

# **CHAPITRE 1: GENERALITES SUR L'AUDIT**

## **I.- Définitions et généralités**

### **1.1.- Définition générale de l'audit :**

L'audit est l'examen d'informations par une tierce personne, autre que celle qui les prépare ou les utilise, avec l'intention d'établir leur véracité et de faire un rapport sur le résultat de cet examen avec le désir d'augmenter l'utilité de l'information pour l'utilisateur.

L'auditeur est une personne indépendante qui intervient quand on désire accroître l'utilité de l'information.

Dans le cas d'un audit financier, l'auditeur exprime une opinion sur la régularité, la sincérité et la fidélité de l'image que donnent les comptes annuels publiés par une entreprise.

L'audit se concrétise par un rapport écrit :

- rapport d'opinion dans le cas des informations financières publiées
- rapport comportant des constats et des recommandations dans le cas d'autres informations.

Selon le type de rapport, on distinguera l'audit financier ou l'audit opérationnel.

### **1.2.- Définition de l'audit financier :**

L'audit financier est l'examen auquel procède un professionnel compétent et indépendant en vue d'exprimer une opinion motivée sur la régularité, la sincérité et la fidélité avec laquelle les comptes annuels d'une entité traduisent sa situation à la date de clôture et ses résultats pour l'exercice considéré, en tenant compte du droit et des usages du pays où l'entité a son siège.

### **1.3.- Rapport d'opinion de l'auditeur financier externe :**

A l'issue de ses travaux, l'auditeur émet un rapport d'opinion sur la régularité, la sincérité et la fidélité des comptes annuels présentés par l'entité et la fidélité de l'image donnée par ces comptes annuels.

Il peut aboutir à une des trois opinions suivantes :

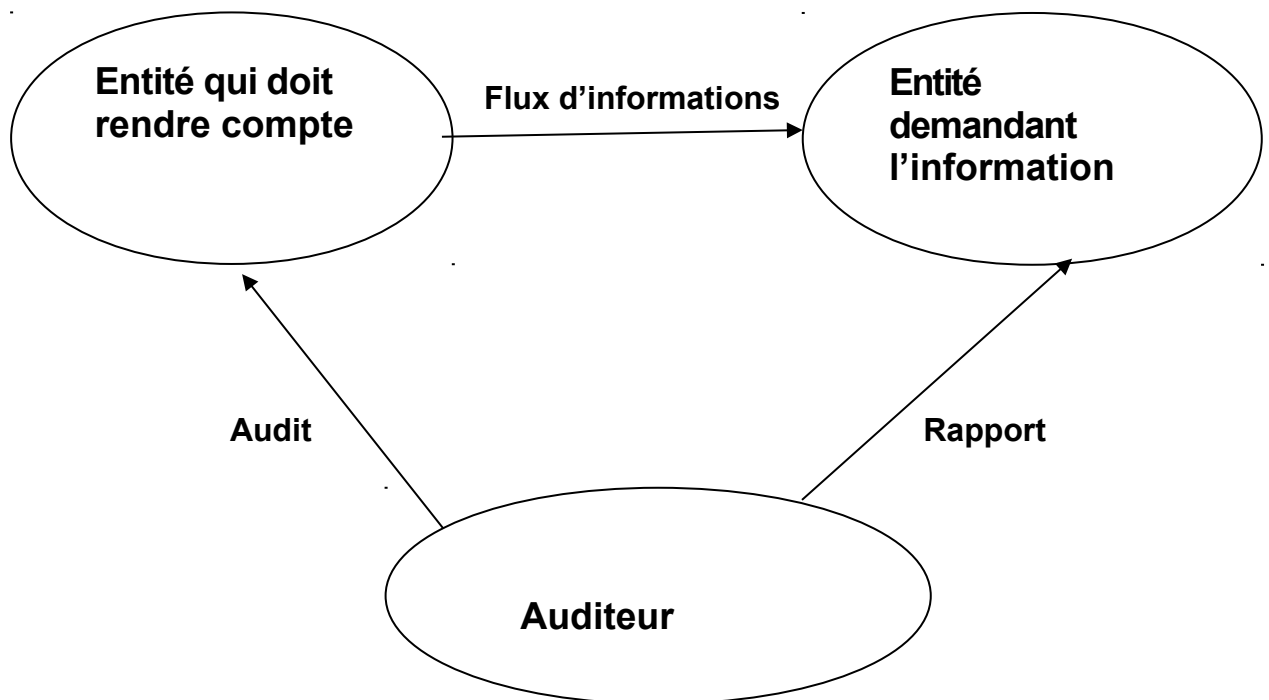
- certification sans réserve
- certification avec réserve
- refus de certifier.

### **1.4.- Définition de l'audit opérationnel :**

L'audit opérationnel est l'examen systématique des activités d'une entité en fonction de ses finalités et objectifs, en vue :

- d'évaluer les réalisations ( en identifiant notamment les pratiques non économiques, improductives et inefficaces)
- de faire des recommandations d'améliorations.

### 1.5.- Les parties concernées par un audit :



### II. Historique de l'audit :

L'audit vient du latin « audire » c'est à dire **écouter**.

L'audit correspond en Europe à une très ancienne tradition.

Le terme remonte à une pratique romaine du contrôle.

L'audit effectuait depuis ses origines lointaines un rôle important pour :

- **déjouer** les fraudes
- **démasquer** les fraudeurs
- **repérer** les vols des clercs et du clergé
- et **mettre à jour** les excès libertins des conseillers des rois.

En effet, au nom de l'empereur, un personnel spécialisé procédait périodiquement à des auditions des administrateurs des provinces de l'empire romain afin d'effectuer des vérifications.

**Dés le XIII ème siècle**, l'Europe commence à se faire auditer.

A cette époque, en Italie, l'auditeur d'une municipalité reçoit une prime proportionnelle à chaque fraude qu'il découvre.

En France, la Cour des Comptes commence à examiner le bien fondé des dépenses publiques.

Et en Angleterre, le Parlement refuse de voter le budget tant que le compte rendu précédent n'a pas été audité.

La période du XV ème au XVIIème siècle, décrit comme celle de la naissance du capitalisme, a vu naître aussi un nouveau genre de problème contre lequel devrait lutter le législateur en s'appuyant en partie sur l'auditeur – la **fraude financière**.

Ainsi, lors de la vague des grands scandales au début du XVIII<sup>ème</sup> siècle, on employa des auditeurs pour faire des investigations approfondies afin de démêler les nœuds financiers, dans le but de découvrir les auteurs des faillites frauduleuses.

Personne ne voulant voir son capital nouvellement investi dans une entreprise disparaître sans trace, il y avait ainsi peu de gens pour contester l'imposition de la peine capitale aux coupables.

Dès lors l'auditeur accepte avec calme que son travail puisse avoir des conséquences graves pour les dirigeants indéliçats.

Dans cette période de préhistoire, l'audit des entreprises ne se faisait qu'à la demande des pouvoirs publics.

La réglementation moderne des entreprises commerciales a commencé avec le **Code commercial de COLBERT** en **1673**, bien que leur obligation de se faire auditer annuellement ne s'est inscrite dans la législation française que depuis **1867** (loi sur les sociétés commerciales) quand fut créé le titre de **Commissaire aux Comptes**.

En effet, l'audit fut de plus en plus assuré par des entreprises spécialisées et indépendantes. Ainsi, Arthur Andersen créa son cabinet d'audit à Chicago en 1913.

Jusqu'à 1936, l'étendue de l'audit financier resta très limitée en France.

D'une part les entreprises refusèrent d'accorder aux Commissaires aux comptes le droit d'examiner en profondeur leurs livres comptables et d'autre part, il n'y avait pas de doctrine professionnelle généralement admise.

Le brevet d'Etat d'expert comptable ne fut créé qu'en 1927 et les Commissaires aux comptes ne se sont organisés en regroupement national qu'en 1936.

### **III.- Les méthodes utilisées**

Les premières méthodes utilisées sont le pointage détaillé et le contrôle analytique.

#### **3.1.- Le pointage détaillé ou « FULL AUDIT » :**

Par ce procédé, toutes les écritures dans les livres comptables étaient comparées avec les documents de source. L'auditeur effectuait un pointage des écritures en y ajoutant un sigle (une croix par exemple) devant chaque chiffre pour indiquer qu'il l'avait contrôlé.

Le pointage détaillé ne prouvait que le bon équilibre algébrique des comptes. L'auditeur qui s'en servait n'était que rarement enclin à s'assurer du bien fondé des écritures.

#### **3.2.- Le contrôle analytique :**

Il devint nécessaire dès que l'auditeur n'eut plus le temps de pointer toutes les écritures.

En effet, soit l'auditeur n'avait plus le temps nécessaire de pointer toutes les écritures durant l'exercice comptable, soit le client refusait d'accorder à l'auditeur des honoraires couvrant le temps du pointage.

Ainsi, une règle d'échantillonnage fut appliquée, celle de la courbe de PARETO. Selon cette analyse, 80% de la valeur globale d'un compte de synthèse se trouve répartie sur seulement 20% de la population.

#### IV.- L'audit et les métiers voisins

##### 4.1.- Expert comptable et Commissaire aux comptes :

Tous les deux sont des auditeurs externes chargés de :

- vérifier les livres et les valeurs de la société
- de contrôler la régularité et la sincérité des comptes
- de vérifier la sincérité des informations données dans le rapport du conseil d'administration et dans les documents adressés aux actionnaires sur la situation des comptes.

L'expert comptable agit dans le cadre d'une mission contractuelle tandis que le Commissaire aux comptes intervient dans une mission légale.

##### 4.2.- Auditeur interne :

Il est auditeur, employé de l'entreprise et il est chargé de déceler des problèmes et de développer des recommandations.

##### 4.3.- Contrôleur de gestion :

Il est chargé d'identifier les zones à risques pour l'entreprise. Il sert de pilote à l'audit. Le contrôle de gestion raisonne sur les résultats et l'audit sur le processus.

##### 4.4.- Inspecteur :

Son rôle est de comparer les pratiques aux règles.

#### V.- Comparaison entre audit financier et audit opérationnel

	AUDIT FINANCIER	AUDIT OPERATIONNEL
1. But	Expression d'une opinion sur la régularité et la sincérité des comptes annuels	Examen systématique des activités d'une entité en vue d'évaluer les réalisations et de faire des recommandations
2. Champ	Informations financières publiées	Gestion et organisation de l'entité
3. nécessité	Généralement prévue par la loi	Définie par la direction de l'entité
4. Fréquence	Régulièrement au moins tous les ans	Périodiquement, mais sans dates fixes Pratiques professionnelles
5. Méthodes	Normes édictées par les organisations professionnelles	Mesures de performances définies par la direction
6. critères	Principes comptables généralement admis	Rapport comprenant des constats, des jugements et des recommandations
7. Rapport	Rapport d'opinion	
8. Utilisateurs	Aspect informatif Investisseurs et créanciers Administration, personnel	Aspect constructif Direction responsable des entités auditées

## **CHAPITRE 2: La mission de révision comptable**

### **1.1.- Le commissariat aux comptes au Sénégal :**

Les textes réglementaires régissant la profession de commissaire aux comptes ont démarré au Sénégal avec la période coloniale précisément en 1867 par la loi du 24 juillet 1867 sur les sociétés et le décret du 30 novembre 1868 rendant la loi applicable aux colonies.

Les dispositions réglementaires relatives au commissariat aux comptes ont évolué avec la loi 85-40 du 29 juillet 1985 portant quatrième partie du COCC ( code des obligations civiles et commerciales), complétée par la loi 93-07 du 10 Février 1993 et le décret 93-153 du 24 Février 1993.

La loi 85-40 du 29 juillet 1985 définissait en son chapitre 5 les objectifs et les principes généraux du contrôle opéré par les commissaires aux comptes au sein d'une société anonyme.

L'article 1364 de ce texte renvoyait au décret 88-1009 du 22 juillet 1988 la détermination des diligences minimales que doit accomplir tout commissaire aux comptes dans l'exercice de sa mission.

Il y a lieu de remarquer cependant que le métier d'audit s'est développé au Sénégal par l'entremise des missions d'assistance de la Banque Mondiale notamment par le biais du premier projet d'assistance technique au secteur parapublic dans les années 1970. Cette assistance technique a engendré l'élaboration d'un manuel des normes d'audit admises au plan international.

Afin de rendre obligatoire l'application des normes d'audit, l'ordre national des experts et évaluateurs agréés du Sénégal (ONEEAS) a trouvé opportun de fixer par voie réglementaire les normes que doivent respecter les experts comptables et les commissaires aux comptes sous forme de décret, lorsqu'ils exercent leur mission d'audit ( décret 88-1009 du 22 juillet 1988).

Le traité relatif à l'harmonisation du droit des affaires en Afrique ( OHADA ), signé à Port Louis le 17 octobre 1993 et ratifié le 31 décembre 2000 par seize états africains a modifié les textes relatifs au titre de commissariat aux comptes ( art 694 et suivants).

### **1.2.- Les objectifs de la mission de révision :**

Dans la mesure où l'information financière est de plus en plus répandue se pose le problème de la fiabilité des comptes.

Afin d'assurer aux divers utilisateurs un maximum de sécurité, l'avis sur les comptes présentés, émis par un professionnel indépendant devient indispensable.

La révision comptable est donc un contrôle à posteriori. Il ne s'agit, ni de modifier les documents comptables, ni de les refaire.

### **1.2.1.- Le contenu de la révision :**

La révision comptable est un examen approfondi et non superficiel effectué en application des règles de diligence édictées par des textes législatifs et des règles professionnelles.

Cet examen des comptes est effectué en vue d'exprimer une opinion motivée sur la régularité et la sincérité d'un bilan et des pièces annexes qui l'accompagnent. La comptabilité doit satisfaire dans le respect de la règle de prudence aux obligations de régularité et de sincérité.

### **1.2.2.- Les bénéficiaires de la révision :**

Tous les utilisateurs potentiels de la comptabilité sont bénéficiaires de la révision.

Il s'agit notamment des associés et des créanciers sociaux.

#### **1.2.2.1.- Les associés :**

Dès que la société dépasse un certain nombre de membres, le contrôle individuel par chaque associé devient impossible. D'où la nécessité de déléguer le droit de contrôle aux commissaires aux comptes.

#### **1.2.2.2.- Les créanciers sociaux :**

Ils sont généralement constitués des banques et établissements financiers. Les créanciers sociaux prennent des risques et sont intéressés par la marche des affaires sociales. A cet égard, il peut arriver qu'avant d'apporter leur concours financier ils demandent qu'il soit procédé à une révision comptable.

### **1.2.3.- La protection du patrimoine :**

Le patrimoine de l'entreprise peut être atteint de deux façons :

- par la fraude
- et par les erreurs.

La révision comptable n'a pas pour objectif principal, la détection des fraudes. Celles-ci doivent être envisagées comme une conséquence et non une finalité de la révision comptable.

Dans le cadre de son obligation essentielle de vérification de la régularité et de la sincérité des comptes, le réviseur comptable doit bien s'assurer que les procédures existantes limitent les risques de fraude.

## **1.3.- Les obligations et les devoirs liés à la profession :**

### **1.3.1.- Les obligations des commissaires aux comptes :**

Les obligations des commissaires sont relatives à :

- l'obligation de contrôle
- l'obligation de certification

- l'obligation d'information
- et les obligations professionnelles.

#### **1.3.1.1.- L'obligation de contrôle :**

L'obligation de contrôle est intrinsèquement liée à la mission du commissaire aux comptes.

En effet, les commissaires aux comptes ont pour mission permanente de :

- vérifier les livres et les valeurs de la société
- contrôler la régularité et la sincérité des comptes
- vérifier la sincérité des informations données dans le rapport du conseil d'administration et dans les documents adressés aux actionnaires sur la situation des comptes.

Les commissaires aux comptes doivent s'assurer que l'égalité a été respectée entre les actionnaires.

#### **1.3.1.2.- L'obligation de certification :**

Le commissaire aux comptes doit effectuer l'une des certifications ci-dessous en fonction de leur opinion sur les comptes annuels et en tenant compte des spécificités inhérentes à l'entreprise:

- la certification du bilan et des comptes
- les autres certifications.

##### **▪ La certification du bilan et des comptes :**

Les commissaires aux comptes doivent certifier la régularité et la sincérité de l'inventaire, du compte d'exploitation générale, du compte de pertes et profits et du bilan.

Si les commissaires aux comptes refusent de certifier la régularité et la sincérité des documents précités, ils font état dans leur rapport à l'assemblée générale, des motifs pour lesquels ils ont cru devoir refuser cette certification.

L'assemblée générale reste libre néanmoins d'approuver les comptes.

Toutefois, entre la certification pure et simple et le refus de certifier, il existe des nuances :

- la certification avec réserves : elle intervient lorsque le commissaire aux comptes a décelé des erreurs ou des irrégularités mais que celles-ci n'altèrent pas l'image de la situation de l'entreprise donnée par les comptes.
- La certification sous condition : elle intervient lorsque le commissaire aux comptes a constaté des irrégularités suffisamment graves pour justifier un refus de certification mais dont la régularisation est possible soit avant, soit pendant l'assemblée. Dans ce cas, la certification est subordonnée à la condition suspensive de cette régularisation dans laquelle devra faire l'objet d'un vote express de l'assemblée.

