

Qu'est ce que l'audit ?

L'audit est une **démarche cohérente de contrôle** qui conduit à **délivrer une opinion** sur ce qui en fait l'objet, par rapport au **référentiel applicable**.

Cette opinion doit être exprimée de manière claire et circonstanciée.

- Un audit est un **examen critique, progressif, méthodique et constructif** ;
- dans le second cas, on le définira comme un **processus d'accumulation d'éléments probants nécessaires et suffisants**.

Quelle que soit l'analyse retenue, un audit est mené avec discernement par un **professionnel indépendant**, en vue de délivrer une opinion attendue sur la matière contrôlée.

DEMARCHE DE CONTRÔLE

Toute démarche d'audit suppose la mise en œuvre d'une méthodologie prédéfinie à laquelle les auditeurs doivent se soumettre. C'est la réalisation d'un ensemble de travaux effectués suivant des modalités précises qui valide l'opinion qui sera émise.

DELIVRANCE D'UNE OPINION

La conclusion d'une mission d'audit est l'opinion émise. Cette dernière a une dimension relative puisqu'elle s'entend par rapport au référentiel applicable.

REFERENTIEL

Un référentiel est un ensemble de critères d'appréciation, un ensemble de tâches à effectuer, un ensemble de normes à appliquer. Dans le cadre de l'audit, c'est un **ensemble de références qui permettent de formuler une opinion**.

Une mission d'audit des comptes a pour objectif de permettre au commissaire aux comptes de formuler une opinion exprimant si ces comptes sont établis, dans tous leurs aspects significatifs, conformément au référentiel comptable qui leur est applicable. Cette opinion est formulée, selon les dispositions prévues par l'article L. 225-235 du Code de Commerce en termes de Régularité – Sincérité – Image fidèle.

Diligences – Ensemble de procédures et de techniques de travail mises en œuvre par le commissaire aux comptes dans le cadre de sa mission.

L'opinion est exprimée dans un RAPPORT. La formulation de l'opinion dépend du niveau d'assurance :

- A un niveau d'assurance raisonnable correspond une formulation positive : Commissaire aux comptes « Nous certifions... »
- A un niveau d'assurance modérée correspond une formulation négative : « Nous n'avons pas relevé d'éléments de nature à remettre en cause... »

Une mission d'audit doit atteindre un niveau d'assurance raisonnable qui se traduit dans le rapport par une expression positive.

AUDIT ET ANALYSE DES RISQUES

En audit comptable et financier, l'auditeur doit prendre en compte les risques liés à l'entité et ceux qui sont liés à son activité propre.

Le risque lié à l'entité auditée est le risque d'anomalies significatives avec ses deux dimensions risque inhérent et risque lié au contrôle.

Le risque lié à l'activité d'audit est le risque de non-détection, qui doit être géré par l'auditeur en fonction du précédent.

1 LE RISQUE D'ANOMALIES SIGNIFICATIVES

Il comprend le risque inhérent et le risque lié au contrôle :

1.1 LE RISQUE INHERENT

Le risque inhérent correspond à la ***possibilité que sans tenir compte du contrôle interne qui pourrait exister dans la société, une anomalie significative se produise dans la comptabilité.***

Risque de survenance d'erreurs et d'irrégularités dans les comptes annuels avant toute action du contrôle interne.

- Risques liés à l'environnement
- Risques liés au secteur d'activité
- Risques liés à la nature et au montant des opérations

1.2 LE RISQUE LIE AU CONTRÔLE INTERNE

Le risque lié au contrôle correspond au ***risque qu'une anomalie significative ne soit ni prévenue, ni détectée par le contrôle interne de l'entité et donc non corrigée en temps voulu.***

Le risque lié au contrôle correspond aux faiblesses du contrôle interne ou à ses défaillances. Est en cause l'efficacité de la prévention ou de la détection et de la correction des anomalies significatives par les systèmes comptables et de contrôle interne de l'entité.

COMPLEMENT : LES ANOMALIES SIGNIFICATIVES

Les anomalies significatives sont au cœur des travaux de l'auditeur.

a) définition de l'anomalie significative

Il est important de ne pas perdre de vue que l'objectif de l'audit comptable et financier est de certifier (mission légale du commissaire aux comptes) ou attester (mission contractuelle de l'expert-comptable) que les états financiers sont réguliers, sincères et donnent une image fidèle du patrimoine, de la situation financière et des résultats de l'entité.

L'auditeur doit donc pouvoir conclure que les informations financières publiées ne comportent pas d'anomalies significatives.

