

Partie 3

Les procédures, tests, méthodes et outils d'audit

Introduction et définitions clés

Après avoir pris connaissance de l'entité et évalué le risque d'anomalies significatives dans les comptes, le commissaire aux comptes adapte son approche générale et conçoit et met en œuvre des procédures d'audit lui permettant de fonder son opinion sur les comptes.

Les procédures d'audit correspondent à l'ensemble des travaux réalisés au cours de l'audit afin de collecter les éléments permettant d'aboutir à des conclusions à partir desquelles il fonde son opinion.

En réponse à son évaluation du **risque d'anomalies significatives au niveau des comptes pris dans leur ensemble**, le commissaire aux comptes adapte son approche générale de la mission. Il peut notamment pour ce faire :

- affecter à la mission des collaborateurs plus expérimentés ou possédant des compétences particulières ;
- recourir à un ou des experts ;
- renforcer la supervision des travaux ;
- introduire un degré supplémentaire d'imprévisibilité pour l'entité dans les procédures d'audit choisies ;
- apporter des modifications à la nature, au calendrier ou à l'étendue des procédures d'audit.

Ainsi, par exemple, s'il existe des faiblesses dans l'environnement de contrôle, le commissaire aux comptes peut choisir :

- de mettre en œuvre des contrôles de substance plutôt que des tests de procédures ;
- d'intervenir plutôt après la fin de l'exercice qu'en cours d'exercice ;
- d'augmenter le nombre de sites à contrôler.

En réponse à son *évaluation du risque au niveau des assertions (voir chapitre 11)*, le commissaire aux comptes conçoit et met en œuvre des procédures d'audit complémentaires à celles réalisées pour cette évaluation.

Ces procédures d'audit comprennent des tests de procédures, des contrôles de substance, ou une approche mixte utilisant à la fois des tests de procédures et des contrôles de substance.

Le commissaire aux comptes détermine la nature, le calendrier et l'étendue des procédures d'audit qu'il réalise en mettant en évidence le lien entre ces procédures d'audit et les risques auxquels elles répondent.

Les facteurs à prendre en considération pour déterminer les procédures à mettre en œuvre sont :

- le niveau de risque d'anomalies significatives sur les assertions considérées pour les catégories d'opérations, les soldes de comptes et les informations fournies dans l'annexe ;
- la nature des contrôles mis en place par l'entité sur ces assertions et la possibilité ou non pour le commissaire aux comptes d'obtenir des éléments prouvant l'efficacité des contrôles.

La détermination de l'étendue d'une procédure d'audit, qui correspond au nombre d'éléments testés par cette procédure spécifique, *relève du jugement professionnel* du commissaire aux comptes, sachant que, plus le risque d'anomalies significatives est élevé, plus la quantité ou la qualité des éléments nécessaires pour que le commissaire aux comptes puisse fonder son opinion est élevée.

En termes de calendrier, le commissaire aux comptes peut décider de réaliser des procédures d'audit en cours d'exercice, en plus de celles qui seront mises en œuvre après la fin de l'exercice. Ce choix dépend notamment du niveau et de la nature du risque d'anomalies significatives, de l'environnement de contrôle interne et des informations disponibles, certaines ne pouvant être accessibles qu'à certains moments, pour des observations physiques par exemple.

Le programme de contrôle des comptes s'appuie sur un ensemble de méthodes, procédures et outils définis par les Normes d'Exercice Professionnel – NEP – de la CNCC. Ces normes ne constituent qu'un cadre général pour les travaux du contrôle externe. Le commissaire aux comptes est un professionnel d'expérience (un expert...) et, à chaque étape de sa démarche, il mettra en œuvre les techniques à sa disposition en fonction justement de son expérience et de sa culture comptable, juridique, économique et financière.

INTRODUCTION

L'audit est une démarche générale, une méthodologie structurée, à l'intérieur de laquelle les techniques et les outils à la disposition du commissaire aux comptes sont nombreux.

Les tests de procédures, les contrôles de substance, les procédures analytiques, les sondages, les contrôles physiques, les recoupements internes et externes et les confirmations d'informations par les tiers et par la direction constituent la base de ces méthodes dans un univers de traitement de l'information dans lequel l'informatique est aujourd'hui massivement et communément utilisée.

Les tests de procédures (NEP 330)

Parmi les procédures d'audit, les tests de procédures permettent de collecter des éléments en vue d'apprécier l'efficacité des contrôles conçus et mis en oeuvre par l'entité pour prévenir, détecter ou corriger les anomalies significatives au niveau des assertions.