En cas de pluralité de commissaires, si seulement certains d'entre eux refusent de certifier les documents précités, il y a lieu d'établir un rapport commun indiquant les différences d'opinions exprimées.

#### ▪ **les autres certifications :**

Les commissaires aux comptes doivent aussi certifier exact, le montant global des rémunérations versées aux personnes les mieux rémunérées.

Ils interviennent aussi au moment des augmentations de capital en numéraire lorsque les actions nouvelles sont libérées par compensation avec les dettes de la société. Ils doivent en effet contrôler et certifier l'arrêté de compte établi par le conseil d'administration.

#### **1.3.1.3.- L'obligation d'information :**

Le commissaire aux comptes dresse un rapport dans lequel il 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 leurs résultats
- les postes du bilan et des autres documents comptables auxquels des modifications lui paraissent devoir être apportées, en faisant toutes les observations utiles sur les méthodes d'évaluation utilisées pour l'établissement de ces documents
- les irrégularités et les inexactitudes auxquelles conduisent les observations et rectifications ci-dessus sur les résultats de l'exercice comparés à ceux du dernier exercice.

Ce rapport est mis à la disposition du PCA ou du DG avant la réunion du CA ou de la décision du DG qui arrête les comptes annuels.

Le commissaire aux comptes signale, à la plus prochaine assemblée générale, les irrégularités et les inexactitudes relevées par lui au cours de l'accomplissement de sa mission. En outre, il révèle au ministère public les faits délictueux dont il a eu connaissance dans l'exercice de sa mission, sans que sa responsabilité puisse être engagée par cette révélation.

L'inobservation de ces dispositions est sanctionnée pénalement.

#### **1.3.1.4.- Les obligations professionnelles :**

Le commissaire aux comptes et ses collaborateurs sont astreints au secret professionnel pour les faits, actes et renseignements dont ils ont pu avoir connaissance en raison de leurs fonctions.

Le commissaire aux comptes est civilement responsable, tant à l'égard de la société que des tiers, des conséquences dommageables, des fautes et négligences qu'il commet dans l'exercice de ses fonctions.

Toutefois sa responsabilité ne peut être engagée pour les informations ou divulgations de faits auxquelles il procède en exécution de sa mission.

En effet, on ne peut que lui reprocher un défaut de vérification, un manque de diligence professionnelle, une certification erronée, la complaisance, etc.

L'action en responsabilité contre le commissaire aux comptes se prescrit par trois ans à compter de la date du fait dommageable ou, s'il a été dissimulé, de sa révélation. Et lorsque le fait dommageable est qualifié crime, l'action se prescrit par dix ans.



Il doit tenir à jour une liste des sociétés dans lesquelles il exerce ses fonctions et conserver pour chaque société les indications de nature à permettre le contrôle ultérieur des travaux accomplis par lui-même en mentionnant leur date et leur durée ; et, s'il a été assisté de collaborateurs ou d'experts, l'identité de ces collaborateurs.

Le commissaire aux comptes doit enfin établir une comptabilité spéciale de l'ensemble des rémunérations qu'il perçoit de la part des sociétés qu'il contrôle.

Les documents ci-dessus doivent être conservés pendant dix ans de même que les dossiers de travail.

### **1.3.2.- Les droits des commissaires aux comptes :**

Il s'agit principalement des pouvoirs de contrôle, de vérification et d'investigations des commissaires. L'entrave, d'une quelconque manière que ce soit, à l'exercice de leurs fonctions est sanctionnée pénalement.

#### **1.3.2.1.- Pouvoirs de contrôle et d'investigation :**

##### **1.3.2.1.1.- investigations auprès de la société :**

A toute époque de l'année, le commissaire aux comptes opère toutes vérifications et tous contrôles qu'il juge opportuns et peut se faire communiquer, sur place, toutes pièces qu'il estime utiles à l'exercice de sa mission et notamment tous contrats, livres, documents comptables et registres de procès verbaux.

Pour l'accomplissement de ces contrôles et vérifications, le commissaire aux comptes peut, sous sa responsabilité, se faire assister ou représenter par des experts ou collaborateurs de son choix, qu'il fait connaître nommément à l'entreprise. Ceux-ci ont les mêmes droits d'investigation que ceux du commissaire aux comptes.

Si plusieurs commissaires aux comptes sont en fonction, ils peuvent procéder séparément à leurs investigations, vérifications et contrôles mais ils établissent un rapport commun.

En cas de désaccord entre les commissaires, le rapport indique les différentes opinions exprimées.

##### **1.3.2.1.2.- investigations auprès des tiers :**

Le commissaire aux comptes peut également recueillir toutes informations utiles à l'exercice de sa mission auprès des tiers qui ont accompli des opérations pour le compte de la société. Toutefois, ce droit d'information ne peut s'étendre à la communication des pièces, contrats et documents quelconques établis par des tiers, à moins qu'il n'y soit autorisé par une décision de justice.

Cette disposition vise les mandataires de la société ou ses auxiliaires tels que banquiers, agents de change, etc. et non les clients ou fournisseurs car ceux-ci n'agissent pas « pour le compte de la société ».

##### **1.3.2.2.- Participation aux réunions des organes sociaux :**

Le commissaire aux comptes est obligatoirement convoqué à toutes les assemblées d'actionnaires, au plus tard lors de la convocation des actionnaires eux-mêmes, par lettre au porteur contre récépissé ou par lettre recommandée avec accusé de réception.

Le commissaire aux comptes est obligatoirement convoqué à la réunion, selon, le cas, du CA ou du DG qui arrête les comptes de l'exercice, ainsi que, le cas échéant, à toute autre réunion du CA ou du DG.

La convocation est faite, au plus tard, lors de la convocation des actionnaires ou, lorsque la société est dirigée par un DG, 03 jours au moins avant que celui-ci ne délibère, par lettre au porteur contre récépissé ou par lettre recommandée avec accusé de réception.

#### **1.4.- Le choix du commissaire aux comptes et de son suppléant :**

« Le contrôle est exercé, dans chaque société anonyme, par un ou plusieurs commissaires aux comptes » (art 694 OHADA).

La désignation des commissaires aux comptes est obligatoire dans toute SA contrairement aux SARL où leur nomination ne s'impose qu'à certaines conditions. Et l'inobservation de ces dispositions est sanctionnée pénalement.

En effet, les sociétés à responsabilité limitée SARL dont le capital est supérieur à dix millions FCFA ou qui remplissent l'une des conditions suivantes sont tenues de désigner au moins un commissaire aux comptes :

- chiffre d'affaires annuel supérieur à 250.000.000 FCFA
- effectif permanent supérieur à 50 personnes.

La nomination d'un commissaire aux comptes pour les autres SARL ne remplissant pas ces conditions est facultative. Cependant elle peut être demandée en justice par un ou plusieurs associés détenant au moins le dixième du capital social.

#### **1.5.- La nomination du commissaire aux comptes et de son suppléant :**

Les SA ne faisant pas publiquement appel à l'épargne sont tenues de désigner un commissaire aux comptes et un suppléant.

Par contre les SA faisant publiquement appel à l'épargne sont tenues de désigner au moins deux commissaires aux comptes et deux suppléants, compte tenu de l'importance de la surface financière de la société.

Le premier commissaire aux comptes et son suppléant sont désignés dans les statuts ou par l'assemblée générale constitutive. En cours de vie sociale, le commissaire aux comptes et son suppléant sont désignés par l'assemblée générale ordinaire.

Et la durée des fonctions du commissaire aux comptes désigné dans les statuts ou par l'assemblée générale constitutive est de deux exercices.

Lorsqu'il est désigné par l'assemblée générale ordinaire, le commissaire aux comptes exerce ses fonctions pour une durée de 06 exercices.

En effet, sous la loi de 1867, le mandat des commissaires aux comptes était de 03 années renouvelables à l'infini. Actuellement, il est de deux ou six ans.

## **CHAPITRE 3 : PRINCIPES COMPTABLES GENERALEMENT ADMIS ET NORMES D'AUDIT**

### **I.- Principes comptables généralement admis**

#### **1.1.- Contexte :**

Un des apports de la réflexion anglo-saxonne liée à un cadre juridique et économique est représenté par les recherches menées pour définir un certain nombre de principes que la pratique a reconnu comme des lois de comptabilisation acceptables.

Aux USA les principes comptables ont pris une place considérable au cours de ces dix dernières années ; l'Accounting Principles Board ( APB) émanant de l'American Institute of Certified Accounting ( AICPA) s'est, après des études théoriques, orienté vers des solutions d'ordre pratique portant essentiellement sur la définition de procédures comptables.

Le Federal Accounting Standard Board ( FASB) a succédé à l'APB en 1973 ; la SEC ( security exchange commission) a de son côté défini un certain nombre de règles comptables en ce qui concerne les documents qui lui sont remis sur le plan international, les organisations professionnelles comptables de l'Australie, du Canada, de la France, de l'Allemagne, du Japon, du Mexique, des Pays Bas, de la Grande Bretagne, de l'Irlande et des USA ont créé le 9 juin 1973 l'International Accounting Standard Committee ( IASC) qui a pour objet la publication de projets et de normes comptables internationaux.

La publication des principes comptables reste l'un des objectifs que l'entreprise se fixe lors de l'établissement des états financiers.

La doctrine américaine insiste sur le fait que les principes comptables sont destinés à permettre l'établissement de documents qui soient utilisables par différents destinataires notamment les investisseurs.

On peut différencier en dehors des principes d'enregistrement, des règles de classement des différents postes et des règles d'évaluation, la notion de principes qui s'analyse comme une règle généralement adoptée ou conseillée comme règle d'action, une base définie de conduite ou de pratique.

Les principes représentent donc des règles générales d'action plutôt que des règles flexibles.

Cependant force est de constater que cette souplesse n'est qu'apparente.

La contrainte demeure attachée aux principes dont la portée et le contenu sont de manière constante précisés par la doctrine.

La notion de « généralement acceptés » signifie que ces principes bénéficient d'un appui doctrinal faisant autorité.

L'auditeur indépendant, lorsqu'il exprime son opinion sur les documents financiers indique si ces documents présentent les informations financières de

manière satisfaisante en conformité avec les principes comptables généralement acceptés ou admis, en conséquence ces principes jouent un rôle clé dans l'établissement de l'attestation de l'auditeur.

Le SYSCOA auquel est soumis la comptabilité des entreprises industrielles et commerciales définit un cadre compte et un format standardisés de tenue de comptes et de présentation des états financiers annuels.

Les principes comptables généralement admis sous-tendent la préparation des états financiers annuels de ces entreprises.

A ce titre, ils ont une valeur générale qui les rend applicables à des entreprises exclues du SYSCOA telles que les banques et organismes financiers ou les compagnies d'assurances.

Enfin, les principes comptables généralement admis sont l'expression du principe même de la comptabilité considérée comme un langage conventionnel devant traduire fidèlement les opérations et la situation financière de l'entreprise.

Leur mise en œuvre réclame un jugement professionnel avéré et vise à atteindre les objectifs qualitatifs de la comptabilité devant induire un rapport décisionnel, compréhensible, vérifiable, objectif, permanent, exhaustif et rapidement disponible.

## **1.2.- Les principes comptables généralement admis**

Le Règlement relatif au Droit Comptable prévu par le Traité de l'OHADA énonce les huit principes généralement reconnus par les normes internationales :

### **1. Principe de continuité de l'exploitation ( article 39)**

L'entreprise doit être placée dans la perspective de continuité de l'exploitation, c'est à dire qu'il est exclu de toute probabilité de liquidation (cependant certains éléments du patrimoine peuvent être réduits, cédés....).

Ce principe est à la base des règles d'évaluation prévues par le Conseil National de la Comptabilité.

Ce principe permet aux comptables de reporter sur des exercices à venir les coûts des machines ou d'autres charges.

### **2. Principe de spécialisation des exercices ( ou d'autonomie des exercices) ( article 59)**

Ce principe est en relation avec celui ci-dessus ; il faut pour les besoins d'information (interne et externe) découper la vie de l'entreprise en période « exercice comptable ».

Dans l'ensemble, les règles d'établissement des documents comptables posent le problème de l'annualité de l'exercice comptable.

Ce principe de spécialisation emporte les conséquences suivantes : « les produits et les charges sont comptabilisés au fur et à mesure qu'ils sont acquis ou engagés (et non lors de leur encaissement ou de leur paiement) et enregistrés dans les états financiers de la période concernée. »

## **IASC NORME N°1**

### **3.Principe de nominalisme ( ou de stabilité monétaire ou de coût historique) ( articles 35 et 36)**

Il consiste à respecter la valeur nominale.

C'est le principe le plus contesté, il est fondé sur l'hypothèse suivante : l'unité monétaire est stable ; par conséquent, l'évaluation des biens se fera à leur coût historique, cependant une exception est faite à la réévaluation des bilans et la constitution de provisions spéciales pour réduire les pertes sur les matières et les stocks.

La variation du taux d'inflation remet en cause la fiabilité de la monnaie comme unité de mesure.

### **4. Principe de prudence ( articles 3 et 6)**

Selon ce principe, il ne faut jamais présenter une situation sur évaluée.

De nombreuses transactions comportent inévitablement des incertitudes. Il convient d'en tenir compte en faisant preuve de prudence dans la préparation des états financiers.

La prudence ne justifie cependant pas la création de réserves latentes ou occultes.

## **IASC NORME N°1**

Ce concept dispose que toutes les charges et pertes doivent être comptabilisées dès lors qu'elles sont probables alors que les produits ne doivent être comptabilisés que lorsqu'ils sont définitivement acquis.

### **5. Principe de fixité ou de permanence des méthodes (article 40)**

Il est essentiel pour la comparabilité des exercices entre eux et la fiabilité des états financiers que les méthodes soient observées de façon constante dans le temps.

En cas de modification d'une méthode ou d'un principe comptable au cours d'un exercice, les états financiers doivent refléter les effets de ce changement.

En effet, les méthodes de comptabilisation doivent être constantes d'un exercice à l'autre, toute modification doit être communiquée aux actionnaires ; le rapport du commissaire aux comptes devra en faire référence.

Un changement de méthode ne peut être justifié que par les modifications intervenues dans les conditions d'activité, le mode d'utilisation des biens.

Le but visé étant toujours la sincérité des comptes.

### **6. Principe d'importance significative (article 33)**

Les états financiers reflètent par définition l'intégralité des opérations et de la situation active de la société, ainsi que les changements intervenus dans cette dernière au cours de l'exercice.

Le principe d'importance relative dispose que la comptabilité et les états financiers ne traitent que les informations significatives en regard du but recherché. L'application de ce principe ne saurait entraîner l'omission d'information altérant sensiblement la fiabilité et la comparabilité des états financiers.

« Les états financiers doivent révéler toutes les opérations dont l'importance peut affecter les évaluations et les décisions. » **IASC NORME N°1**

### **7. Principe de la transparence ( articles 6 , 8, 9 , 10 , 11)**

Ce principe correspond à l'idée de sincérité objective ou de satisfaisant. La publicité des méthodes comptables utilisées par l'entreprise est un des éléments de cette information ; le but recherché est d'apporter aux utilisateurs une information satisfaisante.

La mise en œuvre de ce principe permet à l'entreprise de donner une présentation claire et loyale de l'information.

### **8. Principe de l'intangibilité du bilan ( article 34)**

Le bilan d'ouverture doit correspondre au bilan de clôture.

Ne peuvent être imputés sur les capitaux propres d'ouverture les incidences des changements de méthodes ainsi que les produits et les charges sur exercices antérieurs.

## **II.- Les normes d'audit**

L'audit est mené conformément à des règles ou normes définies par les associations professionnelles.

Ces normes évolutives prennent souvent en compte, les changements et mutations techniques ou financières ( normes d'inventaire en 1930, normes de revue du système informatique en 1974.....).

### **2.1.- Normes générales :**

Les normes générales sont de trois ordres :

- **science** : formation technique et compétences professionnelles suffisantes en vérification
- **conscience** : exécution de la mission avec le soin et la compétence attendue d'un professionnel
- **indépendance** : preuve d'une totale objectivité et d'une liberté d'esprit.

### **2.2.- Normes de travail :**

Les normes de travail constituent des référentiels et sont proposés au décret présidentiel ( décret N° 88-987 du 19 juillet 1988) par la Commission de normalisation de l'ordre des experts et évaluateurs agréés du Sénégal ( ONEEAS) avec l'aide de l'assistance des organes de contrôle de l'Etat et la participation critique des différents ministères intéressés dans son application ainsi que celle des opérateurs économiques du Sénégal ( Mayoro WADE- Président de la Commission des normes in « Manuel des normes d'audit- Révision comptable »).

