

THEORIES DE L'AUDIT EXTERNE

Chapitre 1 – Rappel des caractéristiques et de la définition de l'audit externe

David Carassus

Maître de conférences en Sciences de Gestion

Diplômé d'expertise comptable

www.univ-pau.fr/~carassus



SOMMAIRE

CHAPITRE I **Rappel des caractéristiques et de la définition de l'audit externe**

CHAPITRE II **Cadres d'analyse théorique de l'audit externe**

CHAPITRE III **Etat des recherches sur le rôle de l'audit externe public**

CHAPITRE IV **Perspectives de recherche en audit externe**

CHAPITRE I – Rappel des caractéristiques et de la définition de l'audit externe

- **Une logique guidée par l'obligation de reddition des comptes**
- **Une approche par les systèmes fondée sur une analyse des risques**
- **Des fonctions de contrôle et d'information**

CHAPITRE I.1 : Une logique guidée par l'obligation de reddition des comptes

L'audit externe en tant que moyen répondant à l'obligation de reddition des comptes

- Lien entre accountability et audit : l'audit complète la diffusion d'une information financière, en tant qu'élément principal du compte rendu

« l'obligation de reddition des comptes passe par l'analyse indépendante d'un tiers extérieur à la relation, par la communication à des personnes autres que les personnes ayant déléguées leur pouvoir, possédant les capacités de faire des critiques franches » (STEWART, 1984, p. 13).

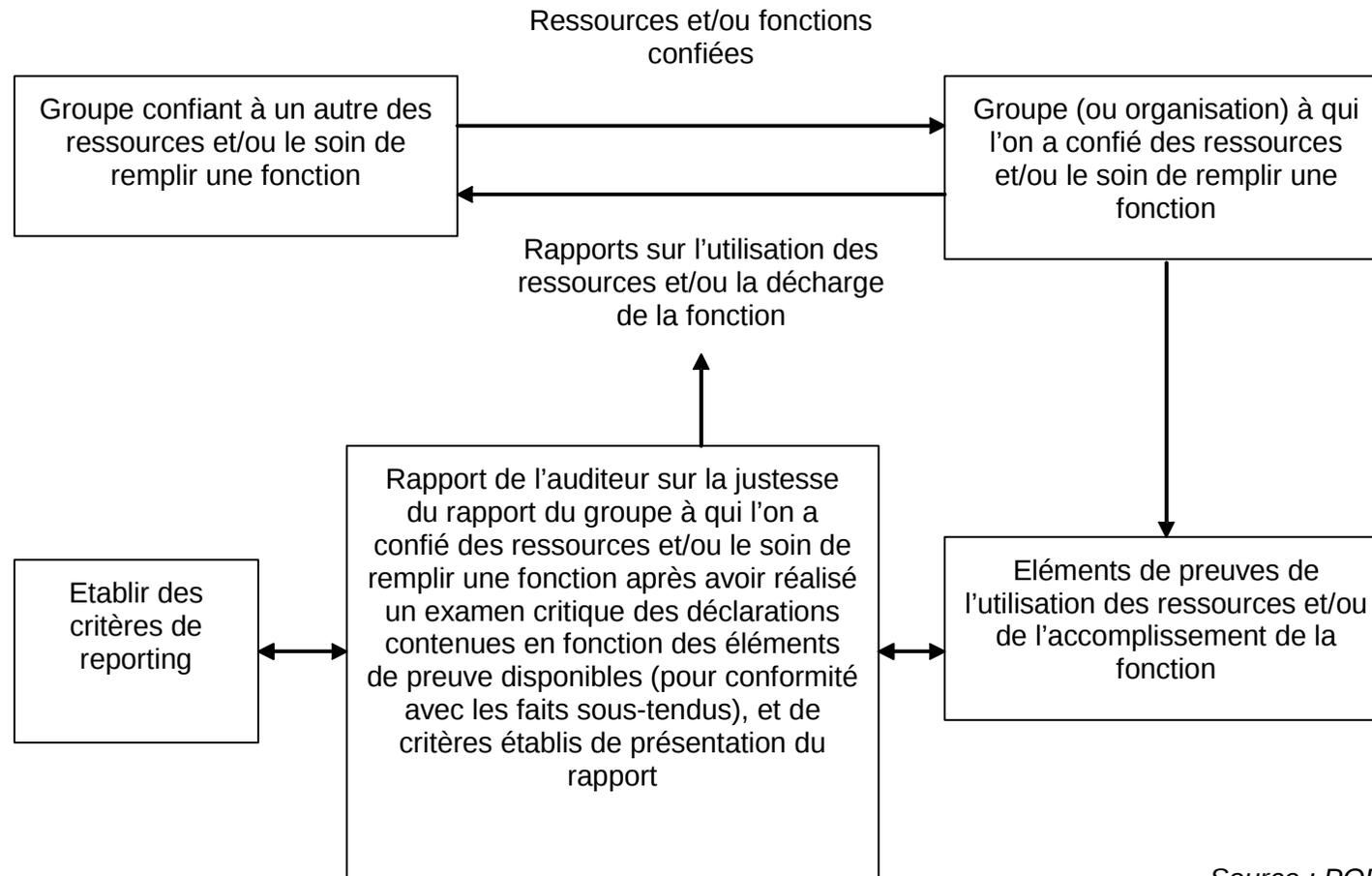
- Définition de l'audit liée à l'accountability :