Le commissaire aux comptes réalise des tests de procédures pour collecter des éléments suffisants et appropriés montrant que les contrôles de l'entité ont fonctionné efficacement au cours de la période contrôlée dans les cas suivants :

– lorsqu'il a retenu, dans son évaluation du risque d'anomalies significatives au niveau des assertions, l'hypothèse selon laquelle les contrôles de l'entité fonctionnent efficacement ;

– lorsqu'il considère que les seuls contrôles de substance ne permettent pas de réduire le risque d'audit à un niveau suffisamment faible pour obtenir l'assurance recherchée.

Pour être en mesure de conclure quant à l'efficacité ou non du contrôle mis en oeuvre par l'entité, le commissaire aux comptes, en plus des demandes d'information, utilise une ou plusieurs autres techniques de contrôle comme, par exemple, **les procédures analytiques, l'observation physique, l'inspection, la ré-exécution de certains contrôles réalisés par l'entité**. Les tests de procédures ne se limitent pas à des demandes d'information.

Plus le commissaire aux comptes s'appuie sur l'efficacité du contrôle interne dans l'évaluation du risque d'anomalies significatives, plus il étend les tests de procédures.

Lorsqu'il détecte des changements affectant ces contrôles, il teste leur efficacité au titre de l'exercice sur lequel porte sa mission.

Les contrôles de substance (NEP 330)

Lorsque, lors de son évaluation du risque d'anomalies significatives, le commissaire aux comptes a identifié un risque inhérent élevé qui requiert une démarche d'audit particulière, il met en œuvre des contrôles de substance qui répondent spécifiquement à ce risque.

Plus il estime que le risque d'anomalies significatives est élevé, plus les contrôles de substance qu'il réalise sont étendus. Par ailleurs, étant donné que le risque d'anomalies significatives intègre le risque lié au contrôle, des résultats des tests de procédures non satisfaisants augmentent l'étendue des contrôles de substance nécessaires.

Les procédures d'audit indépendantes de l'évaluation du risque d'anomalies significatives (NEP 330)

Indépendamment de l'évaluation du risque d'anomalies significatives, le commissaire aux comptes conçoit et met en œuvre des contrôles de substance pour chaque catégorie opérations, solde de compte et information fournie dans l'annexe, dès lors qu'ils ont un caractère significatif.

De plus, le commissaire aux comptes met en œuvre les procédures d'audit suivantes :

- rapprochement des comptes annuels ou consolidés avec les documents comptables dont ils sont issus ;
- examen des écritures comptables significatives, y compris des ajustements effectués lors de la clôture des comptes ; et
- évaluation de la conformité au référentiel comptable applicable de la présentation des comptes, y compris les informations fournies en annexe.

L'évaluation du caractère suffisant et approprié des éléments collectés (NEP 330)

En fonction des éléments collectés, le commissaire aux comptes apprécie, tout au long de sa mission, si son évaluation du risque d'anomalies significatives au niveau des assertions reste appropriée.

En effet, les éléments collectés peuvent le conduire à modifier la nature, le calendrier ou l'étendue des procédures d'audit planifiées, lorsque les infor-

INTRODUCTION

mations obtenues diffèrent de celles prises en compte pour l'évaluation des risques et l'amènent à réviser cette évaluation.

Le commissaire aux comptes conclut sur le caractère suffisant et approprié des éléments collectés afin de réduire le risque d'audit à un niveau suffisamment faible pour obtenir l'assurance recherchée. Pour ce faire, le commissaire aux comptes tient compte à la fois des éléments qui confirment et de ceux qui contredisent le respect des assertions.

S'il n'a pas obtenu d'éléments suffisants et appropriés pour confirmer un élément significatif au niveau des comptes, il s'efforce d'obtenir des éléments complémentaires. S'il n'est pas en mesure de collecter des éléments suffisants et appropriés, il formule une opinion avec réserve ou un refus de certifier.

Documentation (NEP 330)

Le commissaire aux comptes consigne dans son dossier :

- a) L'adaptation de son approche générale en réponse au risque d'anomalies significatives au niveau des comptes pris dans leur ensemble ;
- b) La nature, le calendrier et l'étendue des procédures d'audit conçues et mises en œuvre en réponse à son évaluation du risque d'anomalies significatives ;
- c) Le lien entre ces procédures et les risques évalués au niveau des assertions ; et
- d) Les conclusions des procédures d'audit.

De plus, il utilise des éléments sur l'efficacité des contrôles internes collectés lors d'audits précédents, il consigne dans son dossier ses conclusions sur le fait qu'il peut s'appuyer sur ces contrôles.

