaitable que les commentaires fassent preuve d'une connaissance raisonnable de la signification de la terminologie employée dans l'industrie concernée.

- Tenir compte des sensibilités

Le tact et la justesse des commentaires contribuent à convaincre le lecteur de leur valeur. Compte tenu du fait qu'un commentaire peut avoir une portée défavorable à l'égard d'un membre du personnel de la société, éviter toute citation d'un nom. Souligner la faiblesse de la procédure plutôt que celle de la personne.

6. Date de la lettre

La lettre est datée et adressée aux dirigeants de la société le plus tôt possible après la période des contrôles. Afin que les dirigeants puissent prendre les mesures correctives qui s'imposent, une première lettre doit être établie de préférence à la fin des travaux d'évaluation du système de contrôle interne de la société.

La lettre de recommandations peut être aussi établie éventuellement, c'est-à-dire si des recommandations significatives l'exigent, après les interventions de fin d'exercice (observation de la prise d'inventaire physique).

Des compléments de recommandations relatives au contrôle interne, par exemple le suivi des recommandations faites à l'intérim, peuvent être faits lors de la phase finale. Une lettre complémentaire peut alors être établie. Elle comporte souvent, dans ce cas, des recommandations relatives au contrôle des comptes.

7. Modèles de lettres

On trouvera ci-après des modèles de lettres à utiliser dans le cadre de missions d'audit légal ou contractuel. Ces modèles seront adaptés en fonction du contexte, en cas de missions ou circonstances particulières.

7.1 Modèle de lettre de recommandations sur le contrôle interne

A utiliser lorsque l'auditeur a constaté des faiblesses dans les procédures comptables et les systèmes de contrôle interne et qu'il veut les porter à la connaissance de la direction de l'entreprise en proposant les améliorations souhaitables.

Les faiblesses constatées ne sont pas jugées suffisamment significatives pour altérer l'image fidèle que donnent les comptes annuels.

Les améliorations les plus significatives sont résumées dans la synthèse et les développements sont précédés d'un sommaire.

Lorsque le nombre des améliorations proposées est faible et ne nécessite pas de longs développements, la structure de la lettre peut être simplifiée en supprimant sommaire et développement, ces derniers étant directement introduits dans la synthèse de la façon suivante : "... il a permis cependant de déceler des améliorations souhaitables concernant les points suivants : (description des améliorations souhaitables)".

Pour les missions de commissariat aux comptes, la formulation de certaines des parties de la lettre doit être adaptée : elle est indiquée entre parenthèses. Le cas 1 proposé à la fin de la lettre ne doit pas être utilisé.

Lettre de recommandations

Exercice clos le ...

Dans le cadre de l'audit des comptes annuels de votre Société (de notre mission de commissaire aux comptes) pour l'exercice clos le ..., nous avons examiné les procédures comptables et le système de contrôle interne.

Cet examen a été effectué pour évaluer la fiabilité des enregistrements comptables et de l'information financière dans le but de déterminer la nature, l'étendue et le calendrier des travaux nécessaires à l'expression de notre opinion sur les comptes annuels. Il ne met donc pas nécessairement en évidence toutes les améliorations qu'une étude spécifique et plus détaillée pourrait éventuellement révéler. Il a permis cependant de déceler un certain nombre de points nécessitant des améliorations qui font l'objet de la présente lettre.

Nous attirons votre attention sur les plus significatifs :

(Résumé des points les plus significatifs)

Cas 1 (à ne pas utiliser pour les missions de commissariat aux comptes) :

Nous restons à votre disposition pour vous donner toute information complémentaire que vous pourriez désirer et pour vous assister dans le développement des nouvelles procédures que vous jugerez utile de mettre en place à la suite de nos observations.

Cas 2 :

Nous vous remercions de nous informer des dispositions que vous jugerez bon de prendre à la suite de nos observations et restons à votre disposition pour vous donner toute information complémentaire que vous pourriez désirer.

Veillez agréer, Messieurs, l'expression de nos salutations distinguées.

Signature

Date

7.2 Modèle de lettre de recommandations sur la comptabilisation des opérations

A utiliser lorsque l'auditeur a constaté des anomalies dans la comptabilisation des opérations.

▪ **Cas 1 :**

Les comptes annuels ont fait l'objet d'une certification et les anomalies ne remettent pas en cause cette certification. L'auditeur souhaite cependant porter à la connaissance des dirigeants les anomalies constatées.

▪ **Cas 2 :**

Les comptes annuels n'ont pas encore été certifiés. Les anomalies ne remettent pas en cause la certification, mais l'auditeur souhaite les porter à la connaissance des dirigeants.