Paraphrasant toujours, le Président d'alors de la commission des normes, « l'application de l'ensemble des normes s'impose à tous les professionnels inscrits dans les sections comptable et commissariat aux comptes de l'ONEEAS.

Les normes de travail se subdivisent en deux parties :

- celle relative aux normes d'audit concernant les missions contractuelles
- et celle relative aux diligences minimales en matière de commissariat aux comptes (missions légales).

### **2.2.1.- Les normes d'audit concernant les missions contractuelles :**

Les différentes normes de travail relatives aux missions contractuelles sont résumées ci-dessous :

- conventions retenues
- norme N°1 : Planification de la mission d'audit
- norme N°2 : connaissance de l'entité, de son environnement et détermination des zones de risques
- norme N°3 : l'information entre le précédent et le nouvel auditeur
- norme N°4 : les procédures de revue analytique et comparative
- norme N°5 : l'étude et l'évaluation du système de contrôle interne
- norme N°6 : l'effet d'un système informatisé sur l'étude et l'évaluation du contrôle interne
- norme N°7 : l'obligation d'informer les dirigeants des lacunes importantes du système de contrôle interne
- norme N°8 : le contrôle de l'existence réelle des faits
- norme n°9 : les erreurs et irrégularités
- norme N°10 : les actes illégaux commis par le client
- norme N°11 : les assurances fournies par la direction
- norme N°12 : les opérations entre parties intéressées
- norme N°13 : l'utilisation du travail d'un spécialiste
- norme N°14 : la demande d'information auprès des avocats et des auxiliaires de justice
- norme N°15 : dossiers de travail
- norme N°16 : le comportement de l'auditeur face à la viabilité d'une entité
- norme N°17 : l'échantillonnage
- norme N°18 : les différents types de rapport
- norme N°19 : la date du rapport et l'examen des faits subséquents à la clôture
- norme N°20 : l'examen des subséquents au rapport
- norme N°21 : les principes comptables acceptables
- norme N°22 : la forme et la présentation du rapport d'audit
- norme N°23 : la lettre de mission\*
- norme N°24 : le rapport de contrôle interne
- norme N°25 : immobilisations données en jouissance, charges d'amortissement et de provisions, entreprises concessionnaires
- norme N°26 : l'importance du contrat plan vis-à-vis de l'opinion de l'auditeur

- norme N°27 : l'appréciation de l'auditeur sur la recouvrabilité des créances détenues sur l'Etat
- norme N°28 : l'inclusion des chiffres comparatifs de l'exercice précédent dans l'audit des comptes annuels
- norme N°29 : diligences particulières à certaines missions.

### **2.2.2.- Les diligences minimales en matière de commissariat aux comptes :**

Elles sont constitutives des conditions générales d'exercice de la profession de Commissaire aux comptes ; et elles comprennent :

- **Nomination du commissaire aux comptes**
  - o Qui peut être commissaire aux comptes
  - o Nomination par les associés
  - o Nomination par voie judiciaire
- **Les qualités du commissaire aux comptes**
  - o Le savoir et la conscience
  - o L'indépendance
  - o Le secret professionnel
- **L'étendue de la mission de commissaire aux comptes**
  - o Le principe général d'indépendance
  - o Mission générale de contrôle des comptes
  - o Autres missions
  - o L'obligation d'informer les associés
  - o Le cas de substitution au conseil d'administration
  - o Les sociétés en difficulté
  - o La détection des fraudes et détournements
- **Organisation générale de la mission de commissariat aux comptes**
  - o Planification adéquate de la mission
  - o Etude adéquate et évaluation suffisante du système de contrôle interne
  - o Ouverture d'un dossier de travail
  - o Relation avec les précédents et futurs commissaires aux comptes
  - o Diligences minimales :
    - Documents comptables
    - Capital, fond de dotation, réserves, reports à nouveau et situation nette
    - Provisions réglementées
    - Subventions d'équipement
    - Dettes à long terme
    - Impôt BIC et réserve PBE
    - Achats et fournisseurs
    - Assurance
    - Immobilisations
    - Comptes inter-groupe, Titres
    - Production et inventaire
    - Ventes et comptes clients
    - Caisse et banque



- Soldes caractéristiques de gestion
- Salaires
- Engagements hors bilan
- **Prérogatives et obligations du commissaire aux comptes**
  - Prérogatives
  - Obligations
- **Les responsabilités du commissaire aux comptes**
  - Responsabilité civile
  - Responsabilité pénale
  - Responsabilité disciplinaire.

### **2.3.- Normes de rapport :**

Le rapport doit mentionner :

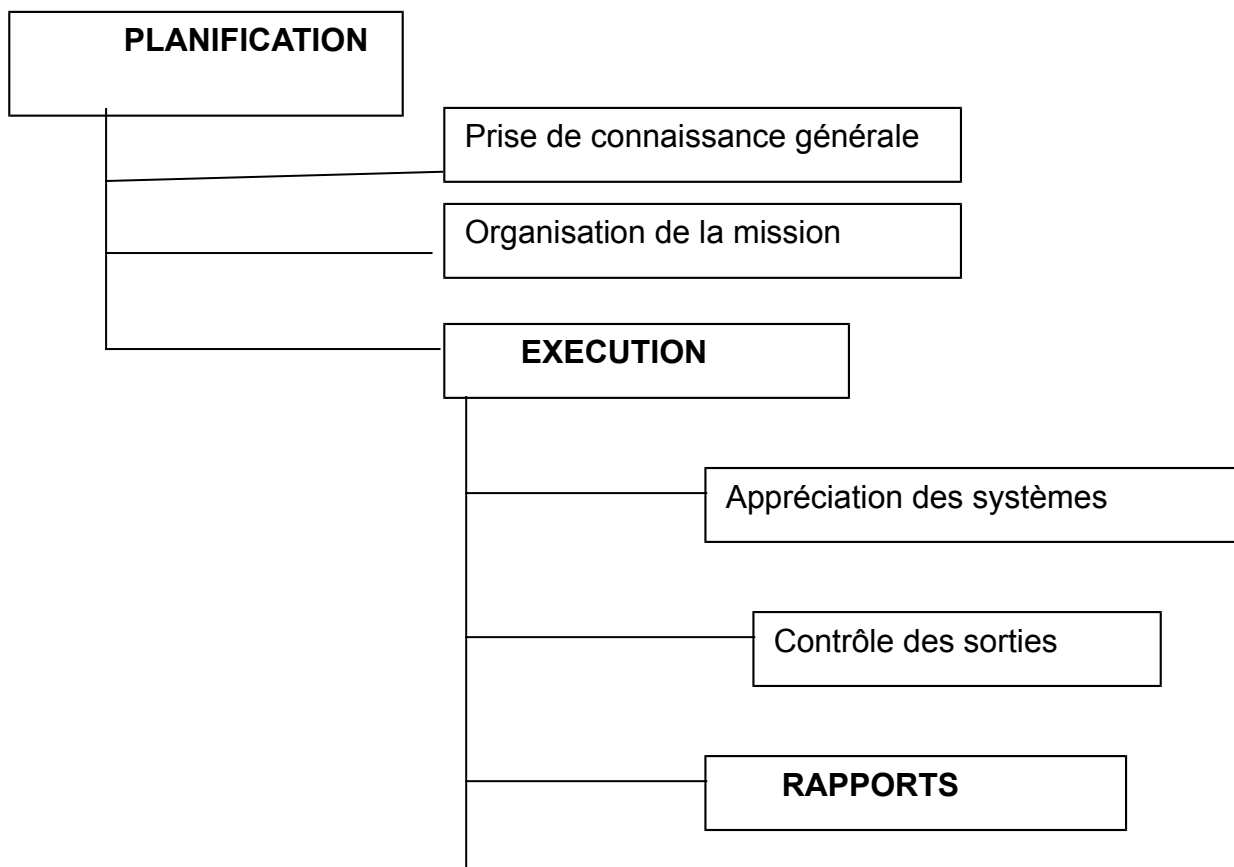
- portée de l'examen :
  - nom de l'entité
  - exercice et période couverte
- normes mises en œuvre et les éventuelles limitations
- réserves et incertitudes
- opinion
  - opinion favorable
  - opinion défavorable
  - opinion avec réserve
  - impossibilité d'émettre une opinion.

## **CHAPITRE 4 : APPROCHE METHODOLOGIQUE**

Afin d'émettre une opinion sur les états financiers, l'auditeur passe systématiquement, mais à des degrés d'intensité variable, par une série de phases :

- une phase **PLANIFICATION** qui comporte 2 aspects :
  - prise de connaissance de l'entité
  - organisation de la mission
- une phase **EXECUTION** qui comporte généralement :
  - une appréciation du contrôle interne
  - un contrôle portant sur les sorties
- une phase **RAPPORTS** :

### **Schéma de la démarche générale**



Avant d'aborder l'approche méthodologique de l'audit financier, une analyse de l'objectif de l'audit financier est nécessaire afin de souligner l'importance de la mission d'audit financier.

## I/ Analyse de l'objectif principal de l'audit financier

Afin de donner une opinion sur la régularité et la sincérité des comptes annuels et sur la fidélité de l'image qu'ils donnent, l'auditeur au terme de son travail doit avoir la conviction :

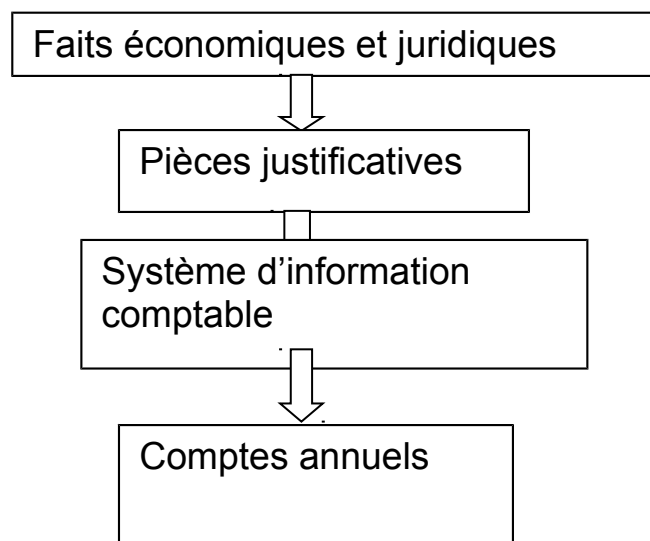
- que toutes les opérations ont été enregistrées (exhaustivité)
- que chaque opération enregistrée est :
  - réelle
  - correctement évaluée
  - correctement imputée
  - enregistrée dans la bonne période
  - correctement centralisée

## II/ Approche de l'audit financier

### 2.1.- Généralités

Les comptes annuels d'une entité sont l'aboutissement d'un processus de traitement de l'information comptable.

#### Traitement de l'information comptable



Afin de procéder à la vérification des comptes annuels, l'auditeur a deux alternatives possibles :

- il peut partir des montants figurants dans les comptes de synthèse et remonter aux pièces justificatives ( **approche traditionnelle**)
- il peut également examiner la manière dont le système de traitement de l'information fonctionne pour enregistrer sans faille les opérations avant de se prononcer sur les comptes annuels ( **approche par les systèmes**) .

## 2.2.- De l'approche par les sorties à l'approche par les systèmes

Dans l'approche traditionnelle, l'auditeur part de la synthèse, les comptes annuels et remonte par exception dans le système pour compléter ses investigations.

**Exemple** : soit au bilan, la rubrique « immobilisations » décomposée en plusieurs comptes.

L'auditeur choisira un compte et s'en fera présenter le détail. Il vérifiera si le détail correspond bien au total du compte étudié. Il demandera également les factures relatives aux acquisitions. Il contrôlera le calcul des amortissements. Il constatera, mais beaucoup plus rarement, la présence physique des immobilisations.

Cette approche n'est satisfaisante que si le nombre d'opérations est faible . Cette démarche méthodologique présente également des limites évidentes :

- Elle permet de vérifier ce qu'il y a dans les comptes mais ne donne aucune information sur ce qui devrait s'y trouver.
- Elle devient rapidement onéreuse quand le nombre et la complexité des opérations augmentent dans l'entité, et que pour former son jugement, l'auditeur doit contrôler un pourcentage significatif de transactions.
- Elle est peu efficace si les contrôles sont limités à un petit nombre d'opérations. Pour toutes les opérations à caractère répétitif, l'approche traditionnelle est inefficace alors que l'approche par les systèmes donnera une assurance plus grande.

En revanche, dans l'examen des opérations ponctuelles, l'approche traditionnelle est nécessaire. Il convient de préciser que dans de nombreux cas, la complémentarité des deux approches s'impose.

## 2.3.- Simplification de l'approche par les systèmes

L'approche par les systèmes consiste à analyser et à apprécier les circuits de création et d'enregistrement des informations financières, à déterminer si les contrôles mis en place sont suffisants pour en assurer la fiabilité : empêcher et / ou détecter que des erreurs significatives se produisent.

Si l'auditeur acquiert la conviction que les systèmes sont fiables, dans leur conception et leur fonctionnement, il pourra limiter l'étendue de ses travaux sur les **sorties (= les comptes)**.

En revanche, si les systèmes présentent des faiblesses et si celles –ci peuvent avoir une incidence sur les comptes annuels, l'auditeur devra augmenter les contrôles sur les sorties.

### III.- DEROULEMENT DE LA MISSION D'AUDIT

La mission d'audit passe par les trois phases suivantes :

- la planification de la mission
- l'exécution de la mission
- la rédaction du rapport d'audit.

#### 3.1.- La planification

La planification est la phase de la prise de connaissance générale sur l'entreprise à auditer et l'organisation de la mission.

Les principaux objectifs de cette première phase sont de deux ordres :

- bien mesurer les zones de risques pesant sur les comptes annuels
- et bien organiser la mission

##### 3.1.1.- Prise de connaissance générale sur l'entreprise

L'auditeur ouvre un dossier permanent où il classe tous les documents et informations à caractère permanent collectés dans l'entreprise.

L'auditeur cherche à collecter un maximum d'informations utiles dans un minimum de temps, il lui faut :

- ❖ comprendre l'entité et ses particularités
- ❖ identifier les transactions significatives
- ❖ identifier les zones de risque.

Un examen analytique bien conduit sur les comptes annuels peut l'aider grandement dans cette phase, l'utilisation d'un questionnaire (ou aide-mémoire) peut être efficace.

Enfin, les informations recueillies seront classées dans un dossier permanent. L'auditeur dispose, pour acquérir cette connaissance générale de l'entreprise, de divers moyens :

- entretiens avec les dirigeants, les cadres responsables des divers services
- recueil de documents parmi lesquels on peut citer :
  - les rapports du commissaire aux comptes et rapports d'audit externe
  - les budgets, les plans de développement
  - les situations intermédiaires
  - les rapports des services d'audit interne ou de conseils.
- visite des lieux

##### 3.1.2.- Organisation de la mission

L'organisation de la mission d'audit permet de répondre aux trois questions suivantes :

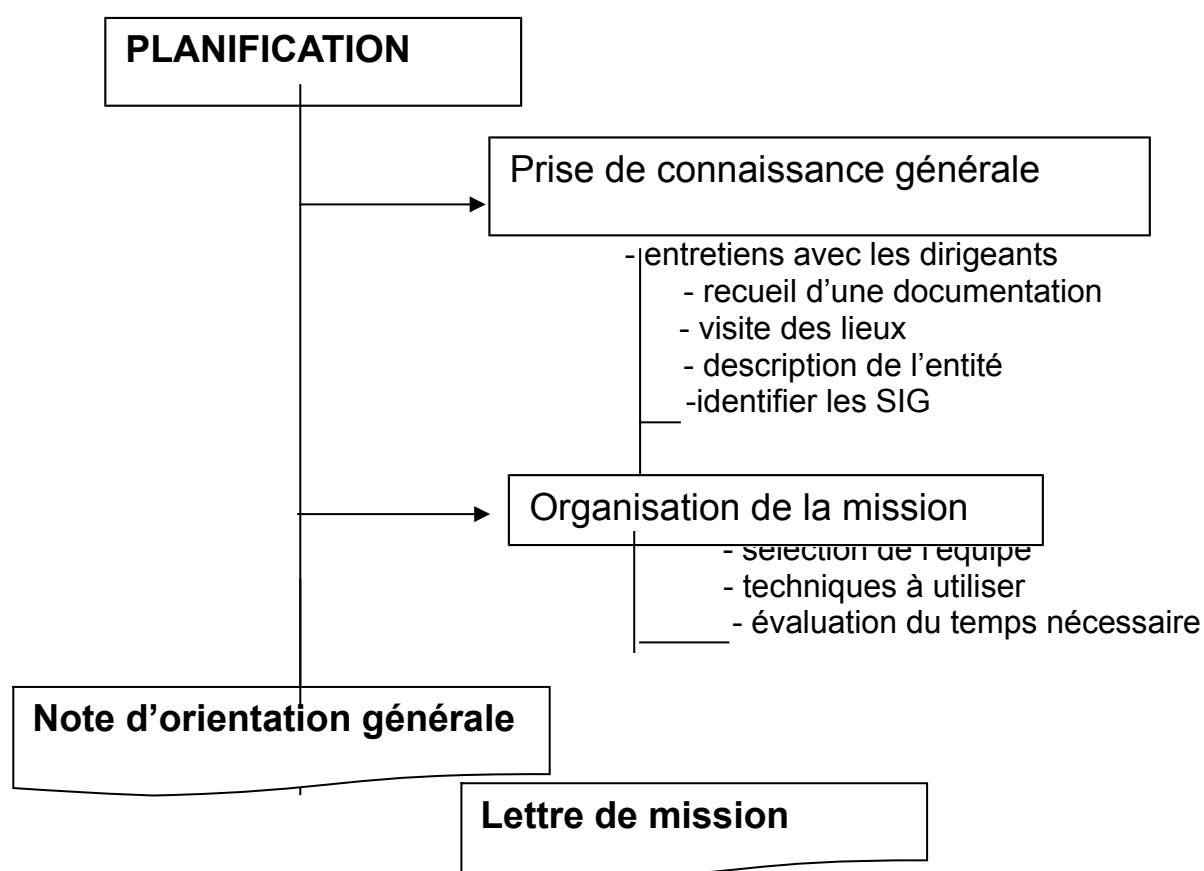
**Quoi ?** Nature de l'audit (légal, contractuel)

**Qui ?** Nombre et qualification des auditeurs, des experts nécessaires à la mission

**Combien ?** Volume de temps nécessaire, global, par catégories de travaux, par auditeur.

Montant des honoraires

### Schéma de la phase PLANIFICATION



### **3.2.- L'exécution de la mission**

L'exécution de la mission d'audit financier passe par les phases suivantes :

- étude et évaluation du système de contrôle interne de l'entreprise
- contrôle des comptes du grand-livre
- contrôle des comptes annuels.