Chapitre 14 Les procédures analytiques

Chapitre 15 La sélection des éléments à contrôler et les sondages

Chapitre 16 Les contrôles physiques

Chapitre 17 Les contrôles par recoupements internes

Chapitre 18 Les contrôles par recoupements externes : les demandes de confirmation des tiers

Chapitre 19 Les déclarations de la direction

Chapitre 20 Audit et informatique

CHAPITRE 14

Les procédures analytiques

Les procédures analytiques constitueront l'ensemble des techniques de comparaison des données comptables pour tenter de déceler des anomalies ou des incohérences dans les évolutions qui pourraient ainsi orienter le travail du commissaire aux comptes. La norme NEP 520 de la CNCC emploie la terminologie de procédures analytiques désignant l'ensemble des outils d'analyse et de comparaison dans une conception plus vaste que l'ancienne terminologie d'examen analytique. En effet, les procédures analytiques sont non seulement mises en oeuvre obligatoirement lors de la planification de la mission mais peuvent être utilisées lors des différentes étapes de la démarche d'audit.

1. Définition et finalités

Définition. Les procédures analytiques sont un ensemble de techniques de contrôle qui consistent à apprécier des informations financières à partir :

- de leurs corrélations avec d'autres informations, issues ou non des comptes, ou avec des données antérieures, postérieures ou prévisionnelles de l'entité ou d'entités similaires ;

- et de l'analyse des variations significatives ou des tendances inattendues.

Les procédures analytiques comprennent donc la comparaison des informations financières de l'entité avec les informations comparables des périodes précédentes voire même des périodes futures (données prévisionnelles).

Plusieurs méthodes peuvent être utilisées pour appliquer ces procédures. Elles vont de simples comparaisons à des analyses complexes faisant appel à des techniques statistiques sophistiquées. Le choix des procédures, des méthodes et de leur mise en œuvre relève du jugement du commissaire aux comptes.

Finalités. Les procédures analytiques sont utilisées pour aider le commissaire aux comptes à planifier la nature, le calendrier et l'étendue des autres procédures d'audit. Par exemple, des variations importantes des charges de personnel entre deux exercices peuvent amener l'auditeur à étendre ses contrôles sur ce poste.

Elles peuvent être également utilisées en tant que contrôle sur la base comptable et également comme moyen de revue de la cohérence d'ensemble des comptes.

2. Mise en œuvre des procédures analytiques

Le commissaire aux comptes met en œuvre des procédures analytiques lors de la **prise de connaissance** de l'entité et de son environnement et de l'évaluation du risque d'anomalies significatives dans les comptes. À ce stade, l'utilisation de cette technique peut notamment lui permettre d'identifier des opérations ou des événements inhabituels.

Lorsque le commissaire aux comptes conçoit les contrôles de substance à mettre en œuvre, en réponse à son évaluation du risque, **il peut utiliser les procédures analytiques en tant que contrôles de substance**. C'est le cas par exemple lorsqu'il estime que ces procédures, seules ou combinées avec d'autres, sont plus efficaces que les seuls tests de détail.

Le commissaire aux comptes met en œuvre des procédures analytiques lors de la **revue de la cohérence d'ensemble des comptes**, effectuée à la fin de l'audit. L'application de cette technique lui permet d'analyser la cohérence d'ensemble des comptes au regard des éléments collectés tout au long de l'audit, sur l'entité et son secteur d'activité.

Lorsque les procédures analytiques mettent en évidence des informations qui ne sont pas en corrélation avec d'autres informations ou des variations significatives ou des tendances inattendues, le commissaire aux comptes

détermine les procédures d'audit à mettre en place pour élucider ces variations et ces incohérences.

Lorsque les procédures analytiques le conduisent à identifier des risques non détectés jusqu'alors, il apprécie la nécessité de compléter les procédures d'audit qu'il a réalisées.

3. Fiabilité des procédures analytiques

L'application de procédures analytiques se fonde sur l'hypothèse qu'il existe des liens entre les données et que ces liens subsistent jusqu'à preuve du contraire.

Forces. Leur existence fournit des éléments probants quant à l'exhaustivité, l'exactitude et la validité des données produites par le système comptable.

Faiblesses. Il est tout à fait possible que les procédures analytiques ne mettent pas en évidence des variations importantes, sources de problèmes, alors qu'en réalité une anomalie significative existe.

Degré de fiabilité. Le degré de fiabilité attribué par le commissaire aux comptes aux résultats des procédures analytiques variera en fonction du caractère significatif des éléments concernés. S'il s'agit d'éléments significatifs, il ne pourra accepter de se contenter de ces seules procédures analytiques. Toutefois, il peut se fier exclusivement sur ces procédures pour certaines rubriques de produits ou de charges lorsqu'elles n'ont pas individuellement une importance significative.

Si les procédures analytiques mettent en évidence des variations anormales, le commissaire aux comptes procèdera à des investigations pour obtenir des explications et des éléments corroborants satisfaisants. En premier lieu, il s'agira généralement de demandes d'informations et d'explications à la direction qu'il conviendra de recouper avec d'autres informations.