Une anomalie significative est une **information comptable ou financière inexacte, insuffisante ou omise, en raison d'erreurs ou de fraude, d'une importance telle que, seule ou cumulée avec d'autres, elle peut influencer le jugement de l'utilisateur d'une information comptable et financière.**

Les erreurs peuvent avoir diverses origines ; l'auditeur a pour mission de détecter leur éventuelle présence, de les analyser et d'en mesurer l'impact sur les comptes.

Les résultats de ces travaux lui permettent de se faire une opinion sur la qualité des informations comptables et financières.

b) caractère significatif de l'anomalie

Le caractère significatif d'une information s'apprécie **par rapport à seuil plutôt qu'à un critère qualitatif que cette information doit posséder pour être utile.**

c) les erreurs

Les sources d'erreurs sont diverses. Pour bien identifier une erreur et en mesurer l'impact, il faut pouvoir en déterminer la cause ; les définitions suivantes ont été retenues dans le lexique de la CNCC :

- **Non-respect d'une règle comptable** : résulte d'omissions ou actes commis par l'entité, de manière délibérée ou non, qui enfreignent les textes légaux ou réglementaires en vigueur

EXEMPLES SUR LE NON-RESPECT D'UNE REGLE COMPTABLE

Non-respect d'une règle de comptabilisation

OPERATION COMPTABILISEE SUR UNE MAUVAISE PERIODE

Une entreprise clôt ses comptes le 31 décembre ; une démarche commerciale commencée en septembre s'est conclue fin décembre N par un accord oral du client. Le bon de commande signé n'est arrivé que le 4 janvier N+1 ; il est daté du 2 janvier ; la vente est comptabilisée dans les comptes de l'exercice N.

Cette comptabilisation n'est pas conforme au principe de séparation des exercices et à la règle de comptabilisation des produits (le fait générateur est la livraison).

Non-respect d'une règle d'évaluation

OPERATION COMPTABILISEE SUR LA BONNE PERIODE MAIS PAS POUR LE BON MONTANT

Une marque commerciale a été acquise au cours de l'exercice N ; la fiche de cette immobilisation a été classée avec celle des logiciels ; la marque a donc été amortie sur 3 ans, sans que cet amortissement soit économiquement justifié.

Les immobilisations au bilan (ainsi que les amortissements) ne sont pas correctement évaluées.

Non-respect d'une règle de présentation

REGLES DE COMPTABILISATION ET D'EVALUATION ONT ETE RESPECTEES MAIS LES COMPTES UTILISES NE SONT PAS CORRECTS ET LA PRESENTATION DU BILAN OU DU COMPTE DE RESULTAT EST ERRONEE

Pour établir les comptes, le comptable reprend les soldes des différents comptes bancaires, dont certains sont créditeurs avec les disponibilités.

Le principe de non-compensation n'est pas respecté, les soldes créditeurs de banque doivent être présentés au passif du bilan et pas à l'actif.

- **Erreur** : inexactitude involontaire contenue dans les comptes
- **Inexactitude** : traduction comptable ou représentation d'un fait non conforme à la réalité ; elle peut résulter d'un acte volontaire ou involontaire et avoir, ou non, une incidence sur les comptes
- **Irrégularité** : non-conformité aux textes légaux ou réglementaires, aux principes édictés par le référentiel comptable applicable.

d) les fraudes (ISA 240)

La CNCC donne la définition suivante de la fraude : Acte intentionnel commis par un ou plusieurs dirigeants, personnes constituant le gouvernement d'entreprise, employé ou tiers, impliquant des manœuvres dolosives dans l'objectif d'obtenir un avantage indu ou illégal, ayant pour conséquence d'altérer les comptes.

2 LE RISQUE DE NON – DETECTION

Le risque de non-détection correspond au **risque que le commissaire aux comptes ne parvienne pas à détecter une anomalie significative**. Ce risque dépend :

- Des choix effectués dans le programme de travail de contrôler ou pas certaines opérations
- De la nature même des travaux de l'auditeur : approche adoptée.

En synthèse, le risque d'audit comprend deux composantes :

- **LE RISQUE D'ANOMALIES SIGNIFICATIVES DANS LES COMPTES**
- **LE RISQUE DE NON – DETECTION DE CES ANOMALIES**

Le risque d'audit est la synthèse des différents risques. Une relation logique inverse existe entre **le seuil de signification retenu et le risque d'audit** : plus le risque d'audit est faible, plus le seuil de signification peut être élevé et inversement.

L'auditeur tient compte de cette relation pour déterminer la nature, le calendrier et l'étendue de ses procédures d'audit et les techniques de contrôle à mettre en œuvre.

Il sait que choisir un seuil de signification trop élevé, c'est choisir un programme de travail qui laisse passer des erreurs qui lui sont intérieures ; donc s'il s'est trompé, il aura effectué des travaux insuffisants.

