



Centre Africain d'Etudes Supérieures en Gestion

**CESAG BF – CCA
BANQUE, FINANCE,
COMPTABILITE, CONTROLE &
AUDIT**

**Master Professionnel
en Audit et Contrôle de Gestion
(MPACG)**

**Promotion 06
(2011-2013)**

**Mémoire de fin d'études
THEME**

**Analyse des procédures d'évaluation
des risques d'audit par les cabinets
d'expertise comptable: CAS du
cabinet d'Audit et de Conseil du
Sahel S.A.R.L. (BURKINA FASO)**

Présenté par :

OULON Eric Marc

Dirigé par :

BLE KOFFI Charles

Inspecteur/Auditeur à la BCEAO

Octobre 2013

DEDICACE

Je dédiece mémoire à:

- mes parents pour leurs soutiens et tous leurs sacrifices ;
- mes frères, sœurs et cousins pour l'amour que j'éprouve pour eux ;
- la 6^{ème} promotion de la MPACG ;
- tous nos amis.

CESAG - BIBLIOTHEQUE

REMERCIEMENTS

Selon BEAU & al. (1997: 5), « aucun travail ne s'accomplit dans la solitude ». Le mien n'y fait pas exception, c'est pourquoinous adressons nos sincères remerciements à tous les enseignants du CESAG et en particulier à :

- Monsieur Moussa YAZI, Directeur de l'Institut Supérieur de Comptabilité, de Banque et de Finance (ISCBF);
- Monsieur Blé Charles Koffi, agent à la Banque Centrale des Etats d'Afrique de l'Ouest (BCEAO) et professeur au CESAG, qui a bien voulu nous encadrer pour la réalisation de ce mémoire.

Nos remerciements vont également à l'endroit de:

- l'associé-Directeur de mission du cabinet d'Audit et de Conseil du Sahel (ACS) en particulier pour le stage;
- l'ensemble du personnel du cabinet pour la franche collaboration tout au long de notre stage;
- à tous ceux qui nous ont aidés à la réalisation de ce mémoire.

LISTE DES SIGLES ET ABREVIATIONS

ACS: Audit et Conseil du Sahel

AUSCGIE: Acte Uniforme sur les Sociétés Commerciales et Groupement d'Intérêt Economique

BCEAO : Banque Centrale des Etats de l'Afrique de l'Ouest

CAC : Commissaire aux comptes

CNCC : Compagnie Nationale des Commissaires aux Comptes

COSO: Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission

CREFECF : Commission Régionale pour la Formation des Experts Comptables et Financiers

DESCOGEF : Diplôme d'Etudes Supérieures de Comptabilité et de Gestion Financière

IFAC: International Federation of Accountants

ISA: International Standards on Auditing

NEP : Normes d'Exercice Professionnel

ONECCA : Ordre National des Experts Comptables et Comptables Agréés

PCB : Plan Comptable Bancaire

PESTEL: Politique, Economique, Social, Technologique, Environnemental, Légal et Législatif

SEC: Securities and Exchange Commission

SWOT: Strengths, Weaknesses, Opportunities and Threats

UMOA : Union Monétaire Ouest Africaine.

LISTE DES FIGURES ET TABLEAUX

Liste des tableaux

Tableau 1: Les composantes du risque d'audit	20
Tableau 2 : Matrice de la relation entre les composantes du risque d'audit	22
Tableau 3: Différence entre l'observation et l'inspection physique.....	36
Tableau 4: Liste des acteurs ayant participé aux interviews	46
Tableau 5: Tableau des forces et faiblesses des procédures d'évaluation des risques d'audit du cabinet ACS.....	76
Tableau 6: Les domaines couverts par les domaines d'informations du cabinet ACS.	79
Tableau 7 : Faiblesses du SWOT du cabinet ACS.....	86
Tableau 8 : Faiblesses du questionnaire de prise de connaissance	87
Tableau 9: Faiblesses du mémorandum descriptif	88
Tableau 10 : Complexité de la technique de sondage	88
Tableau 11 : Faiblesses des procédures d'évaluation des risques de non détection	89

Liste des figures

Figure1 : Schéma d'analyse hiérarchique des notions de risque d'audit.	13
Figure 2 : Schéma de relation entre les composantes du risque d'audit.....	21
Figure3: Les interdépendances entre les composantes du risque d'audit.....	23
Figure4: Interrelation entre le risque d'audit et le contrôle.....	25
Figure 5: Schéma du modèle d'analyse.....	44
Figure 6 : Listing de missions effectuées par le cabinet ACS.....	60

TABLE DES MATIERES

DEDICACE.....	i
REMERCIEMENTS	ii
LISTE DES SIGLES ET ABREVIATIONS.....	iii
LISTE DES FIGURES ET TABLEAUX.....	iv
TABLE DES MATIERES.....	v
INTRODUCTION GENERALE.....	1
PREMIERE PARTIE: CADRE THEORIQUE DE L'ANALYSE DES PROCEDURES D'EVALUATION DES RISQUES D'AUDIT PAR LES CABINETS D'EXPERTISE COMPTABLE.....	7
INTRODUCTION DE LA PREMIERE PARTIE.....	8
CHAPITRE 1: LES RISQUES D'AUDIT DES CABINETS D'EXPERTISE COMPTABLE ..	9
1.1. Notions de risques	9
1.1.1. Définition du risque.....	9
1.1.2. Typologie des risques.....	9
1.1.3. Définition du risque d'audit	11
1.2. Composantes du risque d'audit.....	12
1.2.1. Risque inhérent.....	14
1.2.2. Risque lié au contrôle.....	16
1.2.3. Risque de non détection	18
1.2.4. Relation entre les composantes du risque d'audit.....	21
1.3. Incidence du risque d'audit sur la planification de la mission d'audit	22
1.4. Interdépendances entre les composantes du risque d'audit.....	23
1.5. Interrelation entre le risque d'audit et le contrôle.....	24
1.6. Lien entre le seuil de signification et le risque d'audit.....	27
1.7. Lien entre les assertions et le risque d'audit.....	27
CHAPITRE2: LES PROCEDURES D'EVALUATION DES RISQUES D'AUDIT	29
2.1. Définition.....	29
2.2. Les différents aspects des procédures d'évaluation des risques	30
2.2.1. Les demandes d'informations auprès de la direction et à d'autres personnes au sein de l'entité	31