▪ **Cas 3 :**

Les anomalies constatées peuvent avoir une incidence sur la certification et l'auditeur demande aux dirigeants de corriger les comptes annuels.

Lettre de recommandations

Exercice clos le ...

Dans le cadre de l'audit des comptes annuels de votre Société (de notre mission de commissaire aux comptes) pour l'exercice clos le ..., l'examen de la comptabilisation des opérations nous conduit à formuler des observations dont les plus significatives sont résumées ci-dessous :

(Résumé des points les plus significatifs)

Cas 1 :

Ces observations ne remettent pas en cause la certification des comptes annuels faisant l'objet de notre rapport d'audit (général) en date du ... Toutefois, nous vous saurions gré de prendre les dispositions nécessaires pour que les anomalies constatées soient corrigées.

Cas 2 :

Bien que ces observations ne soient pas susceptibles de remettre en cause la certification des comptes annuels, nous vous saurions gré de prendre les dispositions nécessaires pour que les anomalies constatées soient corrigées.

Cas 3 :

Compte tenu de l'importance des anomalies constatées, nous serons conduits à formuler des réserves dans notre rapport d'audit (général) si les comptes annuels qui nous ont été présentés ne sont pas corrigés.

ou :

Compte tenu de l'importance des anomalies constatées, nous serons conduits à refuser de certifier les comptes annuels qui nous ont été présentés s'ils ne sont pas corrigés.

En conséquence, nous vous remercions de nous informer des mesures que vous comptez prendre à la suite de nos observations et restons à votre disposition pour vous donner toute information complémentaire que vous pourriez désirer.

Veillez agréer, Messieurs, l'expression de nos salutations distinguées.

Signature

Date

7.3 Modèle de lettre de recommandations sur le contrôle interne et sur la comptabilisation des opérations

Ce modèle de lettre de recommandation est à utiliser lorsque l'auditeur a constaté :

- des faiblesses dans les procédures comptables et le système de contrôle interne,
- des anomalies dans la comptabilisation des opérations,

et qu'il veut porter à la connaissance de l'entreprise les améliorations souhaitables et les corrections nécessaires.

Les anomalies constatées ne sont pas suffisamment significatives pour remettre en cause l'image fidèle que donnent les comptes annuels.

Les améliorations et les observations les plus significatives sont résumées dans la synthèse et les développements sont précédés d'un sommaire.

Lorsque le contenu du rapport est limité à quelques points, la structure du rapport peut être simplifiée en supprimant sommaire et développement, ces derniers étant directement inclus dans la synthèse.

« Lettre de recommandations

Exercice clos le ...

Dans le cadre de l'audit des comptes annuels de votre Société (de notre mission de commissaire aux comptes) pour l'exercice clos le ..., nous avons examiné les procédures comptables et le système de contrôle interne.

Cet examen a été effectué pour évaluer la fiabilité des enregistrements comptables et de l'information financière dans le but de déterminer la nature, l'étendue et le calendrier des travaux nécessaires à la certification des comptes annuels. Il ne met donc pas nécessairement en évidence toutes les améliorations qu'une étude spécifique et plus détaillée pourrait éventuellement révéler. Il a permis cependant de déceler un certain nombre de points nécessitant des améliorations qui font l'objet de la première partie de notre lettre.

Nous attirons votre attention sur les plus significatifs :

(Résumé des points les plus significatifs)

Par ailleurs, dans le cadre du contrôle des comptes, nous avons relevé un certain nombre d'anomalies dans la comptabilisation des opérations. Elles sont développées dans la seconde partie de notre lettre et les plus significatives sont résumées ci-dessous :

(Résumé des anomalies les plus significatives)

Nous vous remercions de nous informer des dispositions que vous jugerez bon de prendre à la suite de nos observations et restons à votre disposition pour vous donner toute information complémentaire que vous pourriez désirer.

Veillez agréer, Messieurs, l'expression de nos salutations distinguées.

Signature

Date »

Lorsque cette lettre est émise après le rapport de certification, on peut préciser :

"Ces observations ne remettent pas en cause la certification des comptes annuels ayant fait l'objet de notre rapport d'audit (général) en date du ...".

7.4 Faiblesses et anomalies affectant l'image fidèle que donnent les comptes annuels

Ce modèle de lettre de recommandation est à utiliser lorsque l'auditeur a constaté des faiblesses significatives dans les procédures comptables et le système de contrôle interne et/ou des anomalies dans la comptabilisation de certaines opérations dont l'importance est telle qu'elles affectent l'image fidèle donnée par les comptes annuels. En conséquence, si les anomalies n'étaient pas corrigées à la suite des recommandations effectuées, le rapport sur les comptes annuels comporterait des réserves (ou un refus de certifier).