« processus effectué pour s'assurer que le rapport dressé sur l'exercice de la responsabilité déléguée est exact et fidèle » (FCVI, 1994, p. 13).

« Il constitue une troisième partie dans la relation entre l'émetteur des états financiers et ceux qui s'appuient sur ces états » (COHEN COMMISSION¹).

¹ « The Commission on Auditors' Responsibilities », Report of Tentative Conclusions, New York : The Commission, 1977, p.4, in Mc MICKLE, 1978.

Figure : Les parties à l'audit externe



Source : PORTER et al., 1996

CHAPITRE I.2 : Une approche par les systèmes centrée sur l'analyse des risques

Evolution globale de la méthodologie de l'audit : une approche par les sorties à une approche par les systèmes permettant une application à tous les types d'audit

D'une approche par les sorties à une approche par les systèmes

- Origine de l'audit jusqu'aux années 1920 : approche par les **sorties**

techniques de l'audit externe = **contrôles détaillés** + préoccupation de l'exactitude arithmétique et de la correspondance entre les comptes et les montants au bilan

= **vérification**, le plus souvent exhaustive, des transactions et des enregistrements comptables.

= **pointage** de toutes les écritures comptables présentes dans les livres par rapprochement avec les documents sources.

= **full audit**, leur permettant de vérifier l'exactitude des comptes mais ne prouvant souvent que le bon équilibre algébrique d'une comptabilité en partie double.