Annexe – Modèle de tableau de procédures analytiques

PROCÉDURES ANALYTIQUES					
LIBELLÉ	EXERCICE N K€	EXERCICE N-1 K€	VARIATION K€	%	RISQUE IDENTIFIÉ SIGNIFICATIF
CONCLUSION					

CHAPITRE 15

La sélection des éléments à contrôler et les sondages

On sait que le commissaire aux comptes a une obligation de moyens et non de résultats. Il est dans l'impossibilité de tout contrôler et c'est pour cela que sa démarche se fonde sur une orientation et une planification des travaux qui intégreront une sélection de diligences à effectuer en fonction du risque d'émettre une opinion erronée. Le contrôle exhaustif n'étant pas toujours possible, il conviendra donc de mettre en place, dans le cadre de l'audit des comptes, les tests de procédures ou les tests de détail sur lesquels portent les procédures d'audit.

La norme – NEP 530 – « Sélection des éléments à contrôler » définit les principes relatifs à l'utilisation des méthodes de sélection dans le cadre de l'audit des comptes. Par ailleurs, le Code de commerce fait référence aux sondages et le rapport général (document public) du commissaire aux comptes précise - dans la partie opinion sur les comptes annuels - : « *Un audit consiste à examiner, par sondages, les éléments probants justifiant les données contenues dans les comptes* ».

Le présent chapitre ne reprend pas l'exposé des principes de base des méthodes mathématiques de sondages. Nous ne reprenons ici que les principes généraux des méthodes de sondages et leur place dans la démarche du commissaire aux comptes pour l'obtention des éléments probants dans le cadre de l'actuel dispositif normatif de la CNCC. En complément, le lecteur pourra consulter la note d'information n° 18 de septembre 1991 de la CNCC ainsi qu'à l'ouvrage commun CNCC / OEC « *Le sondage : aide au contrôle des procédures* ».

1. Les méthodes de sélection d'éléments à contrôler

Lors de la conception des procédures d'audit à mettre en oeuvre, le commissaire aux comptes détermine, sur la base de son jugement professionnel, les méthodes appropriées de sélection des éléments à contrôler.

En fonction des caractéristiques de la population qu'il veut contrôler, il utilise une ou plusieurs des méthodes de sélection suivantes :

- la sélection de tous les éléments ;
- la sélection d'éléments spécifiques ;
- les sondages.

Sélection de tous les éléments. Cette méthode de sélection est principalement utilisée lorsque la population est constituée d'un petit nombre d'éléments.

Sélection d'éléments spécifiques. En fonction de la connaissance qu'il a acquise de l'entité et de son environnement et de son évaluation du risque d'anomalies significatives, le commissaire aux comptes peut décider d'utiliser cette méthode de sélection notamment lorsqu'il estime pertinent :

- de couvrir, en valeur, une large proportion de la population. Dans ce cas et lorsque les caractéristiques de la population le permettent, il sélectionne les éléments dont le montant est supérieur à un montant donné qu'il fixe pour cette sélection ;
- de contrôler des éléments inhabituels en raison de leur importance ou de leur nature.

Quelle que soit la méthode de sélection des éléments à contrôler qu'il retient, le commissaire aux comptes en fonction du résultat des procédures mises en oeuvre :

- apprécie si l'évaluation du risque d'anomalies significatives au niveau des assertions, qu'il avait définie pour cette population, reste appropriée ;
- conclut sur le caractère suffisant et approprié des éléments collectés ;
- tire les conséquences, sur sa mission, des anomalies identifiées.

2. Les sondages

Principe. Un sondage donne à tous les éléments d'une population une chance d'être sélectionnés. Les techniques de sélection d'échantillons dans le cadre de sondages peuvent être statistiques ou non statistiques.

Place des sondages dans l'audit des comptes. Les sondages peuvent être mis en œuvre aussi bien au niveau de *l'appréciation du contrôle interne* qu'au niveau du *contrôle des comptes*.

Pour la phase de vérification du contrôle interne, le commissaire aux comptes pourra souhaiter vérifier le fonctionnement d'une procédure et utiliser les sondages pour justement analyser le risque de non fonctionnement de la procédure de contrôle interne testée.

Dans la phase de vérification des comptes, les sondages pourront être utilisés pour les contrôles physiques et pour les contrôles par recoupements internes ou externes ; en fait à toutes les étapes de la collecte des éléments probants qui s'obtiennent en associant des tests de procédures et des contrôles substantifs.

A. L'échantillon

Pour définir un échantillon, le commissaire aux comptes prend en considération les objectifs du sondage et les attributs de la population à partir de laquelle l'échantillon sera sélectionné.

Sélection de la population (ensemble des données à partir desquelles le commissaire aux comptes sélectionne un échantillon et sur lesquelles il souhaite parvenir à une conclusion. Une population peut par exemple être constituée de tous les éléments d'un solde de compte ou d'une catégorie d'opérations).