#### **3.2.1.- Appréciation du système de contrôle interne**

Le système de contrôle interne de l'entreprise peut être apprécié en suivant le canevas ci-dessous :

- choix des fonctions générant les principaux flux d'informations
- description du système
- vérification de l'existence du système
- évaluation préliminaire du contrôle interne
- vérification du fonctionnement du système
- évaluation de l'impact des faiblesses.

### **3.2.1.1.- Choix des fonctions**

L'entreprise sera scindée en fonctions :

- commerciale
- financière
- production
- etc...

Les fonctions qui génèrent les principaux flux d'information seront sélectionnées par l'auditeur.

Ainsi, dans une entreprise industrielle et commerciale, seront étudiées plus particulièrement :

- les fonctions ventes/ clients
- les fonctions achats/fournisseurs
- les fonctions investissements

Cette appréciation porte sur l'ensemble du système y compris l'informatique. Dans sa mission, l'auditeur devra bien veiller à distinguer entre les informations financières significatives qui résultent de traitements de données répétitives (appréciation du contrôle interne) et celles qui résultent des procédures ponctuelles ou de jugement.

Pour ces dernières, l'analyse des informations financières sur lesquelles portera le jugement reste indispensable.

**Exemple :** Pour déterminer le montant de la provision pour clients douteux, la direction examine la liste des clients en retard de paiement qui lui est soumise par la comptabilité clients.

L'auditeur ne procédera pas à l'analyse des procédures utilisées pour déterminer le montant de la provision (jugement) mais le fera pour déterminer si le système est suffisant pour que toutes les créances en retard de paiement figurent sur la liste soumise à la direction.

### **3.2.1.2.-Description du système**

L'auditeur au cours de cette étape :

- rassemble une documentation sur le système à analyser (manuels de procédures imprimées, définition de fonctions, description de tâches...)
- a des entretiens avec le personnel.

Cette description se matérialise par :

\* **des notes descriptives** : cette technique présente l'inconvénient d'être trop personnalisée et dépendante du style de son auteur ; elles ne sont pas toujours compréhensives à chacun ( en raison d'abréviation, de raccourcis etc...)

\***des diagrammes de circulation** ( flow chart ) : la plupart des cabinets d'audit se sont dotés de normes de présentation de diagrammes de manière à assurer :

- un langage commun
- une meilleure visualisation
- Une plus grande précision ( exemple : tout document entré doit à un moment ou à un autre sortir du circuit par expédition, classement ou destruction, il ne doit pas rester en suspens) .

### **3.2.1.3.- Vérification de l'existence du système**

Lors d'un premier audit, l'auditeur court le risque, lors de la matérialisation de sa compréhension des systèmes, de déformer la réalité.

Pour éviter ce risque, il doit s'assurer que sa description correspond à la réalité. Il procède à un **test de vérification de l'existence du système**.

Pour ce faire, l'auditeur sélectionne une transaction typique du circuit décrit (ou plusieurs ) si différents types de transactions passent par le même circuit : ventes/ SENEGAL et ventes/ export par (exemple), et la suit tout au long de son diagramme en vérifiant que les opérations décrites sont bien conformes à la réalité (« du berceau jusqu'à la tombe »).

Si l'auditeur constate une anomalie, il doit s'assurer, par consultation d'autres documents au même stade de traitement, qu'il ne s'agit que d'une déviation ponctuelle et non pas d'une mauvaise description.

Si le deuxième cas se présente, l'auditeur corrigera sa description.

Pour les audits suivants, l'auditeur doit s'assurer rapidement que les systèmes n'ont pas changé et que les conclusions tirées l'année précédente sont toujours valables.

### **3.2.1.4.- Evaluation préliminaire du contrôle interne**

L'auditeur utilise généralement un ( QCI) questionnaire de contrôle interne ( sorte d'étalon du bon contrôle interne) pour mettre en lumière les faiblesses.

L'utilisation de QCI préétabli présente l'avantage de faire gagner du temps et de servir de liste de contrôle.

Les QCI sont structurés de la façon suivante :

- divisions en sections : ces sections correspondent aux principaux flux d'informations financières
- pour chaque section, définition des objectifs de contrôle interne permettant de juger si les objectifs sont remplis.

Toutes les questions sont formulées de façon à ce que la réponse OUI indique une situation favorable et que le NON indique une réponse défavorable.



S'il est correctement rempli, le QCI servira plusieurs années : seules les modifications de procédures identifiées lors du test de vérification de l'existence du système nécessitent une mise à jour du QCI.

### 3.2.1.5.- Vérification du fonctionnement du système

A l'issue de l'étape précédente, l'auditeur a identifié les forces du système sur lesquelles il compte s'appuyer pour limiter et présenter ses contrôles. Cependant à ce stade de ses travaux, il ne dispose que d'une présomption. L'auditeur devra ainsi rédiger un **Programme de Vérification des Procédures (PVP)** pour obtenir la confirmation que les contrôles jugés importants dans la procédure sont nullement appliqués à l'ensemble des transactions de l'exercice.

Lors de la rédaction de ce programme, l'auditeur doit :

- suivre l'ordre du QCI : cette présentation permet de s'assurer qu'il n'y a pas d'oubli de contrôle significatif ; si certaines opérations du QCI ne nécessitent pas de contrôle, il convient de le préciser pour éviter les recherches ultérieures.
- Prendre le soin de formuler clairement les contrôles à effectuer : il sera ainsi possible de déléguer l'exécution des sondages à un assistant et de réutiliser le programme pour les exercices sortants si les systèmes n'ont pas été modifiés.

Il existe deux types de contrôle dans les entreprises :

- ❖ Les contrôles de prévention qui sont exécutés au jour le jour sur les transactions industrielles (exemple : contrôle des calculs des factures fournisseurs)
- ❖ Les contrôles de supervision ou de détention qui sont mis en place pour déceler les anomalies qui auront échappé aux contrôles précédents : rapprochement, contrôles globaux.

Le second type de contrôle est plus indiqué pour l'auditeur car il couvre un plus grand nombre d'opérations, mais le premier type ne doit pas être négligé car son bon fonctionnement garantit la qualité des contrôles globaux.

Par ces sondages, l'auditeur va chercher à démontrer que ses contrôles sont :

- réellement exécutés
- correctement effectués
- réalisés par les personnes habilitées.

Trois techniques sont à sa disposition :

- ❖ examen de l'évidence des contrôles
- ❖ répétition du travail de contrôle
- ❖ l'observation physique.

- a) **Examen de l'évidence des contrôles** : contrôle de l'existence des signatures et visas apposés par les personnes ayant réalisé les contrôles. Très rapide à exécuter, mais n'est pas suffisamment probant pour être utilisé.
- b) **Répétition du travail de contrôle** : Cette technique est opérée par le personnel de l'entreprise (exemple : rapprochement des factures d'achat avec

les bons de réception). Le temps nécessaire à ce type de sondage étant long, on ne pourra l'appliquer qu'à un échantillon restreint.

- c) **L'observation physique** : exemple : compter les nombres réceptionnés.  
 Cette vérification doit être faite chaque année.

### 3.2.1.6.- Evaluation de l'impact des faiblesses

Au cours des phases précédentes, l'auditeur a identifié les faiblesses inhérentes à la conception du système de contrôle interne ( SCI) et les faiblesses dans le fonctionnement du système (PVP).

Il doit à ce stade évaluer si ces faiblesses :

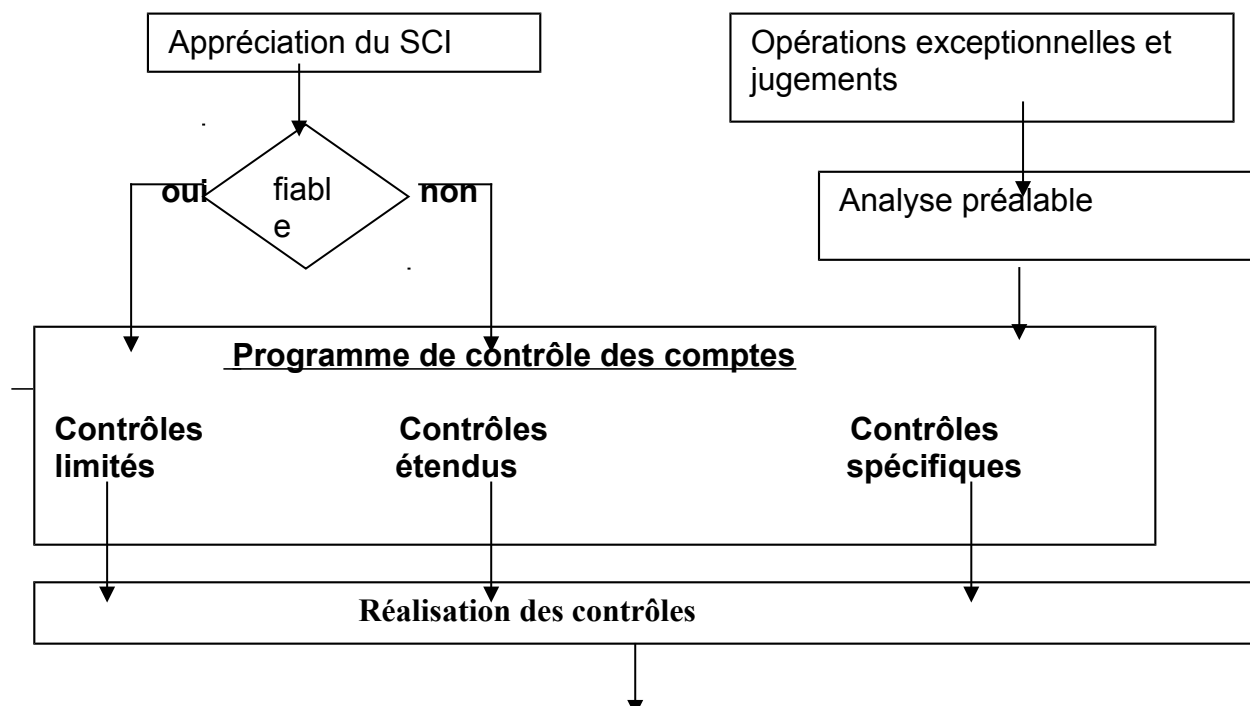
- peuvent avoir une incidence significative sur les comptes annuels ; et seront reportées sur la feuille d'évaluation du système qui est la clé de voûte de la méthode car c'est sur ce document que seront déterminés les travaux nécessaires à l'évaluation de l'incidence réelle des faiblesses sur les types d'exercice.
- ne peuvent avoir d'incidence significative sur les comptes annuels, mais méritent néanmoins d'être portés à la connaissance des responsables de l'entreprise pour leur permettre d'améliorer les performances des systèmes.

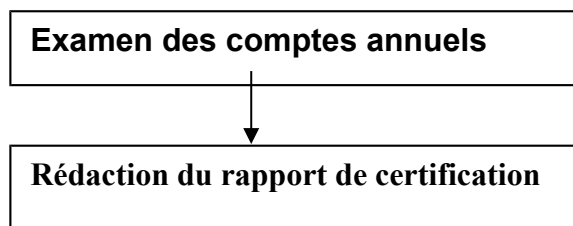
### 3.2.2.- Le contrôle des comptes

#### 3.2.2.1.- Démarche générale

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

#### Schéma de la démarche générale pour le contrôle des comptes





### 3.2.2.2.- Les modalités de contrôle

Afin de préparer son programme de contrôle des comptes, l'auditeur dispose d'outils ci-dessous:

- d'un guide de contrôle des comptes ( liste aide-mémoire des contrôles possibles)
- des résultats de la feuille d'évaluation des systèmes
- des informations obtenues lors de l'analyse préalable des principes suivis lors de la mise en œuvre des opérations ponctuelles ou des jugements.

Le contenu du programme est variable :

- a) si le SCI fonctionne, l'auditeur limite l'étendue de ses travaux en utilisant les résultats des contrôles effectués par l'entreprise elle-même pour étayer ses conclusions.
- b) Si le SCI ne fonctionne pas, trois cas peuvent se produire :

- ❖ **La faiblesse et ses conséquences peuvent être corrigées** par l'entreprise avant la fin de l'exercice
- ❖ **La faiblesse et ses conséquences ne peuvent pas être corrigées** par l'entité mais leur incidence peut être cernée par un travail plus étendu de l'auditeur.
- ❖ **La faiblesse et ses conséquences ne peuvent être corrigées** avant la fin de l'exercice

- c) En ce qui concerne les opérations ponctuelles, l'auditeur aura pris soin, lors de sa phase d'analyse, d'examiner avec les responsables de l'entité les principes que ceux-ci comptent appliquer(exemple : pour calculer sa provision pour clients douteux, l'entité envisage d'appliquer certains pourcentages en fonction du degré d'avancement du contentieux engagé) et de vérifier que ces principes sont acceptables.

Lors de la préparation du programme de contrôle, l'auditeur prévoit de vérifier que le principe précédemment défini a été correctement appliqué à la fin de l'exercice.

En rédigeant le programme de contrôle des comptes, l'auditeur doit veiller à :

- classer les contrôles dans un ordre logique et les rédiger clairement
- regrouper les contrôles
- prévoir, avant tout contrôle de détail, une analyse critique des chiffres soumis à l'audit pour s'assurer qu'aucun élément n'est intervenu, pouvant remettre en cause les conclusions des phases précédentes de la mission.

Si cette phase de rédaction du programme peut apparaître relativement lourde à première vue, l'expérience montre qu'elle évite des pertes de temps importantes lors de la réalisation des contrôles.

De plus, dans la plupart des entités, les modifications de structure d'un exercice à l'autre étant relativement limitées, le programme, après simple mise à jour en fonction des événements propres à l'exercice considéré, est valable pour plusieurs années.

### 3.2.2.3.- Examen des comptes annuels

Le contrôle, compte par compte, même après l'appréciation du SCI n'est pas suffisant pour permettre à l'auditeur d'exprimer une opinion sur les comptes annuels dans leur ensemble.

L'auditeur doit procéder à un examen analytique des comptes annuels « en vue d'acquiescer la conviction qu'ils traduisent de façon sincère et régulière la situation de l'entreprise et le résultat de son activité, compte tenu de la connaissance qu'il a pu acquiescer lors de l'application de ses autres procédés et techniques et vérifications ».

L'examen d'ensemble des comptes annuels a pour objet de vérifier :

- que les comptes annuels
  - o sont cohérents, compte tenu de la connaissance générale de l'entreprise de son secteur d'activité et du contexte économique
  - o concordent avec les données de la comptabilité
  - o sont présentés selon les principes comptables et la réglementation en vigueur
  - o tiennent compte des événements postérieurs à la date de clôture
- Que toute l'information nécessaire est présentée de façon à ce que l'utilisateur des comptes annuels est correctement informé.

### 3.2.2.4.- Recherche des éléments probants

Dans sa mission, l'auditeur doit obtenir les éléments de preuve suffisants en qualité et en quantité pour être en mesure de fonder raisonnablement son opinion sur les comptes annuels.

Sauf cas exceptionnels, l'auditeur ne peut examiner l'ensemble des documents justificatifs et des écritures comptables. Il choisit les techniques qui lui apportent une valeur probante suffisante dans les meilleures conditions de temps.