Il sait aussi que choisir un seuil de signification trop bas, c'est prendre le risque de trop avoir multiplié les contrôles et, du fait, de travaux inutiles, de perdre son inefficacité par une dispersion dangereuse.

AUDIT ET ACCEPTATION DE LA MISSION

Tout auditeur doit vérifier avant d'accepter une mission qu'il aura les moyens de la réaliser dans des conditions satisfaisantes.

1 CONDITIONS NECESSAIRES A L'ACCEPTATION DE LA MISSION

- Prise de connaissance globale de l'entreprise
- Appréciation de l'indépendance et de l'absence d'incompatibilités
- Examen de la compétence disponible pour le type d'entreprise concernée

1.1 PRISE DE CONNAISSANCE DE L'ENTREPRISE

La norme NEP-610 « Prise de connaissance et utilisation des travaux de l'audit interne » donne les indications sur les informations à collecter.

La prise de connaissance a pour objectif de connaître les particularités et les risques importants de l'entreprise et d'établir les grandes lignes du budget de la mission.

Elle est donc ***Succincte et Limitée à un entretien avec la Direction.***

La collecte d'informations qui concernent l'entité à auditer va permettre à l'auditeur de déterminer s'il a les moyens d'effectuer la mission, donc s'il peut l'accepter.

Les sources d'information disponibles, en externe et en interne, sont, en particulier :

- Les textes légaux et réglementaires
- Les publications relatives au secteur d'activité (presse professionnelle, journaux économiques et financiers, sites internet, etc.)

1.2 INDEPENDANCE ET COMPETENCE

Tout auditeur doit être indépendant de l'entité contrôlée et de ses dirigeants pour être en mesure de formuler une opinion de la façon la plus objective possible, sans dépendre de l'influence du client.

L'appréciation de l'indépendance dépend à la fois : de ***l'attitude de l'auditeur*** et de ***ses relations avec l'entité contrôlée (liens familiaux, liens financiers, etc.)***

L'appréciation de la compétence dépend à la fois : de **la nature de l'activité de l'entité** contrôlé, de **la taille de l'entité** contrôlée et **la complexité de certaines opérations**.

2 LETTRE DE MISSION

La norme NEP-210 « Lettre de mission du commissaire aux comptes » définit l'objet et le contenu de cette lettre.

2.1 L'OBJET DE LA LETTRE DE MISSION

Les modalités d'exécution de la mission d'audit (termes et conditions) sont décrites dans un contrat qui prend la forme d'une lettre de mission.

La lettre de mission porte sur la mission de contrôle légal des comptes, dans son ensemble, et pas sur telle ou telle intervention technique.

En cas de pluralité de commissaires aux comptes, elle peut être commune, comme il peut y avoir des lettres individuelles.

2.2 LE CONTENU DE LA LETTRE DE MISSION

Le contenu de la lettre de mission est défini dans la norme NEP-230 « Lettre de mission du commissaire aux comptes ».

Les aspects à couvrir par une lettre de mission sont les suivants :

- La nature et l'étendue des interventions à mener conformément aux normes
- La façon dont les conclusions de ces interventions seront portées à la connaissance des organes dirigeants
- Les dispositions relatives aux signataires et aux intervenants seront portées à la connaissance des organes dirigeants
- La nécessité de l'accès sans restriction à tout document comptable, pièce justificative ou autre information demandée dans le cadre des interventions
- Le budget d'honoraires et les conditions de facturation.

AUDIT ET PLANIFICATION DE LA MISSION

La norme NEP-300 « Planification de l'audit » précise comment doit être organisée une mission d'audit :

- Orientation
- Planification

Une phase clé dans la démarche d'audit car étant **le fil conducteur de la mission** (*instrument de délégation et de preuve*), **outil d'organisation** (*répartition des*

travaux dans le temps) et permet d'assurer une meilleure efficacité de la mission.

1 NOTE D'ORIENTATION ET DE PLANIFICATION DE LA MISSION

La planification est un processus continu : l'évolution des circonstances et des résultats inattendus dégagés par les procédures d'audit peut conduire à des adaptations.