2.2.2. Les procédures analytiques	32
2.2.3. L'observation physique et l'inspection	32
2.2.4. Réunion de planification	33
2.3. Techniques d'obtention des éléments probants	33
2.3.1. Inspection des enregistrements ou des documents	35
2.3.2. Inspection des actifs corporels	35
2.3.3. Observation physique.....	35
2.3.4. Lettre d'affirmation	36
2.3.5. Demande de confirmation	37
2.3.6. Contrôle arithmétique.....	38
2.3.7. Vérification d'un calcul.....	38
2.3.8. Réexécution.....	39
2.3.9. Procédures analytiques.....	39
2.3.10. Sondage en audit	39
2.4. Procédures d'audit complémentaires	40
2.4.1. Test de procédures.....	40
2.4.2. Tests ou contrôles de substance	41
CHAPITRE 3 : LA METHODOLOGIE DE L'ETUDE	43
3.1. Modèle d'analyse	43
3.1.1. Schéma du modèle d'analyse.....	43
3.1.2. Description du modèle d'analyse.....	44
3.2. Méthode de collecte de données	45
3.2.1. L'observation participante	45
3.2.2. Les interviews	45
3.2.3. Analyse documentaire	46
3.3. Analyse des données.....	47
3.3.1. Présentation des résultats de l'analyse	47
3.3.2. Conclusion de l'analyse	48
CONCLUSION DE LA PREMIERE PARTIE	49
DEUXIEME PARTIE: CADRE PRATIQUE DE L'ANALYSE DES PROCEDURES D'EVALUATION DES RISQUES D'AUDIT PAR LES CABINETS D'EXPERTISE COMPTABLE : CAS DU CABINET ACS S.A.R.L.....	50

INTRODUCTION DE LA DEUXIEME PARTIE.....	51
CHAPITRE 4 : PRESENTATION GENERALE DU CABINET ACS.....	52
4.1. Présentation du cabinet ACS	52
4.2. Ethique et règles déontologiques du cabinet ACS.....	53
4.2.1. Les principes fondamentaux d'éthique	53
4.2.2. Les procédures mises en place : la Chartre d'éthique	54
4.2.3. Les règles déontologiques	54
4.3. Organisation du cabinet ACS	56
4.4. Domaines d'intervention du cabinet ACS	56
4.4.2. Audit et commissariat aux comptes	56
4.4.3. Assistance comptable et fiscale.....	57
4.4.4. Evaluation d'entreprise, ingénierie financière et restructurations	57
4.4.5. Formation et recrutement du Personnel	57
4.4.6. Missions d'assistance spécifiques.....	58
4.5. Moyens techniques du cabinet ACS.....	58
4.6. Expériences professionnelles du cabinet ACS	59
CHAPITRE 5: DESCRIPTION DES PROCEDURES D'EVALUATION DES RISQUES D'AUDIT DU CABINET D'EXPERTISE COMPTABLE.....	62
5.1. Les procédures d'évaluation des risques inhérents du cabinet ACS	62
5.1.1. Les activités de l'entité.....	62
5.1.2. Environnement interne et externe de l'entreprise	64
5.1.3. Les dirigeants de l'entreprise	66
5.1.4. Les techniques de prise de connaissance du cabinet ACS	66
5.2. Procédures d'évaluation des risques liés au contrôle du cabinet ACS	68
5.2.1. Compréhension du système de contrôle interne de l'entreprise.....	69
5.2.2. Évaluation du contrôle interne de l'entreprise	71
5.3. Procédures d'évaluation des risques de non détection du cabinet ACS	72
5.3.1. Revue de procédures de contrôle	72
5.3.2. Revue analytique	72
5.3.3. Contrôle physique	73
5.3.4. Confirmation externe	73
5.3.5. Contrôle sur pièces.....	73
5.3.6. Contrôles informatiques généraux	74

CHAPITRE VI: ANALYSE ET RECOMMANDATIONS.....	75
6.1. Présentation des résultats.....	75
6.2. Analyse de résultats.....	78
6.2.1. Forces.....	78
6.2.2. Faiblesses.....	85
6.3. Recommandations.....	90
6.3.1. Recommandations sur les moyens humains.....	90
6.3.2. Recommandations sur les procédures d'évaluation des risques inhérents.....	90
6.3.3. Recommandations sur les procédures d'évaluation des risques liés au contrôle.....	91
6.3.4. Recommandations sur les procédures d'évaluation des risques de non détection.....	92
CONCLUSION DE LA DEUXIEME PARTIE.....	93
ANNEXES.....	94
BIBLIOGRAPHIE.....	94

INTRODUCTION GENERALE

En tant qu'organisation poursuivant des objectifs, l'entreprise est le lieu de rencontre de bon nombre d'intervenants intéressés par sa performance. Il s'agit notamment des dirigeants, des actionnaires et des tiers, constitués principalement des institutions de crédit, de l'administration fiscale, des clients, des fournisseurs, des salariés, etc. Force est de constater que si les intérêts de ces parties prenantes dans une large mesure sont convergents, ils sont également contradictoires.