La population choisie doit être adaptée à l'objectif du sondage en fonction de l'analyse des risques mesurée lors des autres étapes de la démarche d'audit. Si l'entreprise affiche de très mauvais résultats, il y a peut-être un risque de sur-évaluation du poste clients ; la population à analyser dans ce cas ne sera pas la même que dans la situation inverse. Pour augmenter son poste clients et son chiffre d'affaires l'entreprise a peut-être émis des factures sans contreparties contractuelles, il faudra alors rechercher les

LES PROCÉDURES, MÉTHODES ET OUTILS D'AUDIT

éléments (dont les paiements postérieurs à la clôture et les éventuels avoirs d'annulation des facturations « fictives »).

Taille de l'échantillon. Pour définir la taille d'un échantillon, le commissaire aux comptes détermine si le risque d'échantillonnage est réduit à un niveau faible acceptable. La taille de l'échantillon (déterminée selon une formule statistique ou non) dépend du niveau du risque d'échantillonnage que le commissaire aux comptes est prêt à accepter et non pas de la taille de la population. Plus il souhaite réduire ce risque, plus il augmente la taille de l'échantillon.

Le risque d'échantillonnage dépend du niveau de confiance (généralement retenu pour 95 %) et du degré de précision souhaité qui exprime le risque d'erreurs. Les tables statistiques donnent la correspondance entre le niveau de confiance et le degré de précision.

Le tableau suivant exprime le nombre de sondages à effectuer pour un niveau de confiance de 95 % avec une marge d'erreur théorique acceptable d'environ 1 % :

Population totale	Nombre de sondages à effectuer
200	158
500	300
1 000	430
3 000	602
5 000	654
10 000	700
15 000	717
20 000	726
25 000	731
50 000	742

Le commissaire aux comptes sélectionne l'échantillon de manière à ce que toutes les unités d'échantillonnage (par exemple des factures) de la population aient une chance d'être sélectionnées. L'échantillonnage statistique implique que les éléments de l'échantillon soient sélectionnés de manière aléatoire. Dans l'échantillonnage non statistique, le commissaire aux comptes fait appel à son jugement professionnel pour sélectionner ces éléments. Comme

l'échantillonnage a pour but de tirer des conclusions sur toute la population, il s'efforce de sélectionner un échantillon représentatif en choisissant les éléments qui ont des caractéristiques typiques de la population et se garde de tout a priori.

B. Conclusion du sondage

Lorsque le commissaire aux comptes a sélectionné des éléments d'une population par sondages, il tire du contrôle de ces éléments une conclusion sur toute la population.

Lorsque les résultats de ce contrôle révèlent des anomalies, il en apprécie la nature et la cause.

Selon qu'il estime qu'il s'agit d'une situation ponctuelle qui survient à partir d'un événement isolé ou qu'elle est représentative de situations similaires dans la population, il en apprécie les conséquences sur l'ensemble de la population.

L'évaluation des résultats du sondage reste une phase difficile pour laquelle l'auditeur doit suivre une méthodologie rigoureuse. Dans l'hypothèse où le taux d'anomalies excède celui qui était attendu, il conviendra de se demander si cette conclusion ne remet pas en cause les étapes précédentes de la démarche d'audit, comme par exemple l'évaluation du contrôle interne.

Le commissaire aux comptes analysera la nature et la cause des erreurs révélées par le sondage pour mesurer leurs conséquences possibles sur l'objectif du sondage et sa place dans la démarche d'audit.

Il conviendra également d'extrapoler les erreurs relevées dans l'échantillon sur l'ensemble de la population pour mesurer toutes les conséquences de cette situation en regard de l'objectif spécifique du sondage et des deux autres aspects de la démarche d'audit

Les résultats du sondage sont influencés par le risque d'échantillonnage. Le commissaire aux comptes peut étendre la taille de l'échantillon, tester un autre aspect de la procédure ou modifier les contrôles substantifs sur les postes correspondants.

MINI CAS PRATIQUE (D'APRÈS DESCF)

Votre responsable s'est aperçu par une étude statistique sur des missions antérieures que :

- si une écriture a été correctement passée, il y a 95 % de chances pour qu'elle soit acceptée par le réviseur ;
- si une écriture est fautive, il existe 80 % de chances pour qu'elle soit détectée ;
- on a pu constater par le passé que 80 % des écritures sont correctement passées.