Il est important dans ce cas que la lettre de recommandations informe les dirigeants des conséquences éventuelles des anomalies constatées.

La lettre aura la même structure et sera formulée de la même façon que dans les modèles précédents. Elle sera complétée par l'un des paragraphes figurant ci-dessous.

Dans le cas où les faiblesses du système de contrôle interne et les anomalies d'ordre comptable peuvent avoir toutes deux une incidence sur la certification, on utilisera la variante 3 figurant ci-dessous.

(à insérer après le résumé des points les plus significatifs)

Cas 1 (faiblesses significatives dans le système de contrôle interne) :

L'importance des faiblesses constatées peut altérer la fiabilité des comptes et des informations comptables. Si des mesures correctives n'étaient pas mises en place

rapidement, nous pourrions être conduits à exprimer des réserves dans notre rapport sur les comptes annuels ou refuser de les certifier.

ou :

L'importance des faiblesses constatées pouvant altérer la fiabilité des comptes, des mesures correctives doivent être prises rapidement afin que nous puissions certifier les comptes annuels sans réserve.

Cas 2 (anomalies dans la comptabilisation des opérations) :

Compte tenu de l'importance des anomalies constatées, nous serons conduits à formuler des réserves dans notre rapport sur les comptes annuels (ou à refuser de certifier les comptes annuels) si les comptes annuels qui nous ont été présentés ne sont pas ajustés.

Cas 3 (faiblesses du système de contrôle interne et anomalies d'ordre comptable) :

Compte tenu de l'importance des faiblesses et anomalies constatées, nous serons conduits à exprimer des réserves (*préciser la nature des réserves*) dans notre rapport sur les comptes annuels (ou à refuser de les certifier) si des mesures correctives ne sont pas mises en place rapidement.

En conséquence, nous vous remercions de nous informer des mesures que vous comptez prendre à la suite de nos observations et restons à votre disposition pour vous donner toute information complémentaire que vous pourriez désirer.

8. Quelques exemples pour la rédaction d'une lettre de recommandation

8.1 Exemple de lettre de recommandations sur le contrôle interne avec sommaire

Les faiblesses sont suffisamment nombreuses pour nécessiter d'importants développements. Toutefois, leur incidence n'a pas été jugée suffisamment significative pour remettre en cause la fiabilité des comptes annuels.

Seuls les points essentiels sont repris dans la synthèse, ce qui permet ainsi au dirigeant de connaître en quelques lignes les domaines les plus significatifs.

L'exemple donné correspond à un rapport dans le cadre d'un audit contractuel.

Un sommaire pour lecture rapide permet au lecteur de prendre connaissance de l'ensemble des améliorations proposées et de se reporter aux développements.

« Lettre de recommandations

Exercice clos le 31 décembre N4

Dans le cadre de l'audit des comptes annuels de votre Société pour l'exercice clos le 31 décembre N4, nous avons examiné les procédures comptables et le système de contrôle interne.

Cet examen a été effectué pour évaluer la fiabilité des enregistrements comptables et de l'information financière dans le but de déterminer la nature, l'étendue et le calendrier des travaux nécessaires à l'expression de notre opinion sur les comptes annuels. Il ne met donc pas nécessairement en évidence toutes les améliorations qu'une étude spécifique et plus détaillée pourrait éventuellement révéler. Il a permis cependant de déceler un certain nombre de points nécessitant des améliorations qui font l'objet de la présente lettre.

Nous attirons votre attention sur les plus significatifs :

Ventes

Le système d'établissement des avoirs pour retours de marchandises devrait être amélioré afin de faciliter à la clôture de l'exercice la saisie des informations nécessaires à la séparation des exercices. L'absence de rapprochement entre les retours et les avoirs émis a ainsi conduit à sous-estimer la provision pour avoirs à établir de 100 000 TND au 31 décembre N4.

Immobilisations

Une procédure pour informer rapidement la comptabilité de la mise en service des immobilisations devrait être étudiée. Le manque d'information a conduit la comptabilité à sous-estimer la charge d'amortissement de 10 000 TND au 31 décembre N4.

Nous restons à votre disposition pour vous donner toute information complémentaire que vous pourriez désirer et pour vous assister dans le développement des nouvelles procédures que vous jugerez utile de mettre en place à la suite de nos observations

Veillez agréer, Messieurs, l'expression de nos salutations distinguées.