D'un point de vue théorique, la différence de position entre les différents intervenants peut s'analyser en tant que relation d'agence. En effet, selon Coriat & al. (1995:200), la relation d'agence est définie comme « un contrat par lequel le principal engage une autre personne, l'agent, pour accomplir une action en son nom, ce qui implique la délégation à l'agent d'un certain pouvoir décisionnel ».

La relation d'agence présente certaines caractéristiques quant à la répartition de l'information entre les parties. En effet, le contrat se caractérise par une inégalité en matière de données sur la gestion, dite « asymétrie d'information » entre le principal et l'agent, ce dernier disposant normalement de plus d'informations sur l'activité que le principal.

Dans une entreprise capitaliste, la situation se caractérise par le fait que seuls les dirigeants ont un accès direct à l'activité. Ceci leur confère une liberté d'actions et un avantage informationnel important. Une telle situation nécessite la mise en place de moyens destinés à orienter leur comportement. Ces moyens prennent deux formes principales: la motivation et le contrôle. La motivation a pour objectif d'assurer un minimum de convergence d'intérêts entre actionnaires et dirigeants et le contrôle passe quant à lui par la mise en place de procédures de suivi de la performance des dirigeants.

A cet égard, l'établissement des comptes annuels des entreprises est un moyen de contrôle, dans la mesure où les états financiers constituent une synthèse de l'activité de l'entreprise. Il se trouve que les comptes annuels sont établis par les mêmes personnes que l'on cherche à contrôler, à savoir les dirigeants de l'entreprise.

La latitude dont ils disposent peut laisser planer un doute sur la sincérité de l'information qu'ils diffusent. L'importance de disposer de données fiables sur les comptes annuels, explique alors l'apparition de moyens pour vérifier les états de synthèse produits par les dirigeants.

Ces moyens se sont progressivement développés pour prendre leur forme actuelle: «l'audit financier, examen critique destiné à vérifier que l'activité de l'entreprise est fidèlement traduite dans les comptes annuels conformément à un référentiel comptable identifié», Mikol (1999).

Aujourd'hui, l'audit financier connu également sous le nom de vérification ou de révision comptable, est une obligation légale dans de nombreux pays pour les sociétés par actions, ainsi que pour certaines autres entreprises ou organisations en fonction de leur taille ou de leur statut.

Dans ce cadre, la théorie d'agence analyse le recours à l'audit financier comme un moyen de limiter les possibilités de manipulations comptables des dirigeants, de réguler les conflits et de réduire l'asymétrie de l'information entre le principal et l'agent.

En d'autres termes, le recours à un auditeur indépendant ou un cabinet d'expertise comptable tel que le cabinet d'Audit et de Conseil du Sahel (ACS), peut être considéré comme un mécanisme incitant ou obligeant les individus, à qui une responsabilité a été déléguée, à agir conformément aux intérêts des partenaires de l'organisation. Il constitue donc l'un des mécanismes de gouvernance permettant de discipliner les dirigeants.

Le Cabinet d'Audit et de Conseil du Sahel (Cabinet ACS), au terme de ses quatre premières années d'existence, a connu une forte croissance due principalement à la valeur ajoutée apportée par ses principaux fondateurs et l'ensemble des collaborateurs bénéficiant d'une expérience diversifiée. Cela lui a permis sans doute de pouvoir réaliser des missions d'audit financier de différents secteurs variés et divers. Cependant, on constate que certaines missions d'audit sont réalisées avec certaines difficultés et, ce qui rend difficile l'atteinte des objectifs d'audit fixés.

Toutefois, la profession de l'audit a été durablement touchée par les grands scandales, qui ont conduit le régulateur à renforcer de manière drastique ses exigences en matière de certification et d'indépendance des cabinets. Le scandale le plus connu concerne les affaires Enron et Worldcom, qui aboutirent à la disparition du cabinet en cause, Arthur Andersen, pourtant numéro 5 mondial à l'époque. Quant à Price Waterhouse Coopers, outre son implication dans l'affaire swissair, il se trouva au cœur d'un grave conflit d'intérêt du fait de sa prise de contrôle de Cartesis.

Cependant, aucun grand cabinet ne peut prétendre avoir pu rester à l'écart de la tourmente. Deloitte est mis en cause dans l'Affaire Parmalat, Ernst&Young sur la sellette de l'affaire de l'université de Genève et KPMG est soupçonné par la Securities and Exchange Commission (SEC) d'avoir aidé XEROX à maquiller ses comptes entre 1997 et 2000.

La qualité de l'opinion émise par l'auditeur et la confiance que l'on peut lui accorder, dépendent d'une part de la capacité qu'il a de découvrir des anomalies significatives ou de sa capacité d'investigation, et d'autre part de sa volonté d'en rendre compte, ce qui suppose qu'il soit indépendant de l'audit.

S'interroger sur l'avenir de l'audit, c'est donc s'interroger sur la capacité d'investigation de l'auditeur et sur les procédures utilisées par celui-ci pour minimiser les risques à un faible niveau acceptable. La capacité d'investigation de l'auditeur peut être limitée par son mode d'intervention.

Par ailleurs, les travaux de terrain sont en plus effectués en grande partie par les plus jeunes, a priori les moins compétents et expérimentés. De plus, le délai de plus-en-plus court alloué à l'auditeur pour exprimer une opinion d'audit et remettre un rapport, permettent-ils aux cabinets d'expertise comptable d'utiliser les procédures adéquates pour évaluer les risques auxquels sont confrontées les entreprises auditées?