Les techniques suivantes peuvent être utilisées.

Elles apparaissent dans un ordre décroissant de force probante :

- **l'inspection physique** : consiste à examiner les actifs
- **la confirmation directe** : consiste à obtenir directement auprès des tiers, des informations sur le solde de leurs comptes ou sur des opérations effectuées avec l'entité (la confirmation directe peut porter sur les clients, les fournisseurs et banques)
- **l'examen des documents créés par l'entité** (copie de facture client, comptes, balances)
- **les contrôles arithmétiques, les analyses, les estimations, les rapprochements et les recoupements** effectués entre les informations obtenues et les documents examinés

- **les informations verbales obtenues** des dirigeants et salariés de l'entreprise.

### **3.3.- Les rapports**

Les rapports qui émanent des auditeurs financiers sont les suivants :

- le rapport d'opinion sur les comptes annuels
- le ou les rapports à la direction
- les rapports spécifiques des commissaires aux comptes

#### **3.3.1.- Rapport d'opinion**

##### **3.3.1.1.-Principes**

La loi sur les sociétés commerciales impose à l'auditeur (commissaire aux comptes) l'établissement d'un rapport dans lequel il émet son opinion sur l'accomplissement de la mission qui lui a été confiée.

« Les commissaires aux comptes certifient que les comptes annuels sont réguliers et sincères et donnent une image fidèle du résultat des opérations de la période écoulée, ainsi que la situation financière et du patrimoine de la société à la fin de cet exercice ».

« Lorsqu'une société établit des comptes consolidés, les commissaires aux comptes certifient que les comptes consolidés sont réguliers et sincères et donnent une image fidèle du patrimoine de la situation financière ainsi que des résultats de l'ensemble constitué par les entreprises comprises dans la consolidation ».

« Ils ont pour mission permanente, à l'exclusion de toute immixtion dans la gestion, de vérifier les valeurs et les documents comptables de la société et de contrôler la conformité de sa comptabilité aux règles en vigueur.

Ils vérifient également la sincérité et la concordance avec les comptes annuels des informations données dans le rapport de gestion du CA ou de la DG, selon le cas, et dans les documents adressés aux actionnaires sur la situation financière et les comptes annuels ».

« Les commissaires aux comptes s'assurent que l'égalité a été respectée entre les actionnaires ».

##### **3.3.1.2.- Règles de forme**

Le rapport de l'auditeur (commissaire aux comptes)

- est écrit
- est daté et signé
- est déposé au siège social au moins 15 jours avant la réunion de l'AG afin que les actionnaires puissent en prendre connaissance. Il est remis en double exemplaire au greffe du tribunal de commerce en même temps que les comptes annuels et le rapport de gestion.

##### **3.3.1.3.- Règles de fond**

## - Les constatations

La loi sur les sociétés commerciales distingue l'inexactitude, l'irrégularité, l'infraction, l'observation.

L'inexactitude est une traduction comptable ou juridique d'un fait, non conforme à la réalité.

Par exemple :

- erreurs de calcul
- erreurs d'écriture
- inexactitudes de présentations

L'irrégularité est constituée par toute action ou omission qui viole :

- soit la loi et les textes réglementaires applicables aux sociétés commerciales
- soit les principes et usages comptables
- soit les dispositions des statuts
- soit les résolutions des assemblées générales
- soit les divisions du CA.

L'infraction est une irrégularité qui est sanctionnée par des :

- peines de police
- peines correctionnelles
- peines afflictives ou infamantes

Les observations sont des constatations que l'auditeur peut être amené à formuler dans son rapport : le commissaire aux comptes a la possibilité de fournir toutes les explications qui lui paraîtraient utiles à l'information des actionnaires. Toutefois, il ne lui appartient pas de se substituer au CA dans son rôle d'information et doit se garder de s'immiscer dans la gestion.

Les observations doivent donc être en relation directe avec la mission. Elles peuvent porter sur :

- les insuffisances de la comptabilité, les faiblesses du CI et leurs conséquences
- sur les comptes eux-mêmes (évaluation et présentation)
- sur les modifications des règles de présentation et d'évaluation
- Sur la sincérité des informations données aux actionnaires.

### – Le critère d'importance relative

L'évaluation du caractère significatif d'une constatation qu'il a faite est l'une des tâches les plus délicates de la mission de l'auditeur.

On peut distinguer les constatations qui portent sur des éléments ayant une influence sur le résultat de l'exercice et celles qui n'ont d'influence que sur la présentation des comptes annuels.

A titre indicatif, sont présumés significatifs :

- tout redressement, qui seul ou ajouté à d'autres, entraîne une modification du résultat net de l'exercice, hors éléments exceptionnels, supérieure à 10% ;
- tout redressement, qui seul ou ajouté à d'autres, entraîne une modification de l'une quelconque des rubriques des états financiers, supérieure à 10%.

## - Les choix et les décisions

Ayant recensé les constatations recueillies au cours de ses investigations et procédé à une première classification, l'auditeur est ensuite conduit à opérer un certain nombre de choix successif en vue de déterminer celles des constatations qui n'ont pas à figurer dans le rapport général et, pour celles qui doivent y figurer, les qualifier avant de se former une opinion définitive.

L'auditeur se prononce pour :

- **une certification sans réserve** lorsque les conditions suivantes ont pu être réunies :
  - Les comptes annuels sont établis selon les principes comptables généralement admis et appliqués de façon identique à l'exo précédent.
  - Il a pu mettre en œuvre sans restriction toutes les diligences qu'il a jugées utiles ; il a pu satisfaire aux recommandations relatives à l'exercice des missions et le résultat de ses contrôles s'est révélé satisfaisant.
  
- **une certification avec réserve (s) lorsque :**
  - Il a constaté des erreurs, des anomalies ou des irrégularités dans l'application des principes comptables dont l'incidence bien que significative, est insuffisante pour rejeter l'ensemble des comptes annuels.
  - Les limitations imposées par les dirigeants ou les circonstances sont telles qu'il ne lui est pas possible de fonder son jugement sur l'ensemble des comptes annuels.
  
- **un refus de certifier lorsque :**
  - il a constaté des erreurs, anomalies ou irrégularités suffisamment importantes pour mettre en doute la sincérité et la régularité de l'ensemble des comptes annuels.
  - Les limitations imposées par les dirigeants ou les circonstances sont telles qu'il ne lui est pas possible de fonder son jugement sur l'ensemble des comptes annuels.

### 3.3.2) Autres rapports

#### 3.3.2.1) Rapports à la DG ou rapports sur le CI

##### 3.3.2.1.1 principes

A l'occasion de sa mission, et plus particulièrement lors de l'appréciation du CI, l'auditeur est amené à faire des constats sur des faiblesses de procédures ou de système. L'auditeur informe le DG, oralement ou, le plus souvent, par écrit sous la forme d'un rapport.

##### 3.3.2.1.2 Règles de fond

Le rapport de CI comprend généralement :

- Les faiblesses relevées dans la conception du système de CI ;
- Les erreurs relevées dans l'application du système de CI ;

- L'impact de ces faiblesses et erreurs sur les comptes annuels. Il s'agit de bien distinguer les faiblesses majeures (exemple : absence de procédure d'inventaire physique, absence de contrôle pour l'ensemble des livraisons donnant lieu à facturation), des faiblesses mineures en terme de validité des comptes annuels (par exemple : matérialisation insuffisante du contrôle par des signatures).
- Les recommandations pour améliorer le système.

L'auditeur doit bien mentionner dans son rapport que les faiblesses décelées ne sont pas nécessairement les seules existantes ; par ailleurs, il ne doit pas oublier de reprendre les faiblesses déjà signalées lors des exercices précédents et auxquelles il n'a pas encore été apporté remèdes. Il est recommandé de discuter du contenu du rapport avec les intéressés avant l'envoi du rapport définitif.

### **3.3.2.1.3 Règles de forme**

La structure adaptée pour un tel rapport peut être la suivante :

\* une synthèse qui permet aux destinataires d'aller rapidement aux conclusions essentielles et comportant :

- un rappel rapide de la nature du rapport
- la démarche et les méthodes utilisées
- les principales techniques mises en œuvre
- les procédures examinées
- un résumé des principales faiblesses
  - Un sommaire permettant de guider aisément le lecteur à travers le rapport.
  - Un développement relevant les faiblesses, les anomalies et les irrégularités.

Pour chaque point abordé, on aura :

- la description de la faiblesse
- les conséquences et l'impact de la faiblesse sur les comptes annuels, en distinguant si possible l'impact possible (à venir) de l'impact réel sur l'exercice
- Les conseils et les recommandations permettant de surmonter la faiblesse constatée.

### **3.3.2.1.4 Destinataires**

Selon l'importance de la communication, l'auditeur choisira la forme orale ou la forme écrite et même dans certains cas particulièrement graves. L'envoi sera fait par lettre recommandée.

Il faut préciser que toutes les observations faites lors de l'examen du contrôle interne n'intéressent pas obligatoirement le DG :

- Certaines n'intéressent que les employés ; par exemple : problèmes de classement de pièces, organisation de l'archivage permettant une recherche plus facile.



- D'autres concernent les cadres, et particulièrement le responsable de la comptabilité ou des finances ; par exemple : faiblesse de CI concernant la fonction trésorerie.
- D'autres erreurs vont plus particulièrement intéresser le DG ; elles ont en général trait aux informations qui permettent à la DG d'exercer son contrôle ; par exemple : une procédure qui ne permet pas le lancement d'appels d'offres réguliers pour la sélection des fournisseurs des principaux produits.

### **3.3.2.2 Rapports spécifiques des commissaires aux comptes**

Les commissaires aux comptes ont reçu par la loi, l'obligation de faire rapport dans certaines circonstances spécifiques.

#### **3.3.2.2.1 Rapport spécial**

Dans le cadre de sa mission légale, le commissaire aux comptes est amené à établir chaque année un « rapport spécial » sur les conventions réglementées dans le but de :

- assurer la transparence des opérations sociales effectuées avec les personnes dirigeantes de l'entreprise.
- Prévenir les éventuels abus des dirigeants qui, de par leur position dans la société, peuvent conclure des opérations dans leur intérêt personnel.

#### **3.3.2.2.2 Rapports particuliers**

Le commissaire aux comptes fait également rapport dans un certain nombre de cas. On citera, et la liste n'est pas exhaustive :

- La certification du bilan en vue de la distribution d'acomptes sur les dividendes ;
- la certification de l'exactitude de l'arrêté de compte établi lors d'une augmentation de cas par compensation avec des créances sur l'entreprise.

### **3.4.- Exemples de rapports**

#### **3.4.1.-Rapports sans réserve**

Les rapports sans réserve sont ceux qui sont sans observations et sans informations issues des vérifications spécifiques ( résultant des événements post clôture).

« En exécution de la mission qui m'a été confiée par votre Assemblée Générale du 20 janvier 2000, j'ai l'honneur de vous présenter mon rapport sur :

- le contrôle des comptes annuels,
- les vérifications et informations spécifiques prévues par la loi,

relatifs à l'exercice couvrant la période du 1<sup>er</sup> janvier 2000 au 31 Décembre 2000.

#### **1/ Opinion sur les comptes annuels**

J'ai procédé au contrôle des comptes annuels en effectuant les diligences que j'ai estimées nécessaires selon les recommandations de la profession.

Sur la base des contrôles effectués, je certifie que les comptes annuels tels qu'ils sont présentés aux pages 3 à 20 du présent rapport sont réguliers et sincères et donnent également une image fidèle du résultat des opérations de l'exercice 2000 ainsi que de la situation financière et du patrimoine de la société à la fin de l'exercice.

## **2/ Vérifications et informations spécifiques**

Je n'ai pas d'observations à formuler sur la sincérité et la concordance avec les comptes annuels des informations données dans le rapport de gestion du Conseil d'Administration et dans les documents adressés aux actionnaires sur la situation financière et les comptes annuels.

Fait à Dakar, le 10 Février 2001.  
Le Commissaire aux Comptes

### **3.4.2.- Rapports avec réserves**

Les rapports avec réserves sont ceux qui sont relatifs à des états financiers contenant des irrégularités comptables.

« En exécution de la mission qui m'a été confiée par votre Assemblée Générale du 20 janvier 2000, j'ai l'honneur de vous présenter mon rapport sur :

- le contrôle des comptes annuels,
  - les vérifications et informations spécifiques prévues par la loi,
- relatifs à l'exercice couvrant la période du 1<sup>er</sup> janvier 2000 au 31 Décembre 2000.

#### **1/ Opinion sur les comptes annuels**

J'ai procédé au contrôle des comptes annuels en effectuant les diligences que j'ai estimées nécessaires selon les recommandations de la profession.

Je dois formuler une ( des ) réserves sur le(s) point(s) suivant(s) :  
( description chiffrée et motivée des désaccords sur les règles et principes comptables faisant l'objet de la réserve).

Sur la base des contrôles effectués et sous la ( les ) réserve(s) ci-dessus précisée(s), je certifie que les comptes annuels tels qu'ils sont présentés aux pages 3 à 20 du présent rapport, sont réguliers et sincères et donnent une image fidèle du résultat des opérations de l'exercice 2000 ainsi que de la situation financière et du patrimoine de la société à la fin de l'exercice.

#### **2/ Vérifications et informations spécifiques**

- la sincérité et la concordance avec les comptes annuels des informations données dans le rapport de gestion du Conseil d'Administration et dans les documents adressés aux actionnaires sur la situation financière et les comptes annuels appellent de ma part les observations suivantes :  
( exposé des observations)

Les autres vérifications imposées par la loi, me conduisent à formuler les observations suivantes : ( exposé des observations)

- Par application de la loi, je porte à votre connaissance les informations suivantes : ( exposé des informations).

Fait à Dakar, le 20 Février 2001.  
Le Commissaire aux Comptes

### **3.4.3.- Refus de certifier**

« En exécution de la mission qui m'a été confiée par votre Assemblée Générale du 20 janvier 2000, j'ai l'honneur de vous présenter mon rapport sur :

- le contrôle des comptes annuels,
  - les vérifications et informations spécifiques prévues par la loi,
- relatifs à l'exercice couvrant la période du 1<sup>er</sup> janvier 2000 au 31 Décembre 2000.

### **1/ Opinion sur les comptes annuels**

J'ai procédé au contrôle des comptes annuels en effectuant les diligences que j'ai estimées nécessaires selon les recommandations de la profession.

Au cours de mes contrôles, j'ai fait les constatations suivantes qui s'opposent à la certification :

( description motivée et chiffrée des irrégularités comptables).

En raison des faits exposés ci-dessus, je suis d'avis que les comptes annuels tels qu'ils sont présentés aux pages 3 à 20 du présent rapport, ne sont pas réguliers et sincères et ne donnent pas une image fidèle du résultat des opérations de l'exercice 2000 ainsi que de la situation financière et du patrimoine de la société à la fin de l'exercice.

### **2/ Vérifications et informations spécifiques**

- la sincérité et la concordance avec les comptes annuels des informations données dans le rapport de gestion du Conseil d'Administration et dans les documents adressés aux actionnaires sur la situation financière et les comptes annuels appellent de ma part les observations suivantes : ( exposé des observations).
- Les autres vérifications imposées par la loi, me conduisent à formuler les observations suivantes : ( exposé des observations)
- Par application de la loi, je porte à votre connaissance les informations suivantes : ( exposé des informations).

Fait à Dakar, le 20 Février 2001.

Le Commissaire aux Comptes

## **CHAPITRE 5: TECHNIQUES DE CONTROLE ET DE VALIDATION DES COMPTES**

L'auditeur durant sa mission doit obtenir des preuves pour s'assurer de l'image fidèle des états financiers.

Il dispose à cette fin de plusieurs techniques comme par exemple :

- la revue analytique des comptes au moyen de ratios, de courbes de tendances de manière à identifier les variations anormales.
- Le recouplement des écritures et soldes avec les informations obtenues par inventaire et confirmation
- Des sondages sur les soldes des comptes de bilan et de gestion
- La revue des événements postérieurs à la clôture de l'exercice.

### **I/ Revue analytique des comptes**

La Compagnie nationale des commissaires aux comptes donne la définition suivante : "L'examen analytique est un ensemble de procédures de révision consistant à: faire des comparaisons entre les données antérieures, postérieures et prévisionnelles de l'entreprise ou des données similaires, et établir des relations entre elles ; analyser les fluctuations et les tendances ; étudier et analyser les éléments inhabituels résultant de ces comparaisons."

L'examen analytique nous permet de formuler une conclusion générale sur les états financiers dans leur ensemble.

Il nous permet d'obtenir une compréhension sur les changements survenus depuis l'exercice précédent sur le plan de l'exploitation, des principes et méthodes comptables de l'entreprise.

L'objet de l'examen analytique est de mettre en évidence et d'expliquer les fluctuations significatives des postes importants par rapport à l'exercice précédent et de nous assurer que les informations contenues dans les états financiers sont cohérentes avec notre connaissance de l'entreprise et nos conclusions d'audit. Les procédures appliquées varieront selon la nature de l'activité, son importance et la complexité des opérations réalisées, ainsi que le niveau de détail figurant dans les états financiers.