Ainsi :

- **Quelle est la probabilité pour que le réviseur déclare une écriture quelconque fautive ?**
- **Quelle est la probabilité pour que le réviseur déclare à tort qu'une écriture est fautive ?**
- **Quelle est la probabilité d'une décision erronée du réviseur ?**

Un contrôle d'écriture peut entraîner les quatre situations suivantes :

- 1) une écriture juste est considérée comme juste ;
- 2) une écriture juste est considérée comme fautive ;
- 3) une écriture fautive est considérée comme fautive ;
- 4) une écriture fautive est considérée comme juste.

Le réviseur commettra une erreur dans les cas 2 et 4.

Compte tenu des études statistiques faites sur des missions antérieures, la probabilité de se trouver dans l'un des quatre cas est la suivante :

- cas 1 : $95 \% \times 80 \% = 76 \%$;
- cas 2 : $5 \% \times 80 \% = 4 \%$;
- cas 3 : $80 \% \times 20 \% = 16 \%$;
- cas 4 : $20 \% \times 20 \% = 4 \%$.

Probabilité pour que le réviseur déclare une écriture quelconque fautive ?

La probabilité pour que le réviseur déclare une écriture fautive correspond aux cas 2 et 3 soit : $4 \% + 16 \% = 20 \%$.

Probabilité pour que le réviseur déclare à tort qu'une écriture est fautive ?

La probabilité pour qu'un auditeur déclare à tort qu'une écriture est fautive est égale au rapport entre la probabilité de déclarer des écritures exactes fautes

LES MÉTHODES DE SONDAGE

et la probabilité totale de déclarer des écritures fausses.

Cela donne : cas 2 / (cas 2 + cas 3), soit : $4 \% / (4 \% + 16 \%) = 20 \%$.

Probabilité d'une décision erronée du réviseur ?

Une décision est erronée lorsqu'elle correspond aux cas 2 et 4. La probabilité de prendre une telle décision est de : $4 \% + 4 \% = 8 \%$.

Copyright © 2007 Gualino.

Zine El Abidine Sebaa

41.105.120.165 05/11/2010 22:47:44

CHAPITRE 16

Les contrôles physiques

Pour le commissaire aux comptes, un des moyens les plus efficaces pour contrôler l'existence de certaines informations consiste à vérifier leur réalité physique (inspection).

De même, pour s'assurer de l'application effective d'une procédure de contrôle interne, l'observation physique peut se révéler fort utile.

1. Définition et éléments sur lesquels ce contrôle peut être effectué

Il convient de distinguer l'inspection de l'observation physique :

l'inspection : technique consistant à examiner des livres comptables, des documents ou des actifs physiques. Bien entendu, l'inspection d'actifs physiques ne saurait en aucun cas se suffire à elle-même. En effet, elle apportera un élément d'information sur l'existence mais aucunement sur la valeur d'un bien. Elle peut néanmoins constituer une indication sur l'appréciation de la valeur en regard par exemple de l'état d'un stock ou de celui d'une immobilisation ;

l'observation physique : technique consistant à examiner un processus ou la façon dont une procédure est exécutée par d'autres personnes, par exemple : l'observation par le commissaire aux comptes de la prise d'inventaire par le personnel de l'entité (comptage et relevé physique) ou examen de procédures de contrôle ne laissant aucune trace matérielle.

En fait, l'inspection et l'observation physique font partie de la collecte des éléments probants qui permettent au commissaire aux comptes, tout au long de sa mission, de réunir des éléments suffisants et appropriés lui permettant d'exprimer une opinion sur les comptes qui ne soit pas erronée.

2. Intérêt et limites

Intérêt de l'inspection. L'inspection va avoir pour objectif la confirmation de l'existence d'un élément d'actif. Cette démarche est essentielle dans l'approche du commissaire aux comptes. En effet, les travaux de l'auditeur ne sauraient se limiter à un recoupement entre les éléments issus des données comptables et des tableaux de justification de ces données. L'auditeur devra vérifier sur le terrain la réalité physique des rapprochements qu'il a préalablement effectués.

Intérêt de l'observation physique. L'observation physique permet de s'assurer que les procédures de contrôle interne mises en place au sein de l'entité sont effectivement appliquées.

Limites. L'inspection et la vérification physique sont généralement assez consommatrices en temps. Il conviendra de les utiliser en regard de l'importance du poste que l'on souhaite vérifier et de son incidence sur le risque d'exprimer une opinion incorrecte. Ainsi, si les stocks sont marginaux par rapport au total de l'actif, et si leurs variations ont une incidence négligeable sur le résultat, la vérification physique sera inutile. Mais dans d'autres cas, la vérification physique des stocks (inspection) et le contrôle de l'application effective de la procédure de prise d'inventaire (observation physique) vont pouvoir s'avérer extrêmement précieux.

3. Application des contrôles physiques sur les actifs

Les inspections et vérifications physiques peuvent s'appliquer à différents postes d'actifs. Nous étudierons successivement leur intérêt pour les immobilisations, les stocks et les espèces en caisse.