Certaines raisons peuvent s'expliquer par :

- le non-respect des normes applicables en matière d'audit;
- la complexité des activités des entreprises auditées;
- la mauvaise planification de la mission d'audit financier;
- le manque de procédures d'audit adéquates aux missions d'audit.

Le problème des cabinets d'expertise de petite et moyenne taille, cas du cabinet ACS, est l'apanage de la mauvaise organisation lors de missions et surtout l'utilisation inadéquate de certains outils d'audit qui sont élaborés et appliqués par les plus jeunes lors des missions d'audit.

La mauvaise organisation lors des missions en dépit de sa taille, de l'incompétence, de l'expérience de l'équipe d'audit apparaissent donc comme des faiblesses à l'application

adéquate des procédures d'audit dans le but d'acquérir la connaissance de l'entité et de son environnement, y compris de son contrôle interne pendant les missions d'audit.

Ces faiblesses peuvent générer des conséquences qui sont :

- l'information financière erronée;
- la faillite des entreprises auditées;
- les fraudes et détournements de fonds.

Pour y remédier, quelques solutions peuvent être envisagées :

- adapter les missions au contexte et au secteur de l'entreprise auditée;
- s'assurer de la bonne planification de la mission ;
- effectuer les missions d'audit en respectant les règles et réglementations;
- évaluer les missions d'audit afin de s'assurer que les procédures d'audit utilisées ou appliquées sont jugées pertinentes.

Parmi les solutions envisagées, les deux dernières nous semblent opportunes vu que les missions d'audit sont devenues quasi-incontournables dans la gestion des entreprises. Au regard de ces solutions envisagées, l'on peut se demander: les cabinets d'expertise comptable, responsables de la certification des comptes des entreprises disposent-ils des procédures efficaces pour évaluer les risques d'audit auxquels ils sont confrontés?

La recherche des réponses à cette interrogation a motivé le choix de notre thème qui est, «analyse des procédures d'évaluation des risques d'audit par les cabinets d'expertise comptable:cas du cabinet d'Audit et de Conseil du Sahel(ACS)».

L'objectif principal de notre étude est de comprendre et d'analyser les procédures d'évaluation des risques d'audit dans le cadre d'une mission d'audit financier. De manière spécifique, il s'agira de s'assurer :

- du respect des normes d'audit applicables ;
- de la mise en œuvre des diligences nécessaires lors de la réalisation de la mission d'audit financier.

Ce travail de recherche porte sur les procédures d'évaluation des risques d'audit par les cabinets d'expertise comptable. En prenant comme objet d'étude les cabinets d'expertise comptable, nous rappelons que ce sujet traitera exclusivement des risques d'audit liés aux états financiers et comptables. Pour cela, nous nous sommes dirigés vers des cabinets locaux que nous connaissons pour avoir des informations relatives à notre sujet de recherche. C'est par la suite que le cabinet ACS a accepté de nous accompagner dans ce travail de recherche durant la période de stage.

L'intérêt de cette étude peut donc être synthétisé de la manière suivante:

- pour le cabinet: il pourra s'inspirer des conclusions de cette étude afin de s'améliorer ;
- pour le stagiaire: cette expérience en cabinet nous permettra aussi de comprendre la mise en place des procédures d'audit pour l'évaluation des risques d'audit.

Ainsi pour mieux rendre compte de cette problématique à travers un cas réel, ce mémoire comporte deux parties :

- la première constitue le cadre théorique proprement dit,
- la seconde présente l'aspect pratique de l'étude.

La première partie consistera en la présentation de la revue de littérature couvrant les concepts fondamentaux d'audit, l'évaluation des risques ainsi que la présentation des procédures d'évaluation des risques d'audit. Dans la seconde partie, l'étude portera sur la prise de connaissance pratique des procédures du cabinet ACS ainsi qu'à leur analyse.

PREMIERE PARTIE: CADRE
THEORIQUE DE L'ANALYSE DES
PROCEDURES D'EVALUATION DES
RISQUES D'AUDIT PAR LES
CABINETS D'EXPERTISE
COMPTABLE

INTRODUCTION DE LA PREMIERE PARTIE

Il est important de savoir que l'audit est soumis à des normes internationales. Ces normes d'audit prévoient que l'auditeur réalise un travail contentieux en vue de confirmer concrètement que les états financiers d'une entité ne présentent aucune anomalie significative.

Une donnée est qualifiée de significative, si son omission ou son inexactitude peut influencer la décision des destinataires des états financiers. En effet, l'importance de ces normes est capitale:

- elles permettent aux auditeurs de justifier la nature et l'étendue de leurs contrôles vis-à-vis des sociétés auditées;
- du point de vue de la responsabilité des auditeurs vis-à-vis des tiers, le respect de la normalisation équivaut alors à celle de l'obligation de moyens. Il devient important de construire son travail selon les normes pour justifier de sa qualité ;
- enfin, d'un point de vue interne aux cabinets d'audit, les normes permettent de former, de justifier et de conditionner le comportement des auditeurs et collaborateurs.

Ces normes ont aussi pour objectif d'assurer l'homogénéité des travaux des auditeurs de façon à servir une prestation satisfaisante et de qualité constante pour l'ensemble de la profession.

Ces normes représentent également une référence pour l'appréciation de la pertinence des procédures appliquées lors d'un audit et fournissent un standard de procédures considérées comme acceptables face à une situation donnée.

L'auditeur se doit aussi d'utiliser les moyens nécessaires pour évaluer les risques d'audit et mettre en œuvre les procédures d'audit adéquates pour réussir sa mission de manière efficace.