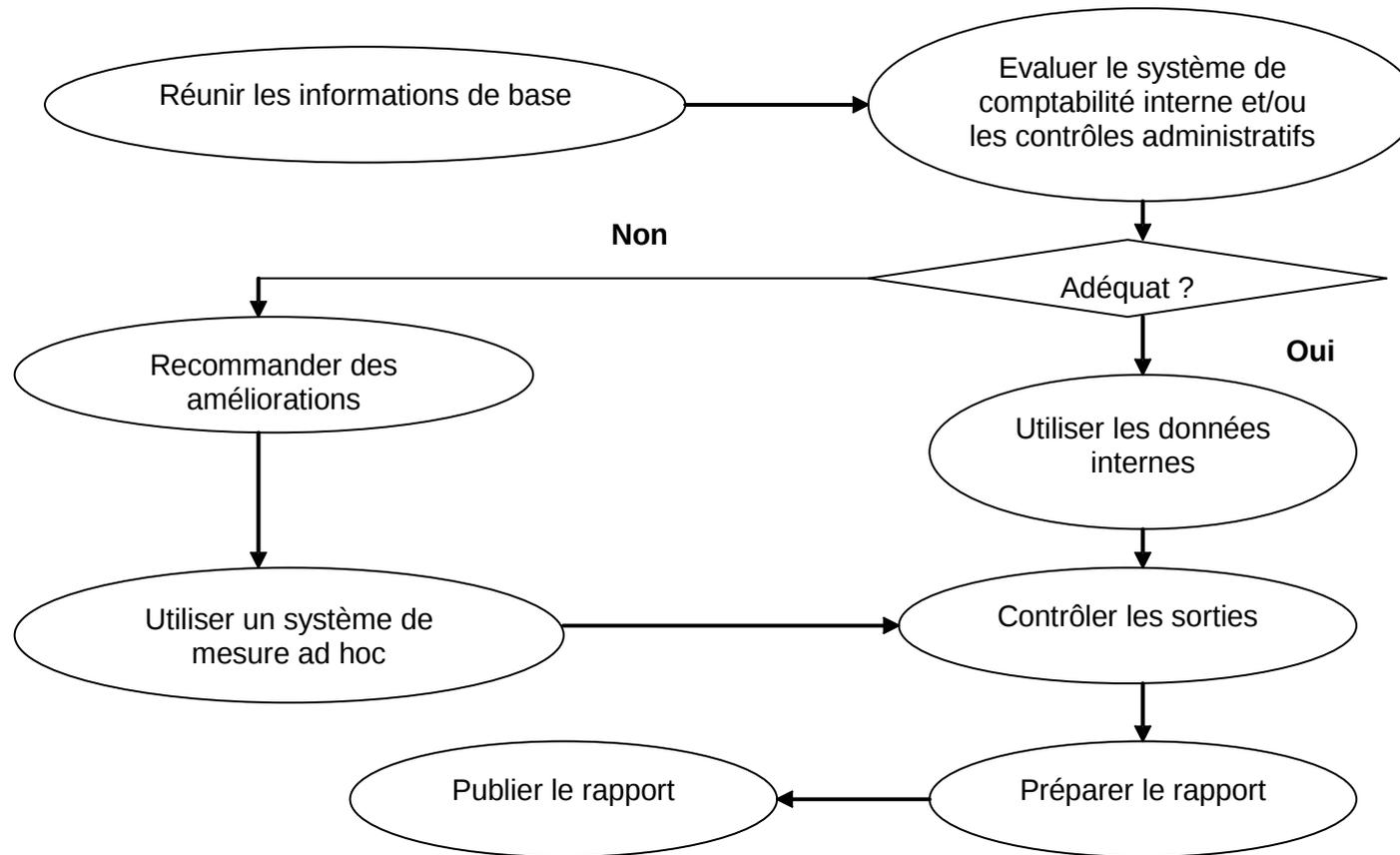
- A partir des années 1920: passage progressif à une approche par les systèmes
 - **Changement du contexte économique** : augmentation du volume des transactions et des enregistrements comptables à vérifier, découverte de fraudes importantes mettant en cause la responsabilité des auditeurs aux Etats-Unis
 - **Mise en évidence des limites de l'approche par les sorties dans ce contexte** :

« rapidement onéreuse lorsque le nombre et la complexité des opérations croît dans l'entité, et que pour former son jugement, l'auditeur doit contrôler un pourcentage significatif de transactions » (BETHOUX et al., 1986, p. 148).

- **Prédilection d'une approche plus globale par les systèmes**
 - préférence du **contrôle analytique** au pointage détaillé.
 - justification du **choix des échantillons** par les auditeurs sur la base des contrôles effectués au sein de l'organisation auditée.
 - analyse et l'évaluation du **contrôle interne** pour l'orientation de l'audit.
 - utilisation de moyens de vérification axés sur les **statistiques**.
 - **analyse des risques** englobant l'activité de l'organisation auditée

Une démarche générale commune aux audits externes légaux

Figure : La démarche de l'audit externe



Source : MALAN et al. (1984)

CHAPITRE I.3 : Des fonctions de contrôle et d'information

Vers une définition générale de l'audit externe

- Premières définitions de l'audit externe : influencées par ses finalités originelles.