Immobilisations. L'inspection peut concerner des éléments corporels ou incorporels :

– pour les éléments corporels, la méthode peut s'appliquer sur toutes les lignes de l'actif. Sur les terrains, l'inspection sera plus utile comme élément

LES CONTRÔLES PHYSIQUES

d'appréciation de la valeur (proximité d'une route ou d'une construction dégradant la valeur) que comme élément de confirmation de la propriété foncière du terrain, qui pourra plus utilement être vérifiée par la confirmation directe au cadastre. Pour les bâtiments, l'inspection permettra de vérifier l'existence de la construction mentionnée dans les tableaux d'immobilisations et également d'apprécier la valeur de celle-ci, en regard de la politique d'amortissements et de provisions pratiquée par l'entreprise. La méthode sera particulièrement utile pour les autres immobilisations corporelles et utilisée lors de l'appréciation du contrôle interne pour vérifier le bon fonctionnement des procédures de l'entreprise quant à la gestion des immobilisations. Ces procédures supposent un contrôle rigoureux des existants physiques par un système approprié d'identification des immobilisations. Aujourd'hui, des logiciels informatiques permettent avec des systèmes de codes-barres de repérer les immobilisations et leurs emplacements (ateliers, entrepôts, bureaux, ...). Il conviendra alors de prendre en compte cet environnement informatique pour les immobilisations dans la démarche d'audit ;

- ***l'inspection peut également être utile pour les éléments incorporels.*** En effet l'entreprise peut immobiliser des charges relatives à des logiciels créés, pour lesquels l'observation réelle des fonctionnalités pourrait s'avérer particulièrement révélatrice de la qualité de l'outil ainsi créé. Il en sera de même pour les frais de recherche et de développement. L'observation physique de la réalité des projets peut s'avérer fondamentale pour analyser la valeur réelle de ces comptabilisations. Le commissaire aux comptes ne devra jamais se laisser convaincre par un dossier, quelle que soit la qualité de celui-ci. L'observation et les questionnements de bon sens restent irremplaçables dans la démarche d'audit.

Stocks. L'inspection des stocks et la présence du commissaire aux comptes à l'inventaire constituent des éléments fondamentaux de la démarche d'audit si les stocks sont significatifs. On connaît l'importance d'une variation des stocks sur le résultat de l'entreprise.

Le rôle principal du commissaire aux comptes sera de vérifier physiquement les quantités et la qualité des produits en stock. L'analyse critique des procédures d'inventaire sera préalable aux travaux spécifiques au moment de l'inventaire. La situation sera différente si l'entreprise dispose d'un inventaire permanent ou non.

LES PROCÉDURES, MÉTHODES ET OUTILS D'AUDIT

Si l'entreprise dispose d'un système d'inventaire permanent, le rôle du commissaire aux comptes consistera à vérifier le bon fonctionnement des procédures en s'assurant que les fiches de stocks comportent bien tous les mouvements en vérifiant les entrées et sorties avec les bordereaux correspondants. L'analyse des programmes informatiques sera dans un certain nombre de cas indispensable à cette démarche d'audit. Durant la phase d'inventaire, son travail consistera à vérifier que les procédures définies sont mises en application. Il conviendra, à cette étape de vérifier la qualité des comptages en les recontrôlant par tests.

En l'absence d'inventaire permanent, l'auditeur devra, au-delà de sa présence à la clôture (en cas de stocks significatifs) au moment du comptage, vérifier avec les données issues du contrôle de gestion, la cohérence des stocks de fin d'année et la cohérence des variations inscrites au compte de résultat.

Caisse. Les contrôles physiques sont également possibles sur les espèces en caisse. Il conviendra de vérifier les soldes en comptabilité, les inventaires de caisse et la réalité physique des espèces figurant en caisse même si ce contrôle est décalé par rapport à la date de clôture.

CHAPITRE 17

Les contrôles par recoupements internes

Parmi les techniques du contrôle externe et afin de collecter suffisamment d'éléments permettant d'exprimer une opinion correcte sur les comptes, le commissaire aux comptes combinera des tests de procédure et des contrôles substantifs. Les recoupements internes seront forts utiles, mais parfois insuffisants pour vérifier l'authenticité d'une opération. Ces contrôles prendront corps dans les différents cycles de la phase de contrôle des comptes. Les dossiers de travail généralement utilisés par les commissaires aux comptes permettent cette réalisation concrète par cycles. Les contrôles par cycles offrent l'avantage de correspondre aux grandes fonctions de l'activité de l'entreprise et réalisent un lien entre les postes du compte de résultat et les postes correspondants du bilan. Les cycles ventes/clients, achats/fournisseurs, personnel/organismes sociaux, ... permettront la réalisation de ces contrôles.