S'agissant d'un **document d'orientation générale et de planification** de la mission, le contenu indicatif est le suivant :

- **Informations générales (fiche 1)**
 - *Identification de la société*
 - *Mandat du commissaire aux comptes*
 - *Principaux interlocuteurs*
- **Présentation (fiche 2)**
 - *Objet social*
 - *Activité*
 - *Cadre juridique et fiscal*
 - *Données chiffrées (balance définitive et états financiers de synthèse)*
- **Organisation fonctionnelle (fiche 3)**
 - *Structures*
 - *Comptabilité*
 - *Informatique*
 - *Personnel*
- **Règles comptables spécifiques (fiche 4)**
 - *Règles comptables relatives à l'activité*
 - *Règles comptables relatives au groupe*
- **Zones de risques et seuil de signification (fiche 5)**
 - *Environnement (externe et interne)*
 - *Quantitatif et qualitatif*
 - *Suivi des conclusions*

- *Seuil de signification*
- **Approche d'audit (fiche 6)**
 - *Zones de risques, systèmes, cycles*
 - *Résumé des objectifs à atteindre*
 - *Domaines à examiner*
- **Actions : objectifs particuliers des programmes de travail (fiche 7)**

2 LE PROGRAMME DE TRAVAIL

Le programme de travail est défini dans la norme NEP-300. Il décrit la nature et l'étendue des diligences estimées nécessaires à la mise en œuvre du plan de mission.

Le programme général de travail, a pour objectif de définir *la nature, le calendrier, le champ et l'ampleur des procédures d'audit à mettre en œuvre pour l'application du plan de mission.*

Le contenu indicatif du programme général de travail se présente comme suit :

- **les domaines et systèmes significatifs à couvrir par l'appréciation du contrôle interne**, avec indication, pour chaque risque inhérent relevé, des mesures qui, au niveau du contrôle interne, seraient de nature à réduire le risque lié au contrôle correspondant
- **la répartition par cycles de la charge de travail**
- **pour chaque séquence de travail (cycle) : (1) objectifs de l'audit – (2) risque inhérent estimé – (3) seuil de signification – (4) niveau de couverture à obtenir des contrôles de substance – (5) budget d'heures – (6) calendrier prévu pour les tests de procédures et les contrôles de substance.**

LE SEUIL DE SIGNIFICATION

Pour déterminer qu'une anomalie est significative ou pas, il est nécessaire de fixer **une limite, un seuil de déclenchement** qui permettra à l'auditeur de prendre position par rapport aux contrôles qu'il a à effectuer.

Cette limite est le seuil de signification.

Le seuil de signification est le montant au delà duquel une anomalie peut affecter la régularité, la sincérité et l'image des comptes et donc induire en erreur, le lecteur des comptes.

Le seuil de signification fait l'objet de la norme NEP-320 « Anomalies significatives et seuil de signification ».

DETERMINATION DU SEUIL DE SIGNIFICATION

Le montant du seuil de signification **se calcule en appliquant à une grandeur comptable** (*capitaux propres – chiffre d'affaires – total du bilan – etc.*) **un pourcentage pertinent** qui conduit à la valeur fixée comme étant celle de l'erreur tolérable pour les lecteurs des comptes.

L'appréciation du seuil de signification peut évoluer en cours de mission, en fonction de faits nouveaux, de réalisations constatées différentes de celles communiquées.

EVALUATION DU CONTRÔLE INTERNE

Il s'agit de décider si et comment le programme de contrôle des comptes peut tirer les conséquences de la qualité du contrôle interne comptable et financier et de ses effets favorables sur le contenu et la présentation des comptes annuels.

C'est pourquoi cette étape de l'évaluation du risque d'anomalies significatives est consacrée à l'analyse et au test des procédures comptables des systèmes significatifs telles qu'elles ont fonctionné sur l'exercice contrôlé, ce, en termes de pertinence, adéquation aux besoins, qualité et application effective.

1 CONDITIONS NECESSAIRES A L'APPRECIATION DU CONTRÔLE INTERNE

L'appréciation du contrôle interne, de son organisation, des procédures mises en place n'est réellement possible que s'il existe des descriptifs explicites et à jour, c'est-à-dire une documentation écrite : Manuel de procédure/Guide utilisateurs/Notes circulaires/Diagrammes de circulation/Modes opératoires/Fiches de fonctions.

2 APPRECIATION DES PROCEDURES DE CONTRÔLE INTERNE

La 1^{ère} étape est une prise de connaissance des systèmes comptable et de contrôle interne par : l'examen de la documentation existante (manuel de procédures, organigramme, etc.) – le relevé sur cette base, de l'architecture des systèmes et des relations entre systèmes.

Une fois réalisée l'approche préliminaire, l'appréciation du contrôle interne se poursuit comme suit :

- Des entretiens avec les responsables des différents niveaux des unités fonctionnelles
- Des entretiens avec le service d'audit interne, l'Inspection Générale
- Des entretiens avec les dirigeants, l'encadrement et le personnel
- L'examen des documents d'origine interne et externe qui transitent dans l'entreprise

- La vérification des documents et des informations issus du contrôle interne comptable et financier
- L'observation des activités et des opérations de l'entité.