Bien que les procédures à mettre en œuvre doivent aboutir à une compréhension globale des états financiers, il peut souvent être nécessaire de décomposer certains montants afin d'en produire une meilleure analyse.

En règle générale, l'examen analytique est axé sur les soldes de comptes dans les grandes masses et sur les corrélations entre eux.

L'information utilisée comprend, par exemple, les données concernant l'exercice précédent, les budgets et les prévisions, les rapports existant entre les différentes rubriques des états financiers, les éléments disponibles sur le secteur d'activité et les relations existant entre les informations financières et non financières.

Il peut s'avérer utile de calculer des ratios et des moyennes à partir des montants figurants dans les états financiers, et de les comparer à ceux des exercices précédents ainsi qu'aux statistiques du secteur d'activité.

### **III/ Le recouplement des écritures et soldes avec les informations obtenues par inventaire et confirmation :**

La collecte des éléments probants peut se faire par l'observation, la confirmation directe, la répétition des calculs, l'examen de documents justificatifs et/ou les entretiens de corroboration.

#### **2.1.- L'observation**

L'observation fournit des éléments probants appropriés pour la validité d'éléments tels que :

- Les actifs comptabilisés (les stocks par exemple).
- Les charges salariales comptabilisées (existence réelle des employés percevant les sommes décaissées).
- Les activités d'exploitation, telles que les procédés de fabrication (validité des méthodes de valorisation des stocks).

#### **2.2.- Confirmation directe**

La confirmation directe des tiers est une méthode appropriée lorsque les tiers sont à même de nous fournir des éléments probants pertinents et lorsque l'obtention de ces éléments probants auprès des tiers s'avère tout aussi efficace que l'examen des documents justificatifs disponibles chez le client. Les confirmations directes nous permettent en général de collecter des éléments probants de qualité sur la validité et la comptabilisation des comptes clients et des comptes de trésorerie et, dans certains cas, sur l'exhaustivité et l'évaluation de certaines dettes (par exemple, les dettes à long terme).

Nous devons contrôler l'envoi des demandes de confirmation et les adresser aux personnes et aux organismes concernés par les transactions sélectionnées. Habituellement, cette demande de confirmation porte sur toutes les informations qui entrent dans le cadre de nos sondages sur les transactions. Par exemple, lorsque nous faisons une confirmation directe pour les effets, le taux d'intérêt et la garantie y afférents. Lorsque nous cherchons à nous assurer de l'exhaustivité, il est préférable que le tiers lui-même fournisse les informations plutôt que nous ne les lui soumettions pour accord. C'est une technique que l'on peut utiliser aussi pour les comptes fournisseurs, pour estimer le montant des provisions pour pertes et charges (confirmation des avocats sur la situation des litiges en cours).

### **2.3.-Répétition des calculs**

La répétition des calculs est une méthode appropriée pour contrôler les multiplications (par exemple, multiplication des unités physiques par les prix ou les coûts unitaires, ou des heures ouvrées par les taux horaires), la totalisation de certaines données comptables et différentes charges à payer (les charges financières, par exemple).

### **2.4.- Examen des documents justificatifs**

L'examen de documents justificatifs, tels que les pièces comptables, les factures, les contrats, les chèques annulés et la correspondance, est tout à fait appropriée dans de nombreux cas.

Nous devons faire preuve de scepticisme professionnel, lorsque nous examinons des documents que nous n'avons pas obtenus directement des tiers.

Bien que nous n'ayons pas la compétence pour déterminer si ces documents ont été altérés ou s'il s'agit de faux, nous devons nous montrer vigilants à l'égard de tout indice susceptible de remettre en cause leur authenticité.

En règle générale, les documents obtenus directement des tiers ont une plus grande force probante que les documents préparés par des tiers et mis à notre disposition par le client.

De la même manière, les documents établis par des tiers, et mis à notre disposition par le client, ont une plus grande force probante que les documents préparés et mis à notre disposition par le seul client.

Dans ce cas précis, notre scepticisme est encore plus grand, notamment si nous avons identifié un risque accru pour les montants que nous contrôlons.

Nous adoptons une attitude de scepticisme similaire à l'égard de la documentation fournie par les parties liées.

### **2.5.- Entretien de corroboration**

L'entretien de corroboration constitue parfois le seul élément probant qu'il nous soit possible de recueillir.

Par exemple, lorsque nous vérifions les frais de personnel, il peut s'avérer impossible de constater l'existence des employés dans les établissements éloignés, ou même de procéder à une confirmation directe de ces employés.

Dans ces conditions, l'entretien de corroboration est le meilleur moyen d'atteindre la confiance recherchée.

L'entretien de corroboration nous procurera des éléments d'autant plus probants que nous saurons rester directs quant à l'objectif de nos questions, et que nous nous adresserons à des personnes bien informées, sur lesquelles porteront nos questions.

### **III/ Les sondages**

#### **3.1.- Généralités**

L'emploi des sondages est expressément prévu par les instances professionnelles. "L'utilisation des méthodes de contrôle par sondages dans l'exercice d'une mission insociable est une nécessité absolue.

L'obligation d'attestation de sincérité et l'impossibilité matérielle d'entreprendre une révision intégrale de la comptabilité imposent qu'il y soit largement fait recours" OECCA dans "l'exercice du commissariat aux comptes dans le cadre de la nouvelle législation des sociétés commerciales"

- **Qu'est ce qu'un sondage ?**

Le sondage est l'examen d'une partie d'une population dans le but d'en tirer une conclusion.

Cependant il y a une distinction entre contrôle partiel et sondage statistique.

- **Contrôle partiel et sondage statistique**

La différence entre contrôle partiel et sondage statistique réside dans deux aspects :

- l'échantillon du sondage statistique est constitué par un prélèvement au hasard, ce qui n'est pas le cas du contrôle partiel qui est orienté;
- le tirage au hasard des éléments de l'échantillon permet d'extrapoler à l'ensemble de la population, les observations contenues dans l'échantillon.

Cette extrapolation ne peut être entreprise dans le cadre d'un contrôle partiel.

Un sondage statistique consiste donc à prélever au hasard dans une population (écritures comptables, factures, références d'un stock...), un échantillon, dans le but d'extrapoler à la population les informations contenues dans l'échantillon.

- **Les étapes de la mise en œuvre d'un sondage**

IL existe quatre étapes dans la mise en œuvre d'un sondage: définir l'objectif, prélever l'échantillon, examiner la nature des erreurs et extrapoler à l'ensemble de la population.

- **Niveau de confiance et niveau de qualité acceptable**

Suivant l'objectif de sondage qu'il se fixe, l'auditeur va chercher à estimer, par une fourchette ( ou intervalle de confiance), soit la proportion d'erreurs dans la population, soit la valeur en francs dans cette même population.

Cette fourchette ou intervalle, contient la valeur réelle obtenue par l'échantillon puis qu'il est centré sur cette valeur.

La précision de la fourchette d'estimation dépendra de deux facteurs: la taille de l'échantillon et le risque que l'auditeur accepte de prendre au départ.

La précision dépend d'un autre facteur appelé "niveau de confiance".  
Ce niveau mesure la probabilité qu'à l'intervalle de confiance de contenir la vraie valeur inconnue.  
Par exemple, il y a 95 chances sur 100 ( niveau de confiance) que la vraie proportion d'erreurs dans la population soit comprise entre 1,5% et 4%.  
A l'inverse, il y a 5 chances sur 100 qu'il n'en soit pas ainsi.

En se fixant un niveau de confiance déterminé, le Commissaire aux comptes se fixe la marge d'erreurs qu'il entend prendre au départ.

Il existe donc un risque  $\beta$  qui ne peut être jamais nul.

Généralement l'auditeur retiendra un niveau de confiance ( $1 - \beta$ ) de 95% et donc un risque de se tromper de 5%.

Réduire le niveau de confiance à 90%, par exemple est une possibilité; elle permettrait d'améliorer la précision de l'estimation, mais celle-ci s'effectuerait au prix d'un risque plus important de tirer des conclusions inexactes.

Le niveau de confiance sera donc un invariant et sera maintenu à 95% valeur couramment admise en audit.

L'auditeur peut, en plus d'un niveau de confiance, se fixer un maximum qu'il juge admissible qu'il n'entend pas dépasser.

Par exemple, il estime qu'il ne peut y avoir plus de 1% des références du fichier des stocks qui soient erronées.

On appelle "niveau de qualité acceptable" ( NQA), le pourcentage d'erreurs qui ne doit pas être dépassé pour qu'une population sur la base d'un échantillon puisse être acceptée.

Ce NQA, le commissaire aux comptes le fixera en fonction de sa propre expérience.

- **L'estimation de proportion**

En révision, l'obligation de régularité et de sincérité des comptes, conduit l'auditeur à émettre des exigences qui, sur le plan statistique, se traduisent par la recherche de phénomènes rares: faible proportion d'erreurs, précision élevée de la fourchette d'estimation, NQA d'un niveau très bas.

Aussi, dans la plupart des cas, le Commissaire aux comptes sera tenté d'évaluer, non par une fourchette d'estimation, mais par un maximum.

L'auditeur va ainsi calculer, à partir de la proportion d'erreurs observée sur l'échantillon, la limite supérieure  $p's$  que la proportion (inconnue) ne dépasse qu'avec une probabilité  $\beta = 5\%$ .

Dans ce cadre, l'auditeur peut conclure que la proportion d'anomalies dans la population totale est inférieure à  $p's$ .

Dans les formules de FUJINO, le calcul de  $p's$  s'effectue ainsi:

$$p's = [ 1,645[A(n-k)]^{1/2} + B]/(n+1)^2$$

$$A = (n+0,3236)(k+1)$$

$$B = 2A - (n+1)(k+0,3236)$$

Avec  $p's$  = proportion maximale d'erreurs contenues dans la population étudiée,  $n$  = taille de l'échantillon et  $k$  = nombre d'erreurs observées dans l'échantillon.



### **Exemple d'application:**

Un Commissaire aux comptes souhaite connaître, si à chaque facture correspond un BL.

L'entreprise émet chaque année 23.000 factures.

Le niveau de confiance est fixé à 95%.

A partir du facturier, un échantillon de 220 factures est tiré.

L'examen révèle que pour 3 factures, il manque un BL.

Sur la base de la formule précédente,

A= 881,294 , B= 1028,072 et P's= 4%.

La conclusion de l'auditeur est la suivante: " il y a 95 chances sur 100 que la proportion de BL manquants dans l'ensemble des factures de l'année, soit inférieure à 4%.

- **Acceptation ou rejet à partir d'un NQA**

Le problème précédent peut être résolu de façon différente, si l'auditeur au lieu de déterminer la proportion maximale, se fixe dès le départ, un niveau de qualité qu'il juge acceptable ( NQA) et qui peut ne pas être dépassé.

Pour reprendre l'exemple précédent,, l'auditeur estime que sur cette procédure, il ne peut tolérer plus de 2,5% d'erreurs.

La conclusion à laquelle, il est arrivé précédemment ne permet pas de répondre à l'objectif qu'il s'est fixé, puis qu'il est parvenu à un pourcentage maximum de 4%, alors qu'il serait disposé à accepter 2,5%.

Pour résoudre son problème, l'auditeur doit recourir aux plans d'échantillonnage définis par la norme **AFNOR X 06-022**.

Ces plans permettent, en fonction d'un NQA préalable, et sur la base d'un échantillon, d'accepter ou de refuser la population.

Reprenons l'exemple précédent, la norme en question spécifie qu'avec une population de 23.000, il faut prendre le plan d'échantillonnage ( en cumul) suivant : 80, 160, 240, 320, 400, 480, 560.

Pour chaque taille d'échantillon, la norme définit, au NQA choisi, les critères d'acceptation ( A) et de rejet ( R) et par là même, la décision à prendre.

<b>TAILLE</b>	<b>A</b>	<b>R</b>
80	1	7
160	4	10
240	8	13
320	12	17
400	17	20
480	21	23
560	25	26

Supposons qu'au premier prélèvement ( n=80), on ait noté 2 erreurs; le tableau montre que l'on ne peut ni accepter ( il aurait fallu une erreur), ni rejeter ( il aurait fallu 7 erreurs).

Il convient donc de faire un nouveau prélèvement. Supposons toujours qu'au second prélèvement ( n= 160), on trouve une autre erreur ( total 3 erreurs).

Le tableau nous indique qu'au niveau de NQA choisi, il est possible d'accepter la procédure comme fiable.

### 3.2.- Les erreurs potentielles

Les études menées relatives à l'incidence des inexactitudes ont permis de reconnaître les facteurs qui augmentent le risque d'inexactitude, et nous utilisons ces facteurs pour effectuer une recherche structurée des risques accrus.

Ces études, ont par exemple, révélé les points suivants :

- les inexactitudes antérieures ont une forte probabilité de se reproduire; on trouve cette continuité dans l'inexactitude de certains comptes ou transactions chez de nombreux clients
- l'incidence des inexactitudes est plus importante lorsque le système comptable n'est pas fiable ou lorsque le système de contrôle interne est déficient.

Pour identifier les risques accrus, nous devons nous interroger sur la manière dont les inexactitudes significatives pourraient se produire.

Il existe six différents types d'inexactitudes que nous désignons par le terme d'"erreurs potentielles"; quatre d'entre elles peuvent se produire pendant le traitement et l'enregistrement des transactions qui constituent un solde de compte, les deux autres peuvent se produire lors de la préparation des états financiers.

#### 3.2.1.- les erreurs potentielles relatives aux transactions

- **exhaustivité** : certaines transactions n'ont pas été enregistrées
- **validité** : certaines transactions enregistrées ne sont pas justifiées
- **comptabilisation** : la comptabilisation de certaines transactions est inexacte. On a enregistré ces transactions pour un mauvais montant ou dans un mauvais compte.
- **Indépendance des exercices** : certaines transactions ne sont pas comptabilisées dans les comptes de l'exercice auquel elles se rapportent.

#### 3.2.2.- les erreurs potentielles relatives aux états financiers

- **évaluation** : certains éléments de l'actif ou du passif ne sont pas correctement évalués.
- **Présentation** : les soldes des comptes tels qu'ils sont présentés peuvent induire en erreur, ou encore l'information nécessaire à une présentation fidèle, conforme aux dispositions légales et aux normes professionnelles, n'est pas suffisante.

### 3.3.- Les sondages détaillés des soldes

Il existe trois types de sondages détaillés des soldes que nous pouvons utiliser pour vérifier la validité d'une population :

- L'échantillonnage représentatif
- L'échantillonnage non représentatif
- La vérification de toutes les composantes de la population.

Cependant, avant d'aborder les différents types de sondage, nous verrons d'abord les préalables devant nous conduire au choix d'une méthode de sondage.

Les préalables sont au nombre de trois:

- Identifier le montant et les erreurs potentielles à vérifier
- Identifier la population à sonder
- Décomposer le solde objet du sondage
- Et choisir une méthode d'échantillonnage.

### **3.3.1 Identification du montant et les erreurs potentielles à vérifier**

Avant de concevoir et d'effectuer des sondages détaillés des soldes, nous devons tout d'abord identifier le montant à vérifier, qui peut être un solde de compte, un type de transaction ou un sous-ensemble de l'un ou de l'autre. Nous désignons par "population significative pour l'audit" les composantes de ce montant. Nous pourrions par exemple identifier comme population significative pour l'audit les éléments constitutifs du compte clients. Nous nous attacherions en premier lieu aux erreurs potentielles de validité, de sur-comptabilisation et de coupures tardives relatives aux comptes clients (c'est-à-dire, les erreurs potentielles qui engendreraient une surévaluation de ce solde). Si nous devons atteindre le même niveau de confiance pour chacune de ces erreurs potentielles, nous pouvons envisager de toutes les traiter par une seule série de sondages détaillés des soldes.

#### **3.3.2.- Identification de la population à sonder**

Dans le cadre de sondages détaillés des soldes destinés à couvrir la surévaluation d'une population, nous prélevons directement les composantes à examiner dans la population significative pour l'audit.

Pour être surévalués, cette population doit contenir des montants qui n'auraient pas dû être comptabilisés ; par conséquent, en prélevant directement les composantes dans la population, nous pourrions découvrir des surévaluations.

Les erreurs potentielles entraînant une surévaluation, concernent la validité, la comptabilisation (comptabilisation d'un montant trop élevé), et l'indépendance des exercices (coupure tardive pour certaines transactions comptabilisées sur un exercice, alors qu'elles auraient dû l'être sur l'exercice suivant).

Parmi les populations dont il est possible d'extraire des composantes pour vérifier ces erreurs potentielles, nous pouvons citer à titre d'exemples les comptes clients, les stocks et les débits des comptes de charges, dont notamment les comptes constituant le coût des ventes.

Dans le cadre de sondages détaillés des soldes destinés à couvrir la sous-évaluation d'une population, nous sélectionnons généralement les composantes à examiner dans une population réciproque ou indépendante.