AICPA² : «*l'objectif d'un examen des états financiers par des auditeurs indépendants est l'expression d'une opinion sur la justesse avec laquelle ils présentent la situation financière, les résultats d'exploitation et les changements de positions financières en conformité avec des principes comptables généralement acceptés* ».

Limites : remise en cause au cours des années 1970-1980 par les nouvelles formes de l'audit externe légal.

- Définition / domaines spécifiques (public)

GAO : «*pour décrire le travail effectué par des comptables dans l'examen de rapports financiers mais aussi le travail effectué en passant en revue (a) la conformité avec les lois et régulations applicables, (b) l'efficience et l'économie des opérations, et (c) l'efficacité dans l'obtention des résultats des programmes* ».

² In Mc MICKLE, 1978, p. 63.

- Définition / objet de l'audit: information produite par l'organisation ou l'organisation elle-même

WILL (1995, p. 20) : « l'audit est compris, de façon générique, comme une appréciation indépendante, critique et compréhensive de l'information ».

PORTER et BURTON³ : « l'examen professionnel d'informations par une tierce personne, autre que celle qui les prépare ou les utilise, dans 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 ».

FCVI (1994, p. 13), la vérification est « une évaluation des systèmes et pratiques de gestion ou une évaluation des déclarations de la direction en matière de performance qui permet de déterminer la fidélité de l'information communiquée ».

MIKOL (1992, p 483) observe que « l'audit est fondamentalement une étude critique qui a pour objet la vérification des comptes de l'entreprise et la qualité de sa gestion. La vérification des comptes dans le but de certification est appelée **audit financier** et l'étude d'une entreprise dans le but d'améliorer ses performances est appelée **audit opérationnel** ».

- Définition / démarche de l'audit: contrôle interne, normes d'audit

BOUQUIN (1989a, p. 194) : « le travail consistant à étudier et évaluer le contrôle interne ou certains de ces aspects, ainsi que les performances que l'on en attend ».

³ In BETHOUX et al., 1986, p. 21.

BECOUR et BOUQUIN (1991) : « l'activité qui applique en toute indépendance des procédures cohérentes et des normes d'examen en vue d'évaluer l'adéquation, la pertinence, la sécurité et le fonctionnement de tout ou partie des actions menées dans une organisation par référence à des normes ».

IFACI (Institut Français des Auditeurs Consultants Internes) : « démarche spécifique d'investigation et d'évaluation à partir d'un référentiel, incluant un diagnostic et conduisant éventuellement à des recommandations ».

Limites : visions partielles

- Définition plus générale :

American Accounting Association (1971)⁴ : « le processus qui consiste à réunir et à évaluer de manière objective et systématique les **preuves** relatives aux **déclarations** visant les faits et événements économiques, de manière à garantir la correspondance entre ces déclarations et les **critères admis**, et à **communiquer** le résultat de ces investigations aux utilisateurs intéressés ».

Limites :

- L'**approche** de l'audit externe orientée par l'analyse des contrôles internes n'est pas évoquée,
- l'audit externe n'est pas explicitement envisagé comme un moyen permettant de répondre à l'**obligation de reddition des comptes**,
- l'**objet** de l'audit externe est seulement constitué par les déclarations de l'organisation auditée. Or, même si les informations constituent la plupart du temps le sujet de l'audit, il n'est pas exclu que les événements à l'origine de ces informations ne le soient pas eux-mêmes

⁴ In KELL et al., 1989, p. 4.

- Proposition d'une définition normative

L'audit externe peut être défini comme un moyen de contrôle guidé par l'évaluation des sécurités internes de l'organisation permettant de répondre à l'obligation de reddition des comptes par la communication à toutes les parties prenantes de l'audité d'une opinion indépendante et compétente sur son activité et/ou sur ses déclarations prenant la forme d'une comparaison à des critères préétablis et pouvant faire l'objet de recommandations.

L'audit externe en tant que moyen de contrôle et d'information

- Lien entre contrôle et audit

- l'audit externe est défini comme un moyen de contrôle organisationnel.