Cette étape permet d'apprécier la qualité des procédures en place par rapport aux risques inhérents qui ont été identifiés. Le contrôle interne doit en effet être en adéquation avec les caractéristiques de l'entité concernée : sa taille – son activité – ses principales zones de risques, etc. Elles doivent être pertinentes et adaptées.

3 – TESTS D'ÉVALUATION DU CONTRÔLE INTERNE

L'évaluation du contrôle interne porte également sur le bon fonctionnement des procédures en place. Cette évaluation est effectuée grâce à des tests.

Les tests de conformité consistent en la vérification d'un nombre limité d'opérations en vue de constater que les systèmes comptables et de contrôle interne décrits sont appliqués. Ils permettent donc de suivre certaines opérations sélectionnées dans le système comptable. Les tests vont porter, par exemple, sur les éléments suivants :

- Toutes les opérations et tous les événements sont enregistrés rapidement dans la période comptable concernée, dans des conditions permettant la préparation des comptes conformément à un référentiel comptable identifié
- Toutes les opérations sont soumises à l'autorisation préalable de la Direction
- Etc.

Les tests de procédures consistent à s'assurer de l'efficacité et de l'efficience du contrôle interne comptable et financier, en termes de capacité à prévenir, détecter et corriger des erreurs significatives provoquées par sa conception même et de la permanence dans le temps du bon fonctionnement des mécanismes et processus de contrôles et de vérification (contrôles internes) pendant toute la période sur laquelle porte l'audit.

Ces tests de procédures comprennent notamment :

- L'examen des documents d'origine interne et externe, qui ensemble, justifient les opérations : par exemple, pour le Cycle Achats/Fournisseurs, rapprochement entre Demande d'approvisionnement (interne), Bon de commande (interne), Accusé de réception de la commande (externe), Bon de livraison (externe) et Facture (externe).
- L'examen des mentions et signatures sur des documents d'origine interne et externe, qui ensemble, fournissent des éléments probants sur le bon fonctionnement des contrôles internes : par exemple, pour le Cycle Achats/Fournisseurs, habilitation de la signature de la demande d'approvisionnement et vérification que l'autorisation a été donnée par une personne habilitée, concordance du prix entre bon de commande,

accusé de réception et facture, concordance des quantités commandées, livrées, facturées ; habilitation de la personne qui a délivré le « Bon à payer », respecter des conditions et délais de règlement.

- L'observation des activités de contrôle qui ne laissent aucune trace matérielle : par exemple, pour identifier si la personne qui effectue une tâche donnée est celle qui est censée l'effectuer.
- L'observation des modes opératoires appliqués et de la pertinence de la suite donnée à des « alertes » écran (situations anormales signalées lors de la saisie) non bloquantes.

Il est à noter que les dysfonctionnements qui sont à l'origine de défaillances dans l'application des procédures peuvent être :

Le changement du personnel occupant des postes clés

La surcharge de travail

L'accroissement temporaire du volume d'opérations

Les priorités ayant conduit à sacrifier les opérations courantes : fusion, cession, etc.

L'erreur humaine accidentelle ou circonstancielle

COLLECTE DES ELEMENTS PROBANTS :

Techniques de contrôle des comptes

L'étape de **contrôle des comptes ou contrôle de substance** consiste à *vérifier les écritures comptables en utilisant les connaissances acquises lors de l'appréciation du contrôle interne.*

1 LA SELECTION DES ELEMENTS A CONTRÔLER

Le contrôle exhaustif de toutes les opérations comptabilisées étant exclu, les contrôles seront effectués sur une partie de ces opérations. La norme NEP-530 « Sélection des éléments à contrôler » précise les différentes techniques de sélection qui peuvent être utilisées.

Le choix de la méthode de sélection dépend de chaque contrôle.

En fonction des caractéristiques de la population qu'il veut contrôler, le commissaire aux comptes utilise la **technique des jeux d'essai et/ou des sondages**.

Les Sondages correspondent à une sélection au hasard, la méthode retenue étant ou pas statistique. Plus le nombre d'écritures à contrôler sera important plus il sera nécessaire de recourir à une méthode statistique. Constituer un échantillon en

reprenant par exemple, une écriture toutes les 10 lignes, sera considéré comme un sondage.

LES ASSERTIONS – OBJECTIFS D'AUDIT

La comptabilité est tenue dans le respect des principes et règles comptables. Les comptes annuels sont établis avec cet objectif. L'auditeur doit s'assurer que ces principes sont correctement appliqués. Ils deviennent donc pour l'auditeur, des critères et des objectifs de contrôle, nommés « Assertions ».

La norme NEP-315 : Assertions – Critères dont la réalisation conditionne la régularité, la sincérité et l'image fidèle du patrimoine, de la situation financière et des résultats de l'entreprise.