On entend par population réciproque ou indépendante une population qui intègre des composantes représentatives de transactions valides de l'exercice et devant dont être comptabilisées dans la population significative pour l'audit.

Pour que la population significative pour l'audit soit sous-évaluée, il faut que certains montants qui auraient dû y être comptabilisés aient été omis ; par conséquent, en

prélevant des composantes dans une population réciproque ou indépendante appropriée, nous pourrions détecter des sous-évaluations.

Les erreurs potentielles entraînant une sous-évaluation concernent l'exhaustivité, la comptabilisation (comptabilisation d'un montant trop faible) et l'indépendance des exercices (coupure prématurée pour certaines transactions comptabilisées sur l'exercice suivant, alors qu'elles auraient dû l'être sur l'exercice).

Parmi les populations indépendantes dont il est possible d'extraire des composantes permettant de vérifier les éventuelles sous-évaluations des ventes, on trouve les bons d'expédition pré-numérotés, dans la mesure où les expéditions sont censées représenter des ventes qui doivent être comptabilisées. Il existe cependant des limites inhérentes aux procédures de validation destinées à couvrir les sous-évaluations.

Si nous sélectionnons des bons d'expédition pré-numérotés pour vérifier la sous-évaluation des ventes, nous devons acquérir un degré de certitude raisonnable quant à l'exhaustivité de la documentation des expéditions.

Nous pouvons ne jamais obtenir la certitude absolue de l'exhaustivité d'une population indépendante, mais ce type de population peut constituer la meilleure source d'éléments probants disponibles qui nous permette de nous assurer que des transactions valides n'ont pas été omises dans la population significative pour l'audit.

### **3.3.3.- Décomposition des soldes**

Lorsque nous identifions un risque accru se rapportant à un type particulier de transaction au sein d'une population, mais pas aux autres transactions au sein de cette même population, nous pouvons envisager de décomposer la population en sous-ensembles et de concevoir des sondages détaillés distincts pour chacun d'eux. Si, par exemple, nous identifions un risque accru pour la validité des créances en deux populations : (1) créances sur les parties liées et (2) autres créances. Nous pouvons par la suite appliquer des procédures de validation ciblées pour les créances sur les parties liées (en utilisant par exemple l'échantillonnage non représentatif, tel que présenté ci-dessous) et utiliser l'échantillonnage représentatif pour vérifier les autres créances.

### **3.3.4.- Choix d'une méthode d'échantillonnage appropriée**

Il existe trois (3) types de sondages détaillés des soldes dont les modalités d'application sont décrites ci-après.

#### **Echantillonnage représentatif**

Pour un échantillonnage représentatif, nous devons sélectionner certaines composantes dans la population soumise à sondage (soit la population significative pour l'audit, soit une population réciproque ou indépendante). Une technique appropriée d'échantillonnage représentatif peut aussi bien être statistique que non statistique.

Les techniques d'échantillonnage statistique requièrent souvent un temps de mise en œuvre plus long, mais présentent l'avantage de nous permettre de quantifier avec précision la confiance que nous pouvons en retirer. Lorsque nous identifions un risque accru pour une population significative pour l'audit et que nous ne nous

appuyons sur les contrôles internes, elle résulte à la fois de jugements non quantifiables sur les risques et les contrôles, ainsi que de procédures de validation. Toutefois, les procédures de validation ciblées sont souvent de nature à rendre impossible toute quantification statistique de la confiance que nous pouvons leur allouer.

### **Sondages sur les unités monétaires**

Les sondages sur les unités monétaires (CMA – Cumulative monetary amounts sampling) font appel à une technique d'échantillonnage représentatif statistique, dans laquelle la population soumise à vérification est définie en termes d'unités monétaires. La probabilité qu'une transaction particulière ou un solde individuel de cette population soit sélectionnée est proportionnelle à sa taille.

Il s'agit là du problème le plus courant pour le Commissaire aux comptes qui souhaite utiliser la méthode des sondages.

En effet, chiffrer un pourcentage d'erreurs est important; il l'est encore plus d'en connaître le montant en francs.

Pour cela, il faut définir au préalable la population.

Considérons le problème classique d'une évaluation de stock.

Dans ce type de problème, la borne supérieure de la population est constituée par le montant de la valeur comptable du stock.

Si cette dernière est par exemple de 325.527.183 FCFA, ce chiffre détermine la borne supérieure de la population.

La limite inférieure est quant à elle, la référence du stock du plus faible montant en francs CFA.

Par exemple, si la valeur la plus faible est: 12.469 FCFA, la base de sondage sera comprise entre ce dernier chiffre et la valeur comptable du stock.

On va ainsi tirer au hasard des francs CFA.

Les références du stock sont classées, au moyen d'un programme informatique, par ordre croissant.

Chaque franc prélevé va ainsi correspondre à une référence précise.

Par exemple si le chiffre 1.343.671 est prélevé, il renvoie automatiquement à une référence ( par exemple : n°2316).

Le procédé de cumul successif des valeurs, pour parvenir au montant total, a le mérite de simplifier les contrôles qui seront effectués ultérieurement.

En effet, il existe une forte probabilité que les chiffres tirés au hasard correspondent à des valeurs en stock qui soient élevées.

Une fois prélevé l'échantillon, on vérifie si la valeur des références prélevées est exacte ou non.

Toute erreur est calculée en valeur relative, par rapport à la valeur des références contenues dans l'échantillon.

A partir de là, on détermine les deux paramètres (l'écart moyen et l'écart type des écarts) qui permettent de calculer la fourchette d'estimation de la valeur réelle du stock total.

Reprenons notre exemple.

Supposons que l'on ait prélevé 375 nombres au hasard dans la base de sondage comprise entre 12.469 et 325.527.183.

Ce prélèvement nous a conduit à vérifier 92 références et à constater 6 erreurs; la somme contenue dans l'échantillon est de : 108.327 FCFA.

Référence N°	Valeur fichier (théorique (1))	Valeur réelle (2)	Ecart (2)-(1)	Ecart pondéré (vi)
7920	2405	1343	(1062)	(0,4416)
17271	1807	1535	(272)	(0,1505)
37436	2644	1121	(1523)	(0,5760)
92930	9670	5039	(4631)	(0,4789)
101624	1608	1072	(536)	(0,3333)
124071	1268	698	(570)	(0,4495)
			<b>(8594)</b>	<b>(2,4298)</b>

L'écart relatif moyen E est de :  $-2,4298/375 = -0,0065$ .

L'estimateur de l'écart type de la population est de : 0,0536 ( 3)

Le coefficient de précision  $Z \beta$  est, pour  $\beta = 5\%$ , de : 0,101; multiplié par l'écart type,  $Z \beta * s' = 0,0536 * 0,101 = 0,0054$ .

La fourchette d'estimation est égale à :  $E \pm Z \beta * s'$ , soit un montant compris entre : 0,0011 et  $-0,0119$ .

Les bornes de l'intervalle de confiance sont donc de : 321.653.409 FCFA et 325.169.103 FCFA.

Le stock est donc surévalué.

### Echantillonnage représentatif non statistique

Nous pouvons également utiliser des techniques d'échantillonnage représentatif non statistique. Ainsi, nous pouvons sélectionner sur la base du jugement certaines composantes d'une population pour les examiner, à condition de calculer une taille appropriée pour l'échantillon, et de prendre des précautions raisonnables pour que notre sélection ne soit pas biaisée en ne comprenant que des éléments qui possèdent certaines caractéristiques spécifiques, non représentatifs de toutes les composantes de la population.

Le recours à l'échantillonnage non statistique ne doit pas être un moyen de réduire la taille des échantillons. Lorsque nous concevons un sondage non statistique pour vérifier une population, nous devons sélectionner au moins autant de composantes que dans le cadre d'un échantillon statistique.

Par ailleurs, nous devons sélectionner toutes les composantes de la population qui, individuellement, dépassent le pas de sélection (c'est-à-dire les composantes de la strate supérieure). Nous étudions les documents justificatifs relatifs aux composantes de la strate supérieure, parce que chacune d'elles est importante par rapport au seuil de signification préalable.

### Echantillonnage non représentatif

L'échantillonnage non représentatif est comparable à l'échantillonnage représentatif dans la mesure où nous sélectionnons des composantes et collectons des éléments probants pour les justifier.

Cependant, nous n'utilisons l'échantillonnage non représentatif que pour obtenir de la confiance par rapport à une sous-population présentant un certain niveau de décomposition.

Nous examinons les justificatifs pour toutes les composantes de cette sous-population, ou presque, et ne cherchons pas à étendre le résultat de nos travaux aux composantes non sélectionnées de la population totale.

Comme indiqué précédemment, l'échantillonnage non représentatif peut s'appliquer aux composantes possédant certaines caractéristiques que d'autres composantes d'une population plus large n'ont peut-être pas.

En général, nous sélectionnons les composantes pour lesquelles nous avons identifié un risque accru. L'échantillonnage non représentatif est utilisé principalement pour les procédures de validation ciblées.

### **Vérification de toutes les composantes de la population**

Que nous ayons ou non identifié un risque accru, il peut parfois s'avérer efficace de vérifier toutes les composantes, ou presque, d'une population si celle-ci se compose d'un nombre limité de composantes, voire d'une seule composante importante. Nous pouvons par exemple contrôler l'intégralité d'une dette réglementaire en examinant les éléments probants correspondants.

De même, si la population est restreinte, et que par conséquent, il en résulterait un échantillon très réduit, un échantillonnage représentatif ne sera probablement pas efficace.

## **3.4.- Evaluation des éléments probants**

### **3.4.1.- Evaluation des éléments probants**

Nous devons déterminer si les éléments probants sont convaincants dans les circonstances considérées et examiner seulement les éléments probants qui nous sont nécessaires pour atteindre un niveau de confiance approprié.

Lorsque nous avons identifié un risque accru pour le montant que nous vérifions, nous recherchons le meilleur élément probant disponible, ou plusieurs types d'éléments probants.

### **3.4.2.- Evaluation des inexactitudes détectées grâce aux sondages détaillés des soldes**

Si nous découvrons des inexactitudes à l'aide des sondages détaillés des soldes, nous les évaluons comme des inexactitudes connues.

En outre, si nous les détectons par un échantillonnage représentatif, nous les extrapolons aux autres composantes de la population que nous n'avons pas examinées. Nous évaluons ces inexactitudes contenues au sein de la population que nous n'avons pas étudiée, comme des inexactitudes probables.

Les inexactitudes connues et probables, découvertes grâce aux sondages détaillés des soldes, doivent s'ajouter aux autres inexactitudes connues ou probables pour que nous évaluions leur impact sur les états financiers.

Si l'ampleur et le nombre d'inexactitudes que nous avons découvertes grâce aux sondages détaillés des soldes sont plus importants que nous ne l'avions supposé lors du calcul de la précision monétaire, de l'évaluation des risques et de la planification des échantillons, nous nous interrogeons pour savoir si nous pouvons affirmer, avec un niveau de confiance suffisant, que les inexactitudes contenues dans les populations soumises aux sondages ne sont pas significatives, une fois cumulées aux autres inexactitudes.

Si nous n'avons pas atteint un niveau de confiance suffisant, nous demandons généralement au client de rechercher les causes de ces inexactitudes, d'en déterminer l'étendue, et de procéder aux ajustements appropriés. Nous appliquons ensuite les autres procédures nécessaires pour nous assurer que le client a pris les mesures correctives adéquates.

## **CHAPITRE 6 : Organisation d'un cabinet d'audit**

### **I.- Structure du cabinet**

Le cabinet d'audit comprend en général :

- le directeur du cabinet
- les responsables de mission ( auditeurs séniors)
- et les assistants ( auditeurs juniors).

Le Directeur du cabinet en est le responsable moral. Il coordonne, planifie et contrôle les activités au niveau du cabinet.

Le Directeur du cabinet est assisté des responsables de mission.

Les Responsables de mission ou Chefs de mission ont les responsabilités suivantes :

- assurer l'exécution correcte des missions d'audit
- superviser les assistants
- soumettre un rapport à l'attention du Directeur du cabinet.



Les Chefs de mission sont généralement constitués de professionnels d'un haut niveau de qualification devant être capables de travailler de façon indépendante afin de pouvoir prendre des décisions rapides.

Les assistants sont chargés d'effectuer des investigations prévues dans les programmes de travail.

Les assistants sont généralement des auditeurs juniors chargés des opérations de révision comptable.

## **II.- Programmation d'une mission d'audit**

La programmation d'une mission d'audit consiste à fixer un budget et un plan d'exécution de la mission.

Les principaux objectifs de la programmation d'une mission d'audit sont :

- permettre au responsable de la mission de fixer un budget temps pour chaque partie de la mission et permettre de faire le suivi des réalisations du budget temps.
- Permettre à chaque assistant de rendre compte de son emploi du temps
- Permettre au directeur du cabinet de suivre l'état d'avancement de la mission.

La mise en œuvre efficace de la mission est réalisée en usant des documents ci-dessous :

- le relevé des temps par mission
- le relevé des temps par individu
- le planning mural
- le compte rendu mensuel.

## **BIBLIOGRAPHIE :**

Jenkins, Pinkey, Audit des systèmes et des comptes gérés sur informatique . Publi Union

Collins L, Valin G : Audit et contrôle interne- Principes, objectifs et pratiques. Dalloz

Simons P : Audit financier, Editions d'organisation

ATH, Audit financier. Clet ( Tomes 1 et 2)

Raffegau J, Dufils P, Gonzalez R et Asthworth F : Audit et contrôle des comptes. Publi Union

Raffegau J, Dubois F et de Menonville D : L'audit opérationnel, « Que sais-je ». PUF

## **Modalités de tests de validation**

Un test de validation correspond à un rapprochement entre un élément comptable et la réalité qu'il représente.

Nous distinguons trois types de test de validation :

- L'examen des documents détenus par l'entreprise
- La confirmation des tiers
- L'inspection physique.

### **La validation par confirmation extérieure**

La validation par confirmation extérieure la plus courante est la confirmation directe ou la circularisation. Il existe néanmoins un mode de confirmation par un spécialiste qui constitue une particularité.

En effet, dans certains cas, seul un spécialiste juridique, fiscal, etc ...

Il existe différents types de circularisation :

- La circularisation des débiteurs et des créanciers
- La circularisation juridique

### **La circularisation des débiteurs et des créanciers**

La demande de confirmation peut être « positive » ou « aveugle ».

Dans le cadre de la circularisation « positive », l'auditeur communique au tiers le solde qui apparaît dans les comptes de l'entreprise. Il lui demande, soit de confirmer ce solde, soit en cas de désaccord, de bien vouloir justifier le sien.

La circularisation « positive » est généralement adressée aux :

- Clients, fournisseurs, débiteurs et créditeurs divers
- Tiers propriétaires des stocks détenus par l'entreprise ou inversement, en possession de stocks dont l'entreprise est propriétaire.

Dans le cadre de la circularisation « aveugle », l'auditeur demande au tiers de lui donner avec un maximum de détails le solde qui apparaît dans ses livres.

La circularisation « aveugle » est habituellement effectuée auprès des :

- Banques ( confirmation des soldes en comptes courants, demande d'information sur les emprunts, les effets escomptés et les garanties, réclamation de certains relevés de compte)
- Comptes chèques postaux (confirmation de solde et réclamation de relevés)
- Caisses de sécurité sociale et à l'administration fiscale (bordereau de situation précisant l'imposition et le solde)
- Prêteurs et emprunteurs ( principal, taux d'intérêt, garanties reçues ou données).

### **La circularisation juridique**

Elle s'adresse à des tiers qui ne sont pas liés à l'entreprise par une créance ou une dette, mais qui peuvent donner à l'auditeur une assurance sur la validité de certains soldes ou des éléments sur l'existence de certains risques.

Généralement, la circularisation juridique est entreprise pour vérifier l'intégrité des droits réels détenus par l'entreprise et de détecter les risques éventuels.

La circularisation juridique est généralement destinée aux :

- Conservateur des hypothèques
- Avocats et conseils ( procès et litiges en cours, honoraires dus)
- Greffe du tribunal du commerce ( états financiers des derniers exercices, crédit-bail, etc...).

L'inconvénient de cette circularisation est qu'elle ne garantit pas une force probante absolue car n'excluant pas une éventuelle collusion entre le tiers sollicité et l'entreprise.

## **La technique du sondage**

Le sondage est un procédé de vérification dont l'étendue est inférieure à 100% de la population, mais est suffisante pour permettre à l'auditeur de tirer une conclusion sur l'ensemble de la population que la méthode d'échantillonnage soit statistique ou non.

### **I. - Facteurs du sondage**

Le sondage dépend des facteurs ci-dessous en les intégrant :

- Le risque d'échantillonnage
- Et les éléments clés.

**Le risque d'échantillonnage** est le risque pris par l'auditeur, d'aboutir, par un sondage, à une conclusion différente de celle obtenue par un contrôle exhaustif. Les résultats sont en effet directement fonction du niveau de confiance et de la précision.