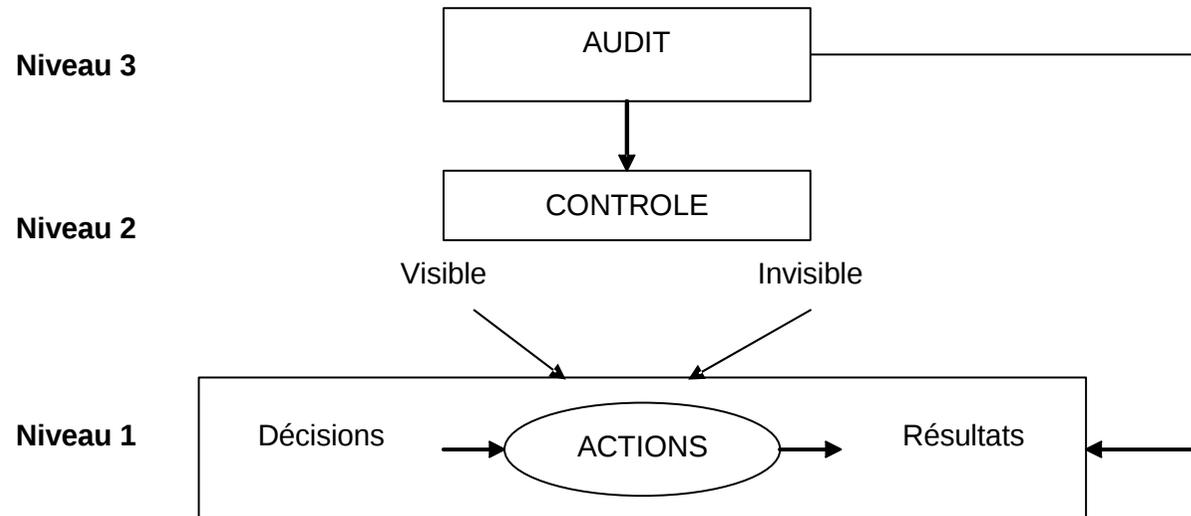
: constitue un des dispositifs, une des sécurités de l'organisation permettant de maîtriser l'activité de celle-ci avec des formes différentes :

! forme d'une vérification de la régularité et de la sincérité,

! forme d'une appréciation de l'efficience, de l'efficacité ou de la satisfaction,

- l'audit externe s'appuie, dans sa démarche générale, sur les contrôles internes de l'organisation

Figure : Le lien méthodologique entre le contrôle et l'audit externe



Source : BOUQUIN, 2001, p. 33

« Ce dernier (l'audit) est une activité dont la finalité est de vérifier que les actions sont conformes à ce qu'elles devraient être (...). Cette vérification passe par une évaluation du contrôle organisationnel, dont la qualité fournit une preuve indirecte, et par un examen des actions elles-mêmes, habituellement par échantillonnage » (BOUQUIN, 2001, p. 33).

L'audit externe = moyen de contrôle dominant compris comme un des contrôles de l'organisation fondé sur l'évaluation des contrôles existants.

- Lien entre information et audit
 - L'information constitue un des **objets** de l'audit externe

BETHOUX et al. (1986, p. 22) remarquent, en effet, que « *l'audit porte, en règle générale, sur des informations relatives à des faits (très rarement sur les faits eux-mêmes)* ».

Les auteurs ajoutent que les **types d'audit externe** existants sont largement influencés par le **type d'information** auditée. « *L'audit financier porte sur les états financiers de l'entité (...). L'audit opérationnel porte en règle générale sur des informations relatives aux opérations* ».

- L'information constitue une des **fonctions** de l'audit externe

l'auditeur produit, en effet, de l'information sur la base d'une information déjà existante :

- " *en interne, il constitue un **facteur d'amélioration de l'information et/ou d'une situation,***
- " *en externe un **facteur d'évaluation et de jugement d'une responsabilité déléguée.***

L'audit externe = moyen de d'information validant l'information produite par l'organisation