La norme NEP-500 « Caractère probant des éléments collectés » donne la liste des assertions (7) :

- (1) Existence : Actif ou passif existant à une date donnée
- (2) Droits et obligations : Droits sur les actifs et dettes correspondant aux obligations à une date donnée
- (3) Rattachement : Opération se rapportant à l'entité et qui s'est produit au cours de la période
- (4) Exhaustivité : Toutes les opérations ont bien été comptabilisées et de façon complète
- (5) Evaluation : Actif ou passif valorisé à sa valeur d'inventaire
- (6) Mesure : Opération enregistrée à sa valeur de transaction et produits ou charges rattachés à la bonne période
- (7) Présentation et informations données : information présentée selon le référentiel applicable

La base des travaux de contrôle est en grande partie constituée d'extraits de la comptabilité, balances auxiliaires, extraits de grand-livre ; il est donc nécessaire au préalable de s'assurer que ces documents sont complets et conformes aux montants inclus dans les comptes annuels.

LES ELEMENTS PROBANTS

La norme NEP-500 précise « Tout au long de son audit des comptes, le commissaire aux comptes collecte des éléments qui lui permettent d'aboutir à des conclusions à partir desquelles il fonde son opinion ».

Les éléments probants sont définis sont des informations constituées par les documents justificatifs et les pièces comptables ayant servi à l'établissement des comptes et qui viennent corroborer des informations provenant d'autres sources.

Les éléments probants sont collectés en fonction du respect des assertions. Ce sont soit des éléments de preuve, soit des présomptions. Ils permettent d'opérer des déductions, sans jamais apporter de convictions.

2 TECHNIQUES DE COLLECTE DES ELEMENTS PROBANTS

Pour collecter les éléments nécessaires dans le cadre de l'audit des comptes, l'auditeur choisit parmi les techniques de contrôle définies dans la norme NEP-500 (Inspection – Observation physique – Demande d'information – Demande de confirmation des tiers – Vérification de calculs – Procédures analytiques) et travaille en fonction des différents cycles des opérations qui entrent dans le seuil de signification.

2.1 APPROCHE PAR CYCLES ET FEUILLES DE TRAVAIL

LES PRINCIPAUX CYCLES

Le contrôle des comptes est le contrôle des postes du bilan et du compte de résultat. Ces montants sont constitués de la sommation de certains comptes de la classe 1 à 5 pour le bilan, des classes 6 et 7 pour le compte de résultat.

Dans un souci de cohérence et d'efficacité, il est utile de contrôler ensemble, les comptes qui concernent les mêmes opérations et sont souvent appuyés par les mêmes justificatifs. Cette organisation des contrôles des comptes est appelée « cycle ».

Cette organisation facilite la répartition des travaux entre les membres d'une équipe d'audit – le risque d'omission dans les contrôles des comptes se trouve ainsi réduit.

Les principaux cycles retenus le plus souvent sont :

- Ventes/Clients
- Achats/Fournisseurs
- Paie/personnel
- Trésorerie
- Stocks
- Immobilisations
- Taxe/Etat
- Etc.

Le programme général de travail est réparti par cycle puis – à l'intérieur de chaque cycle, par thèmes – et par objectifs de contrôle (assertions).

LES FEUILLES DE TRAVAIL

La tenue de « feuilles de travail » à l'appui des travaux effectués est une dimension substantielle de l'audit.

Afin de permettre une revue rapide du dossier et pour prendre connaissance rapidement des conclusions des travaux, plusieurs types de feuilles de travail sont utilisés qui correspondent à des niveaux différents de la démarche de contrôle :

- Feuilles de base (note de contrôle)
- Feuille de travail récapitulative par type de contrôle à l'intérieur d'un cycle
- Feuille de synthèse pour le cycle
- Feuille de synthèse récapitulative (note de conclusion).

2.2 TECHNIQUES D'AUDIT

2.2.1 – L'INSPECTION PHYSIQUE

L'auditeur recueille directement des éléments en assistant et en analysant (questionnaire d'appréciation) les résultats de l'inventaire physique des éléments suivants : immobilisations, stocks, liquidités en caisse.

Degré d'attention – de concentration – d'esprit critique de l'auditeur.

DOSSIER DE TRAVAIL : La matérialisation de cette technique dans le dossier de travail consistera à *décrire les biens inspectés et à conserver une copie de tout ou partie des documents inspectés.*

2.2.2 – LA CONFIRMATION DIRECTE (CIRCULARISATION)

Le terme « circularisation » était utilisé dans les normes antérieures et le terme « demande de confirmation de tiers » est retenu dans la norme NEP-505.