Signature

Date »

8.2 Exemple de lettre de recommandations sur le contrôle interne et la comptabilisation des opérations avec sommaire

Dans cet exemple, les anomalies constatées sont suffisamment nombreuses pour nécessiter d'importants développements. Par ailleurs, certaines anomalies constatées dans la

comptabilisation des opérations entraîneraient des réserves si elles n'étaient pas corrigées par l'entreprise.

La synthèse reprend les anomalies les plus significatives qui peuvent conduire à certifier avec réserve (ou refuser de certifier).

Un sommaire détaillé précède les développements.

Si la lettre est émise dans le cadre d'une mission de commissariat aux comptes, elle devrait normalement être transmise au conseil d'administration.

« Lettre de recommandations

Exercice clos le 31 décembre N4

Dans le cadre de l'audit des comptes annuels de votre Société pour l'exercice clos le 31 décembre N4, nous avons examiné les procédures comptables et le système de contrôle interne.

Cet examen a été effectué pour évaluer la fiabilité des enregistrements comptables et de l'information financière dans le but de déterminer la nature, l'étendue et le calendrier des travaux nécessaires à la certification des comptes annuels. Il ne met donc pas nécessairement en évidence toutes les améliorations qu'une étude spécifique et plus détaillée pourrait éventuellement révéler. Il a permis cependant de déceler un certain nombre de points nécessitant des améliorations qui font l'objet de la première partie de notre lettre.

Nous attirons votre attention sur les plus significatifs :

Salaires

La documentation des dossiers individuels des salariés ne permet pas un contrôle satisfaisant des bases de la rémunération.

Achat

L'absence d'identification des doubles des factures fournisseurs a entraîné plusieurs doubles paiements au cours de l'exercice.

Par ailleurs, dans le cadre du contrôle des comptes, nous avons relevé un certain nombre d'anomalies dans la comptabilisation des opérations qui, compte tenu de leur importance, nous conduiront à formuler des réserves dans notre rapport général si les comptes annuels qui nous ont été présentés ne sont pas ajustés. Elles sont développées dans la seconde partie de notre lettre et les plus significatives sont résumées ci-dessous :

Congés payés

La provision constituée au 31 décembre N3 n'a pas été ajustée au 31 décembre N4. Il en résulte une sous-évaluation de la provision de 10 000 TND.

Provision pour créances douteuses

Une créance de 254 345 TND impayée depuis plus de trois ans n'a fait l'objet d'aucune provision bien que le client n'ait pas répondu à plusieurs relances.

En conséquence, nous vous remercions de nous informer des mesures que vous comptez prendre à la suite de nos observations et restons à votre disposition pour vous donner toute information complémentaire que vous pourriez désirer.

Veillez agréer, Messieurs, l'expression de nos salutations distinguées.

Signature

Date »

8.3 Exemple de lettre de recommandations sur le contrôle interne sans sommaire

L'examen du contrôle interne n'a révélé que deux faiblesses qui méritent d'être signalées par écrit et ne nécessitent pas de développements détaillés.

Les constats et recommandations sont présentés directement dans la synthèse.

L'exemple ci-contre correspond à la lettre de recommandations sur le contrôle interne effectuée dans le cadre d'une mission de commissariat aux comptes.

« Lettre de recommandations

Exercice clos le 31 décembre N4

Dans le cadre de notre mission de commissaire aux comptes pour l'exercice clos le 31 décembre N4, nous avons examiné les procédures comptables et le système de contrôle interne.

Cet examen a été effectué pour évaluer la fiabilité des enregistrements comptables et de l'information financière dans le but de déterminer la nature, l'étendue et le calendrier des travaux nécessaires à la certification des comptes annuels. Il ne met donc pas nécessairement en évidence toutes les améliorations qu'une étude spécifique et plus détaillée pourrait éventuellement révéler. Il a permis cependant de déceler les points suivants qui nécessitent des améliorations :

Achats

Les originaux des factures fournisseurs utilisés pour la comptabilisation des dettes et comme justificatifs de paiement sont adressés aux différents services concernés pour approbation avant leur comptabilisation.

Il en résulte un décalage, souvent supérieur à un mois, entre la réception de la facture et son enregistrement.

Un enregistrement immédiat des factures permettrait de mieux les contrôler, éviterait les omissions possibles en fin d'exercice et assurerait une récupération plus rapide de la T.V.A.

Ventes

Les retours de marchandises font l'objet d'un bon de retour non numéroté qui ne permet pas un contrôle efficace de l'émission des avoirs.