La première partie du mémoire, constituant le cadre théorique, sera composée de trois chapitres:

- le premier nous permettra de présenter les concepts fondamentaux de l'audit,
- le deuxième sera consacré aux procédures d'évaluation des risques d'audit,
- et le troisième constituera la méthode de recherche pertinente pour aborder l'esquisse d'un modèle d'analyse.

CHAPITRE1: LES RISQUES D'AUDIT DES CABINETS D'EXPERTISE COMPTABLE

L'audit est un contrôle financier et s'est étendu dans la gestion de l'entreprise et des organisations publiques. Dans ce chapitre, il sera question d'aider le lecteur de ce document à avoir une bonne compréhension des notions de risques en audit.

1.1. Notions de risques

Le risque, à l'origine étymologique et historique de l'entreprise, devient une notion clé dans l'économie de ce début de millénaire ou les objectifs d'innovation et de changements internes se combinent à l'incertitude et à la complexité de l'environnement (MOREAU, 2002 : 222).

Etant au cœur de la vie sociale, les risques sont devenus une composante incontournable, par équivoque. Ils revêtent aujourd'hui une complexité sans précédente. Les définitions données par les auteurs bien que convergentes, ne trouvent pas d'uniformité dans la formulation de son fond qui a trait à la réalité et à son vrai sens.

C'est pourquoi « le risque est un concept mal défini et encore plus galvaudé ; ce mot pour désigner une situation dommageable, tout ou partie des causes de cette situation, ses conséquences, voire la victime potentielle » (BARTHELEMY & al, 2004 : 472).

1.1.1. Définition du risque

Le mot risque a donné lieu ces derniers temps à de nombreuses interprétations parfois confuses. Selon l'IFACI (in RENARD, 2003: 99), le risque est « un ensemble d'aléas susceptibles d'avoir des conséquences négatives sur une entité et dont le contrôle interne et l'audit ont notamment pour mission d'assurer autant que faire se peut la maîtrise ».

CHAMBERS & RAND (1999: 45) considère le risque comme étant: « An unwanted event or outcome that management would wish to avoid ». Cette définition fait ressortir la nécessité pour les gestionnaires de prévoir des barrières contre lesdits risques.

1.1.2. Typologie des risques

Il existe plusieurs types de risques selon le genre d'activités réalisées par l'entreprise, les caractéristiques propres de ses opérations, l'environnement dans lequel les biens sont produits et les services rendus (NGUENA 2008 :19). Nous pouvons distinguer entre autre :

1.1.2.1. Classification des risques selon leur provenance

Selon IFACI (2006:21), deux catégories de risques peuvent provenir des activités de l'entreprise. On peut distinguer:

- les risques endogènes sont des risques propres à l'activité de l'entreprise. Ils prennent naissance notamment suite à une déficience soit de ses propres processus, de sa propre organisation, de son propre système d'information ou de son propre style de management ;
- les risques exogènes sont des risques qui proviennent notamment de l'environnement de l'entreprise, de ses clients, de ses fournisseurs et de ses concurrents et exerçant une influence négative sur les objectifs et les stratégies de l'entreprise.

1.1.2.2. Classification des risques selon leur niveau

Selon POTDEVIN (1999:2), on a :

- le risque potentiel est un risque commun à toutes les entreprises et qui est susceptible de se produire si aucun contrôle n'est exercé pour l'empêcher ou le détecter et corriger les erreurs qui pourraient en résulter.
- le risque matériel est un risque qui s'est déjà matérialisé dans l'entreprise et son impact doit être évalué afin de définir une politique efficace pour sa maîtrise ;
- le risque possible est un risque potentiel contre lequel une entreprise donnée ne s'est pas dotée de moyens pour le limiter ou le détecter et le corriger. Ce risque est identifié à toutes les étapes de la mission par les diligences mises en œuvre par l'auditeur.

1.1.2.3. Classification des risques selon leur nature

Selon AHAOUANGANSI (2010:331), les risques en fonction de leur nature, peuvent être classés notamment en :

- le risque inhérent désigne le risque auquel l'entité est exposée en l'absence de mesures prises par le management pour modifier la probabilité d'occurrence ou l'impact de ce risque ;
- le risque lié au contrôle est la probabilité qu'une mesure ou un mécanisme de contrôle échoue dans la prévention ou dans la détection d'une menace que l'on voudrait absolument éviter ;

- le risque de non détection est le risque que les procédures mises en œuvre par l'auditeur ne lui permettent pas de détecter une inexactitude présente dans les comptes annuels.

1.1.2.4. Classification des risques selon leur l'activité

Selon l'activité, on distingue le risque économique et financier, le risque social, le risque environnemental et le risque opérationnel.

- le risque économique et financier englobe les risques qui menacent les flux liés aux titres financiers et relèvent du monde économique ou réel;
- le risque social est l'ensemble des facteurs internes ou externes susceptibles d'affecter temporairement, durablement, voire définitivement le fonctionnement de l'entreprise ;
- le risque environnemental est l'ensemble des facteurs internes et externes liés à l'environnement dans lequel fonctionne l'entreprise et susceptibles d'empêcher l'atteinte de ses objectifs ;
- le risque opérationnel, selon le comité de Bâle II in JIMENEZ (2008: 24), se définit comme étant le risque de pertes résultant d'une inadéquation ou d'une défaillance imputable à des procédures, aux personnels et au système interne, ou à des événements extérieurs.

1.1.3. Définition du risque d'audit

Selon l'IFAC (2007:47), «le risque d'audit est défini de la façon suivante « le risque d'audit est le risque qu'un auditeur puisse exprimer une opinion inappropriée sur une information financière comportant des inexactitudes significatives ».