Cette technique se justifie par le fait que des éléments en provenance de l'extérieur de l'entreprise peuvent avoir une valeur probante supérieure à ceux que l'entreprise établit.

La demande de confirmation de tiers est une technique de contrôle qui consiste en l'obtention par l'auditeur, de la déclaration (volontaire mais pas spontanée) relative à une ou plusieurs informations utiles à sa mission, venant d'un tiers à l'entreprise contrôlée, qui, en réponse à la demande qui lui est adressée par cette dernière, lui est faite directement.

Cette technique de contrôle est généralement utilisée **pour confirmer un solde de compte et les éléments le composant, mais elle peut aussi permettre de confirmer les termes d'un contrat ou l'absence d'engagements hors bilan.**

Elle consiste à s'assurer de la réciprocité de soldes de tiers dans les livres de l'entité contrôlée avec celui de cette dernière dans les livres desdits tiers.

Les cas les plus classiques de mise en œuvre sont : les emprunts – les prêts et avances au personnel – les immobilisations corporelles détenues par un tiers – les

immobilisations financières – les créances clients et dettes fournisseurs – les engagements hors bilan et passifs éventuels – etc.

La demande est écrite, établie et signée par l'entreprise sur son papier à entête. Elle stipule que la réponse écrite est à adresser directement à l'auditeur à l'aide de l'enveloppe réponse affranchie jointe.

Les différentes formes de demande de confirmation de tiers sont :

- **La demande de confirmation fermée** (circularisation positive) : communiquer au tiers contacté, la position qui est la sienne dans les livres, en lui demandant d'indiquer si, réciproquement, c'est bien celle de l'entité dans les siens, et dans la négative, de fournir le détail des éléments qui conduisent à la position dans ses livres.
- **La demande de confirmation ouverte** (circularisation négative) : il s'agit alors de demander au tiers concerné de communiquer le montant du solde de l'entité dans ses livres et le détail de ses éléments constitutifs ; cette démarche est plus contraignante pour la personne contactée.

DOSSIER DE TRAVAIL : La matérialisation de cette technique dans le dossier de travail *consistera à conserver une copie des courriers envoyés, les réponses, l'analyse des réponses et ses conclusions.*

2 – L'OBSERVATION PHYSIQUE

DEFINITION ET CHAMP D'APPLICATION

L'auditeur recueille directement des éléments en examinant un processus :

- La façon dont une procédure est appliquée, exemple, la prise d'inventaire par le personnel désigné, aux emplacements prévus, dans les méthodes de comptage et le relevé des existants physiques.

La différence entre l'inspection et l'observation physique réside dans le fait que l'inspection concerne des biens matériels (documents ou actifs) alors que l'observation concerne l'exécution des méthodes de travail en fonction des consignes préalablement établies (application des procédures).

MISE EN ŒUVRE

L'observation physique est mise en œuvre :

- -
- Pour les besoins de l'appréciation du contrôle interne comptable et financier (fonctionnement des procédures comptables des systèmes significatifs et conformité aux descriptifs).

- Lors du contrôle des comptes : présence à l'inventaire physique pour constater l'application de la procédure dont le descriptif écrit a été préalablement examiné.

DOSSIER DE TRAVAIL

La matérialisation de cette technique dans le dossier de travail consistera à décrire les processus et les procédures observées et à donner une appréciation sur leur conformité avec le manuel de procédures.

3 – LA DEMANDE D'INFORMATION

DEFINITION ET CHAMP D'APPLICATION

L'auditeur recueille directement les informations en les demandant aux personnes compétentes :

A l'intérieur de l'entité, de manière formelle ou informelle, comme en provenance de l'extérieur de l'entité (avocats, conseils extérieurs, banques et organismes financiers, etc.), selon une procédure de demande écrite qui, pour les besoins du contrôle des comptes, passe par l'entité et qui est émise par cette dernière.

MISE EN ŒUVRE

La demande d'information intervient à n'importe quelle étape de la mission, mais le plus souvent :

- Pour les besoins de l'orientation et de la planification de la mission d'audit des comptes, lors de la prise de connaissance générale ou son actualisation (mise à jour du dossier permanent).
- Pour les besoins de l'appréciation du contrôle interne comptable et financier (recoupements pour apprécier si un contrôle, seul ou associé à d'autres, prévient, détecte ou corrige les anomalies significatives).
- Lors du contrôle des comptes : levée d'états auprès du greffe du tribunal du commerce tels la liste des contrats de crédit-bail, dépôt des comptes annuels, certificat de non-faillite du cadastre et des hypothèques

Les réponses à ces demandes d'informations (ou d'explications) apportent à l'auditeur des éléments de recoupement des informations nouvelles ou la confirmation d'informations existantes (propriété des biens, garanties éventuelles, engagements, etc.)