Nos sondages ont mis en évidence plusieurs retours qui n'avaient pas fait l'objet d'un avoir. La prénumérotation des bons de retour dont une copie serait adressée à la comptabilité lui permettrait de mieux contrôler l'émission des avoirs.

Nous vous remercions de nous informer des dispositions que vous jugerez bon de prendre à la suite de nos observations et restons à votre disposition pour vous donner toute information complémentaire que vous pourriez désirer.

Veillez agréer, Messieurs, l'expression de nos salutations distinguées.

Signature

Date »

8.4 Exemple de lettre de recommandations sur la comptabilisation des opérations

Dans cet exemple, la lettre porte sur la seule comptabilisation des opérations. Les anomalies n'ont pas été jugées suffisamment significatives pour conduire le commissaire aux comptes à formuler des réserves dans son rapport général.

Seule la synthèse, qui reprend les anomalies les plus significatives, est donnée en exemple.

La lettre ayant été émise après la certification des comptes annuels, il est précisé que son contenu ne remet pas en cause cette certification.

« Lettre de recommandations

Exercice clos le 31 décembre N4

Dans le cadre de notre mission de commissaire aux comptes pour l'exercice clos le 31 décembre N4, l'examen de la comptabilisation des opérations nous conduit à formuler des observations dont les plus significatives sont résumées ci-dessous :

Provision pour caution

Une provision pour caution a été comptabilisée au débit du compte ventes par le crédit d'un compte de régularisation. Ce montant aurait dû faire l'objet d'une dotation à un compte de provision par le crédit du compte de provision pour risques et charges. Le montant de la provision concernée s'élève à 150 000 TND. Cette erreur est sans incidence sur le résultat.

Indépendance des exercices

Des produits à recevoir d'un montant de 120 000 TND concernant les loyers du quatrième trimestre N4 dus par votre filiale n'ont été comptabilisés qu'en février N5.

Comptes de régularisation passifs

Ces comptes comprennent un montant de 210 100 TND relatif à l'exercice précédent correspondant à des charges qui ne sont plus justifiées.

Ces observations ne remettent pas en cause la certification des comptes annuels faisant l'objet de notre rapport général en date du 11 avril N3. Toutefois, nous vous saurions gré de prendre les dispositions nécessaires pour que les anomalies constatées soient corrigées.

Veillez agréer, Messieurs, l'expression de nos salutations distinguées.

Signature

Date »

Conclusion

Le commissaire aux comptes ne peut s'abstenir de signaler des irrégularités à l'assemblée dans son rapport général, au prétexte que les dirigeants ont été dûment avertis. Une telle pratique, loin d'alléger la responsabilité éventuelle du commissaire aux comptes, ne pourrait que l'aggraver.

Le commissaire aux comptes signale les postes du bilan et les autres documents comptables auxquels des modifications lui paraissent devoir être apportées, en faisant toutes observations utiles sur les méthodes d'évaluation utilisées pour l'établissement de ces documents. Il peut s'agir aussi bien des projets soumis au conseil d'administration que des documents arrêtés par celui-ci.

Le commissaire aux comptes informe des irrégularités et inexactitudes qu'il aurait découvertes, qu'elles relèvent du contrôle des comptes ou des vérifications spécifiques qui entrent dans sa mission (telles que la vérification des informations contenues dans le rapport de gestion).

Toutefois, des informations qu'il est utile de porter à la connaissance des dirigeants peuvent ne présenter aucun intérêt pour les actionnaires : irrégularités mineures réparées ou d'incidence minimale, observations relatives à des procédures et pratiques comptables, etc.

En fonction du caractère significatif de ses constatations, le commissaire aux comptes apprécie celles qui doivent être portées à la connaissance des actionnaires et celles qui doivent être portées à la connaissance des dirigeants.

De ce fait vient l'importance de la lettre de recommandations et des remarques et conclusions que ladite lettre peut contenir.

Bibliographie

↳ Codes et lois :

- ❖ Code des sociétés commerciales

↳ Normes

- ❖ Norme n° 217 de la C.N.C.C (Compagnie Nationale des Commissaires aux Comptes)
- ❖ ISA 400 « Evaluation du risque et contrôle interne » de l'IFAC (Conseil de la Fédération Internationale des Comptables)

↳ Ouvrages :

- ❖ **Collins et Vallin** : « *Audit et Contrôle interne* »
- ❖ **Coopers & Lybrand et IFACI (1994)** : « *La nouvelle pratique du contrôle interne* », Editions d'organisation.