Quant à LEJEUNE&al. (2007 :97), « le risque d'audit est le risque que le commissaire aux comptes exprime une opinion différente de celle qu'il aurait émise, s'il avait identifié toutes les anomalies significatives dans les comptes : par exemple, émettre une certification sans réserve alors que les comptes comportent une anomalie significative».

Outre, «le risque d'audit peut être défini, comme le risque que des erreurs ou irrégularités n'aient pas été détectés après l'accomplissement de l'audit et que ces erreurs ou irrégularités affectent de manière significative les comptes certifiés», (SIMONS, 1987:27). Le risque d'audit est quantifiable par l'intermédiaire de la notion de « seuil de signification » ou « seuil de matérialité ».

L'auditeur peut omettre dans son plan d'audit une procédure, élément constitutif d'un ensemble, et procéder à un nombre insuffisant de tests. Ceci pourrait conduire l'entreprise à perdre le contrôle et à découvrir cette erreur à la suite de la défaillance d'un système, d'une opération après le passage des auditeurs, (BECOUR et al, 2008 : 40).

En somme, le risque d'audit est le risque lié aux particularités de l'entité, d'une part et d'autre part à l'auditeur lui-même. Il est le résultat de la conjonction de deux facteurs, à savoir lorsque ni les moyens mis en œuvre par l'entreprise, ni ceux mis en œuvre par l'auditeur ne permettent de déceler les erreurs.

1.2. Composantes du risque d'audit

«Compte tenu de sa responsabilité, le risque d'audit est lié à l'émission d'une opinion erronée sur les comptes de l'entreprise contrôlée. Cette situation serait susceptible d'entraîner plusieurs conséquences pour l'auditeur, notamment en termes de poursuites judiciaires ou disciplinaires ou de dégradation de sa réputation. Cette situation peut également avoir des conséquences sur l'entreprise auditée, notamment en termes d'influence sur les cours boursiers et sur la relation avec les actionnaires et les partenaires.

En ce sens, le risque et sa maîtrise sont le souci essentiel de l'auditeur. Cette notion de risque d'audit apparaît comme complexe et difficilement saisissable. Cependant, le processus d'audit l'a décomposée en plusieurs éléments susceptibles d'être appréhendés individuellement. On distingue généralement trois composantes du risque d'audit: le risque inhérent, le risque de contrôle et le risque de non détection¹».

Pour LEJEUNE & al. (2007:97), le risque d'audit est subdivisé en trois composants :

- le risque inhérent;
- le risque lié au contrôle;
- le risque de non détection.

En plus, AHOANGANSI (2010:331) analyse également le risque d'audit en trois composantes du risque d'audit: le risque inhérent, le risque de contrôle et le risque de non détection.

¹Cabinet Ernst & Young, 1999, les définitions du risque inhérent, du risque de contrôle et du risque de non-détection sont issues du Manuel audit du cabinet Ernst & Young.

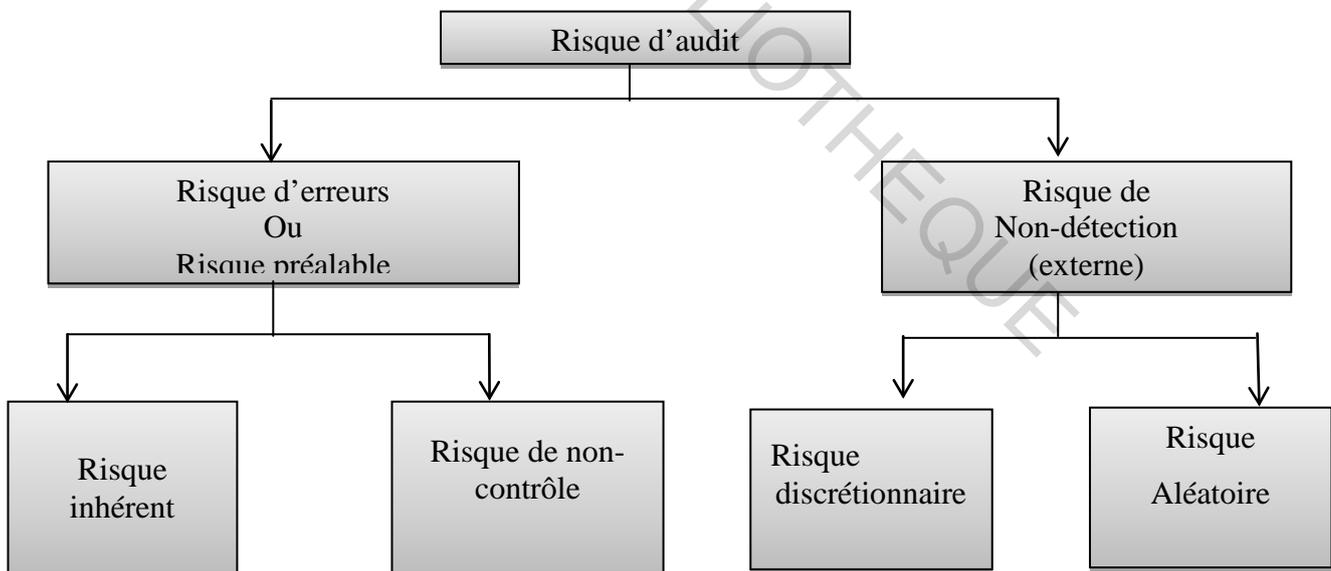
Selon SIMONS (1987:30), «le risque d'erreurs et le risque de non-détection peuvent être eux-mêmes décomposés. Ainsi, le risque d'erreurs découle-t-il en premier lieu d'un facteur exogène ou incontrôlable, le risque inhérent découle d'un facteur endogène qui dépend de la qualité des procédés mis en œuvre par l'entreprise pour prévenir ou détecter les erreurs».