Ce risque d'échantillonnage existe toujours même s'il y a moyen de le réduire. C'est le fameux risque  $\beta$

**Les éléments clés** sont les éléments d'une population qui par leur valeur, ou par leur nature, soit présentent des risques, soit ne peuvent être considérés comme représentatifs du reste de la population.

Exemple :

- Les éléments qui excèdent une valeur prédéterminée : solde client supérieur à x % du total de la balance clients
- Les éléments anormaux : compte sans intitulé, régularisation de fin d'exercice, etc...

En raison de risques existants ou le souci d'efficacité dans le déroulement des contrôles, ces éléments sont isolés et contrôlés à 100%. En fonction de ces objectifs, l'auditeur décide si le contrôle de ces éléments clés est suffisant ou non pour lui permettre de conclure sur l'ensemble ; sinon, il procède par sondage sur les éléments restants.

## **II.- Natures du sondage**

Les sondages effectués par l'auditeur au cours de sa mission sont de deux natures :

- Les sondages sur les attributs
- Les sondages sur les valeurs.

### **2.1.- Sondages sur les attributs**

Il s'agit de sondages consistant à vérifier l'existence (ou l'absence) d'une caractéristique sur chacun des éléments sélectionnés. Ils sont principalement réalisés lors de l'étude et de l'évaluation du contrôle

interne. **Ces sondages permettent d'identifier les anomalies de fonctionnement des systèmes.**

## **2.2.- Sondages sur les valeurs**

Il s'agit de sondages consistant à vérifier la valeur donnée à une population.

## **III.- Démarche générale**

Les principales étapes de la démarche de mise en œuvre du sondage sont :

- Définition des objectifs recherchés
- Choix de la population
- Choix de la technique à utiliser
- Détermination de la taille de l'échantillon
- Sélection de l'échantillon
- Etude de l'échantillon
- Evaluation des résultats
- Conclusions.

### **3.1.- Définition des objectifs recherchés**

La précision de la définition des objectifs du sondage à réaliser conditionne toute l'efficacité de ce dernier. L'auditeur doit donc expliquer :

- **ce qu'il cherche à prouver** ( par exemple démontrer que le rapprochement entre les bons de livraison et les factures, préparé par l'entreprise, fait bien ressortir toutes les livraisons en instance de facturation. Cette étape devra lui permettre de définir les caractéristiques de ce qui devra être considéré comme une erreur ou une anomalie)
- comment ce sondage s'intègre dans l'ensemble des autres sondages

### **3.2.- Choix de la population**

Le choix de la population dépend de quatre facteurs :

- la nature
- la période
- l'analyse
- les caractéristiques.

### **3.2.1.- Nature**

**La population choisie comme base de sélection doit être compatible avec l'objectif choisi.**

Exemple : pour vérifier que toutes les réceptions ont donné lieu à comptabilisation d'une facture, la population de base doit être celle des bons de réception et non celle des factures comptabilisées.

### **3.2.2.- Période**

Selon l'objectif qu'il se fixe, l'auditeur doit aussi définir des **limites dans le temps** à la population qui servira de base à sa sélection.

### **3.2.3.- Analyse**

Une des principales caractéristiques des populations qui servent de base aux contrôles de l'auditeur est qu'elles sont rarement homogènes : il est donc nécessaire de procéder à une analyse de cette population, permettant de la découper en sous-populations présentant des caractéristiques suffisamment homogènes pour ne pas fausser les résultats du sondage.

Exemple : dans une entreprise ayant plusieurs agences, si l'auditeur cherche à vérifier que le contrôle interne sur les factures de vente fonctionne correctement, il pourra être nécessaire de décomposer la population de toutes les factures de l'entreprise en sous-population par agence.

### **3.2.4.- Caractéristiques**

Enfin, la population choisie doit être caractérisée : nombre d'éléments ou valeur cumulée selon la nature du sondage à faire, identification des critères qui permettront de décider, pendant

l'exécution du sondage , si l'élément est correct ou pas ( existence de la signature de Mr X, ou valeur = montant HT de la facture, par exemple), erreur maximum acceptable.

### 3.3.- Choix de la technique à utiliser

Deux éléments influent sur la technique à utiliser :

- La nature du contrôle à faire (sondages sur les attributs ou sur les valeurs)
- La nécessité ou non de recourir à des techniques statistiques.

Le choix d'appliquer ou non des techniques statistiques incombe à l'auditeur, mais il ne doit pas avoir d'incidence sur le caractère probant du sondage.

Le jugement de l'auditeur est influencé par :

- La taille de la population concernée ( plus celle-ci est grande, plus le recours aux statistiques est approprié)
- Les outils informatiques disponibles
- Le rapport cou./efficacité de la technique
- La rigueur requise pour l'extrapolation (seule une technique statistique permet une extrapolation précise).

### 3.4.- Détermination de la taille de l'échantillon

Pour déterminer la taille de l'échantillon, les facteurs à utiliser sont différents selon qu'il s'agisse de sondages sur les attributs ou de sondages sur les valeurs.

Ils sont résumés dans le tableau ci-dessous :

	Sondages sur les attributs	Sondages sur les valeurs
Taille de la population	Exprimée en nombres	Exprimée en valeur
Confiance requise dans	Plus elle est élevée, plus	Plus elle est élevée, plus



les résultats du sondage	l'échantillon est étendu. Plus la confiance acquise par d'autres sources est grande, moins la confiance requise doit être élevée	l'échantillon est étendu. Plus la confiance acquise par d'autres sources est grande, moins la confiance requise doit être élevée
Erreur maximum acceptable		Seuil de signification défini pour le poste
Erreur attendue		Plus cette erreur est grande, plus l'échantillon doit être important

### 3.5. - Sélection de l'échantillon

Quelle que soit la méthode utilisée, l'échantillon sélectionné doit être représentatif de la population. **Tous les éléments de la population doivent donc être susceptibles d'être sélectionnés.**

### 3.6. - Etude de l'échantillon

### 3.7. - Evaluation des résultats

### 3.8. - Conclusion des sondages

### 3.9. - Documentation des sondages

Les principes retenus à chacune des étapes précédentes doivent être documentés dans les dossiers de travail.

Caractéristiques des erreurs	Actions à entreprendre
Non significatives ( en valeur ou en principe)	Signaler l'erreur à l'entreprise pour éviter son renouvellement
Significatives et quantifiables	Evaluer l'incidence et proposer d'ajuster les comptes ou envisager d'émettre une réserve
Significatives et non chiffrables	Demander la recherche des éléments permettant le chiffrage, sinon envisager une réserve dans le rapport
Significatives, plus fraude ou irrégularité	Mentionner le problème à l'échelon hiérarchique approprié en fournissant les preuves

	Respecter les obligations légales dans le cadre du CAC
--	--

## LA REVUE ANALYTIQUE

Il S'agit d'un examen global qui permet à l'auditeur de se familiariser, de s'appropriier les chiffres et les documents de l'entreprise.

### I. - Définition

La Compagnie nationale des commissaires aux comptes donne la définition suivante : "**L'examen analytique est un ensemble de procédures de révision consistant à:**

- **faire des comparaisons entre les données antérieures, postérieures et prévisionnelles de l'entreprise ou des données similaires, et établir des relations entre elles ;**
- **analyser les fluctuations et les tendances ;**
- **étudier et analyser les éléments inhabituels résultant de ces comparaisons."**

L'examen analytique nous permet de formuler une conclusion générale sur les états financiers dans leur ensemble.

Il nous permet d'obtenir une compréhension sur les changements survenus depuis l'exercice précédent sur le plan de l'exploitation, des principes et méthodes comptables de l'entreprise.

L'objet de l'examen analytique est de mettre en évidence et d'expliquer les fluctuations significatives des postes importants par rapport à l'exercice précédent et de nous assurer que les informations contenues dans les états financiers sont cohérentes avec notre connaissance de l'entreprise et nos conclusions d'audit. Les procédures appliquées varieront selon la nature de l'activité, son importance et la complexité des opérations réalisées, ainsi que le niveau de détail figurant dans les états financiers.

Bien que les procédures à mettre en œuvre doivent aboutir à une compréhension globale des états financiers, il peut souvent être nécessaire de décomposer certains montants afin d'en produire une meilleure analyse.

## **II.- Objectifs de la revue analytique**

La revue analytique a pour principaux objectifs :

- De familiariser l'auditeur avec la société, car il est dans l'obligation d'observer point par point tous les documents financiers et l'ensemble des données issues de cette société
- De décrire les relations financières existantes de la période
- D'avoir l'assurance suffisante qu'aucune anomalie significative ne subsiste dans les comptes

- De poser les questions initiales ; cette procédure analytique permet notamment de définir les risques préliminaires et les seuils de matérialité.

### **III. - Démarche de la revue analytique**

La procédure analytique consiste à évaluer la qualité des états financiers en les étudiant et en comparant les relations entre un ensemble de données financières et non financières. Elle est issue des deux analyses suivantes :

- Le diagnostic financier
- Le diagnostic organisationnel

#### **3.1. - Diagnostic financier**

L'auditeur analyse les états financiers passés, prévisionnels, les relations entre les comptes ( bilan et compte de résultat, etc), ainsi que les ratios significatifs du secteur d'activité.

L'exploitation des données financières ne doit pas être négligée, car une analyse rigoureuse des états de gestion permettra à l'auditeur d'identifier :

- les difficultés,
- les zones à risques
- et les dysfonctionnements.

Cette analyse permet de mettre en évidence les risques de sous activité, de sur-stockage, d'endettement excessif, de crédit-client sortant des normes et de façon générale, tous les problèmes relatifs à l'exploitation.

L'analyse des données financières ne peut donner lieu à des conclusions pertinentes que si elle s'inscrit dans le cadre de l'analyse de l'environnement interne et externe de l'entreprise.

Aucun diagnostic ne peut être effectué à partir de données prises isolément (écart, variation ou données brutes).

Toute analyse doit faire appel à des comparaisons :

- **Dans le temps** : la connaissance du sens et du degré de cette évolution est un facteur important du diagnostic
- **Dans l'espace** : comparaison avec des entreprises du même secteur d'activités
- **Avec l'évolution économique générale du pays.**

### 3.2.- Diagnostic opérationnel

Le diagnostic opérationnel s'appuie sur l'analyse des facteurs internes à l'entreprise ainsi que sur les axes de politique générale.

- **Facteurs internes** : il s'agit des facteurs liés à la performance de l'activité tels que la capacité de production, les ratios de productivité, les ratios de qualité, l'absentéisme, la rotation du personnel, etc...
- **Politique générale** : les décisions et les actions de la direction se traduisent directement sur les opérations et les ressources de l'entité et doivent donc se refléter dans les comptes. L'auditeur doit obtenir une connaissance de la politique générale en matière de marketing, de production, de recherche d'investissement, de financement, de résultat, etc

Cette connaissance lui permet d'analyser les comptes (chiffres en contradiction avec les opinions émises), de prévoir certains contrôles spécifiques (un changement fréquent de catalogue pose nécessairement des problèmes de valorisation des stocks).

## IV.- Incidences sur l'audit de la découverte de variations significatives ou d'anomalies

L'auditeur interrogera les dirigeants et évaluera le caractère satisfaisant des réponses pour estimer le besoin de les contrôler par une procédure d'audit appropriée. La nature et l'étendue de cette procédure tiendra compte des facteurs suivants :

- Le programme d'audit a ou n'a pas prévu une investigation sur le point soulevé :

- Une information distincte confirme les réponses des dirigeants
- L'évaluation du système de contrôle interne concerné par le problème soulevé.

## **V. - Période d'intervention**

Les procédures de revue analytique peuvent être réalisées à différents moments de l'audit :

- Au moment de l'établissement du programme d'audit pour déterminer les points méritant une investigation particulière
- Pendant le déroulement de l'audit en liaison avec d'autres procédures
- En fin de mission lors de la revue d'ensemble des informations financières.

La revue analytique fait l'objet de la norme N°4 de l'ONEEAS.

## **LES DOSSIERS DE TRAVAIL**

Les dossiers de travail font l'objet de la norme N° 15 de l'ONEEAS.

### **I. - Explication de la norme**

L'auditeur doit constituer des dossiers de travail contenant des documents relatifs à la société ainsi que la date et la durée de ses interventions et de celles de ses collaborateurs.

Les dossiers de travail doivent représenter des moyens d'information et de preuve de la réalité des diligences accomplies par l'auditeur, l'organisation de la mission et des missions ultérieures, et la supervision par les responsables de l'équipe d'audit.

Les principaux intérêts de la norme sont :

- **Possibilité d'information et de preuve :**
  - Les dossiers de travail constituent une documentation efficace pour une prise de connaissance générale de l'entreprise
  - Ils permettent de consigner les travaux effectués par l'auditeur afin de justifier que les normes et recommandations ont été appliquées de façon satisfaisante.
- **Supervision :** la supervision peut être interne au cabinet ou alors effectuée dans le cadre d'un contrôle de qualité
  - Les dossiers de travail sont indispensables lorsque l'audit a été délégué car ils permettent d'exercer une supervision effective
  - De même, la tenue de tels dossiers est indispensable lorsque les travaux peuvent être utilisés par d'autres confrères lors d'un contrôle de qualité.
- **Organisation :** une bonne organisation de la mission d'audit doit être traduite inévitablement par la tenue de dossiers de travail clairs, documentés et permettant de déboucher sur l'émission d'une opinion valable.

## II. - Contenu de la norme

### 2.1. - Forme des dossiers de travail

Les dossiers de travail comprennent tous les documents, feuilles de travail, préparés ou reçus par l'auditeur ; de façon à constituer un recueil des informations utilisées et des sondages effectués dans l'exécution de sa mission, ainsi que des décisions qu'il a prises pour arriver à formuler son opinion.

L'idée principale est de donner aux dossiers de travail une structure assurant le caractère de permanence sur plusieurs exercices ou le caractère temporaire ne concernant qu'un seul exercice des informations ou documents à classer.

## 2.2. - Différents dossiers de travail

### 2.2.1. -Le dossier permanent

Le dossier permanent est un ensemble cohérent de documents contenant des informations d'intérêt durable et susceptibles d'avoir une incidence sur les audits successifs. Il doit être tenu à jour. Le dossier permanent matérialise la connaissance générale que l'on doit avoir de l'organisation. Il contient les statuts de la société, l'historique, certains éléments institutionnels comme les conventions sociales, les règlements intérieurs, etc...

Dans la plupart des dossiers permanents, nous trouvons :

- **La description de l'entreprise** : activité, marché, produits, organigrammes, dirigeants, avocats, banquiers, etc...
- **La description générale des procédures** : systèmes comptable et informatique, évaluation globale du contrôle interne, description des fonctions, etc...
- **Les aspects financiers** : bilans et comptes de résultat résumés sur plusieurs exercices, mémorandum d'analyse financière, tableau d'amortissement des prêts/emprunts, etc...
- **Les principaux contrats** : prêts/emprunts, contrats avec les tiers, nantissements, hypothèques, conventions collectives, taux principaux, etc...
- **Les documents légaux** : rapports de CAC précédents, PV conseils AGO, AGE, rapports sur les conventions, fonction des dirigeants (présence dans le conseil d'administration d'autres entreprises, actionnaires, ), .... Rapports d'audit interne, PV des comités d'entreprise.
- **L'approche d'audit** : le plan d'approche.



### 2.2.2.- Le dossier de l'exercice

Le dossier de l'exercice est un ensemble cohérent de feuilles de travail concernant les états financiers de l'exercice contrôlé.

### 2.2.3.- Dossier administratif

D'autres dossiers, à contenu temporaire, peuvent être tenus, par exemple :

- **Dossier document entité** : ensemble des documents appartenant à l'entité prêtés à l'auditeur et qui doivent être rendus.
- **Dossier correspondance** : ce dernier est destiné à recevoir toutes les correspondances échangées avec l'entité dans le cadre de l'exécution de la mission de l'auditeur. Les documents de ce dossier doivent être reclassés dans les dossiers permanents ou le dossier de l'exercice.
- **Contenu des dossiers de travail**

## LA REVUE DES COMPTES

### Cas pratique :

Vous êtes désigné Chef de mission pour auditer les comptes d'une entreprise industrielle SENINDUSTRIE SA.

Dans le cadre de la revue des comptes, quelles sont les diligences à mettre en œuvre ?

Dressez la liste des contrôles spécifiques et documents à réclamer et à vérifier pour les catégories de comptes ci-dessous :

- Comptes financiers

- Valeurs mobilières de placement
- Valeurs à l'encaissement
- Banques
- Caisse
- Comptes d'immobilisations corporelles
- Comptes d'immobilisations financières
  - Participations et comptes rattachés
  - Autres immobilisations financières (prêts, avances, )
- Comptes de stocks et encours
- Comptes clients et rattachés
- Comptes emprunts et dettes assimilés
- Comptes fournisseurs et dettes rattachées
- Comptes de charges
  - Achats de produits, matières ou marchandises
  - Achats de produits et prestations non stockés
  - Charges de personnel
- Comptes de produits