Par exemple, pour les organismes financiers, la demande d'information exprimée concerne notamment les soldes des opérations bancaires, les effets escomptés non échus, les lignes de crédit ouvertes et utilisées, les signatures autorisées et délégations, les cautions, garanties, etc.

DOSSIER DE TRAVAIL

La matérialisation de cette technique dans le dossier de travail consistera à faire un résumé des entretiens, à joindre les courriers reçus en réponse aux demandes d'informations.

5 – LA VERIFICATION D'UN CALCUL

DEFINITION ET CHAMP D'APPLICATION

La vérification d'un calcul est une procédure d'audit de base consistant à contrôler l'exactitude arithmétique de documents justificatifs ou de documents comptables, ou à exécuter des calculs distincts.

MISE EN ŒUVRE

Cette technique n'est pratiquement utilisée que lors du contrôle des comptes. Elle ne nécessite pas de moyens particuliers, sauf si elle est utilisée pour des fichiers informatisés où les fonctions avancées des tableurs doivent être employées.

Exemples :

Contrôle de la concordance des totaux des mouvements entre balance et grand-livre auxiliaires – balance générale et grand-livre général et journal général

Contrôle du tirage et des sommations de pages du récapitulatif d'inventaire, de factures, de montants portés sur une déclaration, d'un état récapitulatif

Vérification d'un état de rapprochement bancaire

6 – LES PROCEDURES ANALYTIQUES

DEFINITION ET CHAMP D'APPLICATION

Les procédures analytiques forment une technique de contrôle fondamentale dont les facettes sont aussi multiples qu'extrêmement riches. Pour cette raison, au niveau des contrôles de substance, elles prennent rang de procédure d'audit à part entière, puisque la manière de les définir et de les combiner conduit en soi à de véritables ensembles de travaux particulièrement diversifiés.

MISE EN ŒUVRE

Les procédures analytiques consistent à :

- Etablir des corrélations entre données et grandeurs comptables ou non
- Faire des comparaisons entre les données résultant des comptes de l'exercice contrôlé et des données de l'entité antérieures, postérieures ou prévisionnelles, afin d'établir des relations entre elles

- Analyser les variations significatives et les tendances

Les procédures analytiques sont à base de :

- Comparaisons entre périodes successives, de la contribution à la formation d'un total, comparatif entre budgets ou prévisions, budgets et réalisations, comparaisons avec des données relatives au secteur ou à d'autres entreprises comparables
- Contrôles de la cohérence et de la vraisemblance pour les enregistrements comptables concernés, qui se dégage de la mise en corrélation de données comptables et financières simples ou combinées sur des périodes successives, afin de détecter les discordances et orienter en conséquence, les travaux à partir de ces indices

Les méthodes utilisées vont de simples comparaisons de ratios comptables à des grilles d'analyse complexes ; la simplicité et le choix d'un nombre restreint d'indicateurs rattachables aux assertions, donc aux objectifs d'audit, étant en la matière, la clé d'une bonne efficacité au service de la maîtrise du dossier.

SECTION 4 CONTRÔLES PERMETTANT DE FAIRE LE LIEN ENTRE DEUX EXERCICES

A – BILAN D'OUVERTURE

Des anomalies dans les comptes des exercices antérieurs au premier exercice certifié par le commissaire aux comptes peuvent avoir des incidences sur ce premier exercice. Le commissaire aux comptes doit donc s'assurer que le bilan d'ouverture, identique au bilan de clôture de l'exercice précédent est bien exempt d'anomalies.

Il doit également s'assurer que les méthodes d'évaluation et de présentation retenues pour les clôtures antérieures sont maintenues.

Les diligences à mettre en œuvre sont décrites dans la norme NEP-510 « Contrôle du bilan d'ouverture du premier exercice certifié par le commissaire aux comptes ».

B – CHIFFRES COMPARATIFS

La réglementation comptable impose que les comptes annuels présentent les chiffres de l'exercice précédent, pour comparaison.

Le commissaire aux comptes certifie l'exercice écoulé et n'a pas à se prononcer à nouveau sur l'exercice précédent. En revanche, il doit s'assurer que les règles comptables sont correctement appliquées et qu'il n'y a aucune anomalie pouvant affecter la comparabilité des comptes.

La norme NEP-710 « Informations relatives aux exercices précédents » précise que les chiffres comparatifs doivent être contrôlés tant sur le bilan et le compte de résultat que dans l'annexe.

Une attention particulière doit être portée sur le traitement des changements de méthode comptable dont l'impact sur les exercices antérieurs doit être comptabilisé et présenté en annexe.