Le risque de non-détection (externe), quant à lui, dépend du travail du vérificateur qui, comme on le sait, appuie son opinion sur des sondages. À l'instar de l'entreprise, celui-ci fait face à deux facteurs de risque, l'un contrôlable et l'autre pas.

En plus, SIMONS (1987:31-32) précise que «le premier relève essentiellement du jugement du vérificateur qui peut mal choisir, appliquer ou interpréter les procédés qu'il met en œuvre pour détecter les erreurs; il s'agit alors du risque discrétionnaire.

Le deuxième découle, quant à lui, des limites intrinsèques de la technique d'échantillonnage qui fait en sorte qu'il existe toujours une probabilité qu'un échantillon ne reflète pas les caractéristiques de la population dont il a été tiré; nous parlons alors de risque aléatoire».

Figure1 : Schéma d'analyse hiérarchique des notions de risque d'audit.



Source: nous-mêmes à partir de SIMONS(1987:30-31), AHOANGANSI(2010: 331).

1.2.1. Risque inhérent

Selon le Committee Of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (COSO) (2005: 204), « le risque inhérent désigne le risque auquel l'entité est exposée en l'absence de mesures prises par le management pour modifier la probabilité d'occurrence ou l'impact de ce risque».

Selon AHOUANGANSI (2006:168), «le risque inhérent est analysé de la façon suivante :

- risques liés à l'activité;
- risques liés à la structure financière;
- risques liés à la structure du capital;
- risques liés à l'organisation».

Ce risque désigne le risque que, malgré les contrôles internes existants dans l'entreprise, il y ait possibilité qu'une erreur significative se produise dans les comptes (OBERT &al, 2007: 401). Ce genre de risque est donc inévitable car ne sachant s'en échapper quel que soient les types de contrôles ou quels que soient les types d'actions pouvant être menés (HAMZAOUI&al, 2005 :172).C'est aussi uneévaluation portant sur l'environnement qui permet de mesurer le risque que des comptes comportent a priori une erreur significative. Le risque inhérent est lié à la position financière de l'entreprise, à l'attitude de sa direction ou encore aux particularités du secteur d'activité.

Selon HAKAM (2004:24), «cette évaluation, réalisée a priori, dépend de l'expérience du professionnel. Le risque inhérent est plus élevé pour certaines assertions, ainsi que pour certaines catégories d'opérations ou de comptes. Ainsi, les calculs complexes sont plus susceptibles de comporter des inexactitudes que les calculs simples. Les comptes constitués de montants obtenus au moyen d'estimations comptables et caractérisés par une incertitude de mesure, présentent des risques plus élevés que les comptes basés sur des faits de nature courante».

Certes, ce risque peut être décomposé en deux risques à savoir :

- les risques généraux liés à l'entreprise ;
- les risques liés à la nature des opérations traités.

1.2.1.1. Les risques généraux liés à l'entreprise

Selon POTDEVIN(1999 :7-8), « chaque entreprise, selon le secteur dans lequel elle opère, sa structure et son organisation, possède des caractéristiques qui lui sont propres et qui rendent plus ou moins probables la concrétisation de ces risques potentiels.

Pour contrôler une entreprise, l'auditeur doit donc identifier les risques qui la distinguent des autres. Ainsi, l'auditeur va se documenter sur l'activité de l'entreprise et sur son secteur d'activités. Il devra également se renseigner sur l'organisation et la structure de l'entreprise».

1.2.1.2. Les risques liés à la nature des opérations traitées

Selon POTDEVIN (1999 :15), «ce risque représente la possibilité qu'un compte ou un flux de transaction d'être erroné de façon significative. On peut distinguer les données saisies en comptabilités en trois catégories. Chacune est porteuse de risques particuliers :

- les données répétitives : elles résultent de l'activité habituelle de l'entreprise ; achats, ventes, salaires. Elles sont traitées de manière uniforme en fonction des systèmes mis en place. Les risques sont donc liés à la fiabilité de ces systèmes ;
- les données ponctuelles : elles sont complémentaires de procédures mais, saisies à des intervalles de temps plus au moins réguliers : inventaire physiques, évolutions de fin d'exercice. Elles sont porteuses de risque significatif lorsque leur saisie n'est pas organisée de façon fiable et il est donc important de les connaître à l'avance pour décider des contrôles qui devront être effectués ;
- les données exceptionnelles : ces sont des opérations ou des décisions qui sortent du domaine de l'activité courante : réévaluation, fusion, restructuration. L'entreprise ne disposent pas des critères préalables, d'éléments comparatifs, de personnel expérimenté pour ce type d'opération, les risques que des erreurs se produisent et ne soient pas détectées sont plus importants».

Selon la norme ISA 200, «outre,les facteurs qui peuvent être liés à uneassertion particulière relative à une catégorie d'opération, à un solde de compteou à une information fournie dans les états financiers, il y a aussi des facteurspropres à l'entité ou à son environnement qui sont liés à plusieurs ou à latotalité des catégories d'opérations, des soldes ou des informations peuvent avoirune incidence sur le risque inhérent propre à une assertion relative à unecatégorie d'opérations, à un solde ou à une information en particulier.

En effet, un fonds de roulement insuffisant pour poursuivre les activités ou un secteur d'activité en déclin caractérisé par un grand nombre de faillites, constituent des exemples de facteurs du second type ».

On peut distinguer deux grandes catégories de facteurs de risque inhérent :

- ceux relatifs à une assertion particulière,
- ceux généraux concernant l'ensemble de l'entité ou son environnement.