A titre d'exemple, nous développerons succinctement quelques recoupements internes possibles pour les charges de personnel et pour les taxes sur le chiffre d'affaires.

1. Les charges de personnel

Finalité des contrôles. En amont des recoupements internes relatifs au cycle du personnel interviennent les tests de procédure liés à l'évaluation des risques par l'analyse du contrôle interne du cycle personnel. Ils ont pour

principal objectif le contrôle des procédures de paye et de gestion des effectifs. À ce niveau, les risques sont nombreux. Ils peuvent avoir pour origine une mauvaise application du droit du travail qui est particulièrement complexe ou même des malversations comme le paiement de salaires à des collaborateurs qui auraient quitté la société ou qui n'y exerceraient pas ou plus d'activité. Le versement d'augmentations de salaires ou de primes nécessite également des procédures rigoureuses de contrôle interne pour valider toutes les autorisations nécessaires. Des procédures analytiques pourront également être mises en œuvre pour mesurer les corrélations entre les variations de masse salariale et les variations de charges sociales. Si l'entreprise a des effectifs très importants, l'analyse des causes des variations de la masse salariale pourrait se révéler également riche d'enseignements. Tous les commissaires aux comptes disposent de dossiers de travail qui comportent, tant pour la phase d'évaluation du contrôle interne que pour celle du contrôle des comptes, de nombreux « *check-list* » leur permettant de procéder méthodiquement à toutes ces diligences.

Mais le commissaire aux comptes garde toute sa faculté d'appréciation des contrôles à mettre en œuvre en fonction de l'analyse des risques spécifiques à chaque situation. Si le risque d'emploi fictif est possible, il faudra alors compléter par des contrôles physiques dans la mesure du possible les recoupements internes. Ainsi, la vérification nominative des salariés figurant sur la DADS (Déclaration Annuelle des Données Sociales) avec la liste téléphonique et avec le nom des personnes sur les portes des bureaux a pu être utilisé.

Exemple d'un recoupement interne. Le recoupement interne systématiquement utilisé par le commissaire aux comptes consiste à rapprocher le total des salaires payés à chaque salarié figurant sur la déclaration annuelle des données sociales (DADS) avec les comptabilisations. Il s'agit du classique rapprochement « Masse salariale comptabilisée – DADS ». Différents points de contrôle sont possibles, le montant global des rémunérations – le brut fiscal –, la base sécurité sociale, les frais professionnels, les avantages en nature, la taxe sur les salaires... Le tableau, ci-après, fournit un exemple de rapprochement possible :

LES CONTRÔLES PAR RECOUPEMENTS INTERNES

Rapprochement Comptabilité / DADS

N°	Libellé	Montant
6411	Salaires, appointements, commissions de base	
6412	Congés à payer	
6413	Primes et gratifications	
6414	Indemnités et avantages divers	
TOTAL DES SOLDES EN COMPTABILITÉ + RÉMUNÉRATIONS 1/01 N-1 /début exercice comptable – RÉMUNÉRATIONS 1/01 N-1 /fin exercice comptable TOTAL DES SOLDES ANNÉE CIVILE		

TOTAL	<u> DADS1</u>	
TOTAL	LIVRE DE PAIE	

ÉCARTS	
Comptabilité / DADS1	
Comptabilité / Livre de paie	
DADS1 / Livre de paie	

Une expérience de la gestion de paye peut s'avérer fort utile pour le travail de révision des comptes sur le cycle personnel ; c'est tout l'intérêt de la pratique et de l'expérience des cabinets qui traitent à la fois de l'expertise comptable pour certains clients et du commissariat aux comptes pour d'autres. Les travaux s'enrichissent mutuellement pour donner au commissaire aux comptes et à ses collaborateurs une dextérité permettant de déjouer les multiples pièges de cette phase de contrôle des comptes.

2. La taxe sur le chiffre d'affaires (TVA)

Un autre recouplement interne possible concerne la taxe sur le chiffre d'affaires. Il conviendra de vérifier à partir d'un tableau récapitulatif des déclarations mensuelles que le montant global de la TVA déclarée correspond bien à celui qui aurait dû l'être à partir d'un calcul global effectué sur les comptes de chiffre d'affaires.

Bien entendu, la vérification du total annuel des bases avec le montant des ventes sera différent pour le cas où l'entreprise réalisera des prestations de services (TVA sur encaissements) et celui où elle réalise des livraisons de biens (TVA sur les débits).

De même, il sera possible de rapprocher la TVA récupérée avec les investissements et les charges qui l'auront généré.

Le tableau, ci-après, fournit un exemple de tableau de recouplement interne possible permettant de rapprocher le chiffre d'affaires encaissé avec la TVA collectée déclarée dans les sociétés où la TVA est collectée à l'encaissement (prestations de services).