En somme, le risque inhérent est la prédisposition d'un compte ou d'un groupe d'opérations à contenir des anomalies significatives avant de prendre en compte l'efficacité des contrôles internes. Il est le risque général de l'entité qui doit tenir compte des particularités de l'entreprise révisée.

1.2.2. Risque lié au contrôle

Selon HAMZAOU (2008:173) propose la définition suivante : « le risque lié au contrôle est le risque qu'une erreur significative dans un solde de compte ou dans une transaction isolée ou cumulée à des erreurs dans d'autres soldes ou catégories de transactions, ne soit ni prévenue ou détectée, et corrigée en temps voulu par les systèmes comptables et de contrôle interne ».

Dans le même sens qu'HAMZAOU, HERRBACH (2000:25) propose la définition suivante, « le risque de non contrôle appelé encore risque lié au contrôle interne, représente la possibilité que les défaillances intrinsèques du système d'informations de l'entreprise ne lui permettent pas de produire des comptes fiables ».

Selon ISA 200, « le risque lié au contrôle correspond au risque qu'une anomalie susceptible de survenir dans une assertion et pouvant présenter un caractère significatif soit individuellement, soit cumulée avec d'autres anomalies, ne soit ni prévenue, ni détectée et corrigée en temps voulu par le contrôle interne de l'entité.

Ce risque dépend de l'efficacité, de la conception et du fonctionnement du contrôle interne destiné à atteindre les objectifs de l'entité relatifs à l'établissement des états financiers ».

Les facteurs de risque lié au contrôle peuvent être regroupés en deux grandes catégories selon qu'ils proviennent d'une conception inappropriée des procédures ou d'une mauvaise application de celles-ci.

- Facteurs de risque liés à la conception des procédures

Selon ISA 200, «pour qu'il soit efficace, le système de contrôle interne devrait être conçu de façon à empêcher les anomalies de survenir (à l'aide de contrôles de prévention) ou à les déceler et corriger (à l'aide de contrôles de détection). La mauvaise conception des systèmes est une source de risque élevé pour les opérations répétitives. Ceci est particulièrement vrai pour les systèmes informatisés puisqu'une erreur de conception d'un programme se répercute automatiquement sur toutes les données traitées».

- Facteurs de risque liés à l'application des procédures

Selon HAKAM (2004:24-25), «ce risque peut être lié directement aux erreurs de conception d'un système de traitement de données répétitives. En effet, les éléments de contrôle intégrés au système peuvent s'avérer insuffisants pour prévenir ou déceler les erreurs. Par exemple la procédure de lancement et de suivi des commandes ne prévoit pas que le magasinier soit informé par une copie du bon de commande. Il en résulte un risque d'accepter des marchandises non commandées ou non conformes».

Selon OTAME (1996:29), «même si les procédures sont fiables de par leur conception, le risque de leur mauvaise application ne peut être écarté. En effet, le personnel peut, de bonne ou de mauvaise foi, contourner ces procédures. Ce risque est aussi lié aux erreurs d'application par le personnel des procédures de contrôle interne en raison d'un manque de compréhension du travail à réaliser ou par incompetence. Ou bien par des manœuvres malintentionnées. D'ailleurs, il est fréquent que pour certaines transactions, la direction passe outre les systèmes de contrôle».

En résumé, le risque lié au contrôle est le risque que les contrôles internes ne permettent pas d'empêcher ou de détecter des anomalies en temps opportun. Ces contrôles incluent les contrôles de prévention, qui évitent que l'erreur soit commise, et les contrôles de détection, qui identifient les erreurs commises et permettent de les redresser.

Ces contrôles sont de toute nature: contrôles informatiques à la saisie de données, rapprochements entre services, contrôles exercés par le management lors des clôtures, aussi bien concernant des données comptables qu'extracomptables. Il est fonction de l'efficacité avec laquelle la conception et le fonctionnement du contrôle interne permettent d'atteindre les objectifs de l'entité qui ont un lien avec l'établissement de ses états de synthèse.

1.2.3. Risque de non détection

«Le risque intrinsèque ou encore spécifique qui est lié à l'activité ou à son environnement. Le risque inhérent ainsi défini va conditionner l'existence de toutes les autres formes de risque. Il est fonction de l'efficacité des procédés de vérification et de leur mise en œuvre par l'auditeur. Il est impossible de l'éliminer complètement, du fait de l'utilisation des sondages, mais également en raison d'autres facteurs.

Parmi ces autres facteurs, il y a notamment la possibilité que l'auditeur choisisse un procédé de vérification inapproprié, applique de façon incorrecte un procédé de vérification approprié, ou interprète mal les résultats de ses travaux», (RENARD, 2003:53).

Selon AHOANGANSI (2010:333), le risque de non détection est le risque que les procédures mises en œuvre par l'auditeur, ne lui permettent pas de détecter une inexactitude présente dans un solde de compte ou une catégorie d'opération, qui, seule ou ajoutée aux autres inexactitudes présentées dans d'autres soldes ou catégories d'opérations, pourrait être significative.

Selon HAKAM (2004: 27), «ce risque est fonction de l'efficacité des procédés de vérification et de leur mise en œuvre par l'auditeur. Il découle en partie du fait que d'ordinaire le vérificateur ne vérifie pas intégralement une catégorie d'opérations, un solde de compte ou une information fournie dans les états financiers, et en partie de l'existence d'autres incertitudes».

Ce risque est caractérisé par sa répercussion directe sur la certification, Il peut faire émettre à l'auditeur une opinion inappropriée sur les états financiers. L'inefficacité des procédures mises en application par le réviseur peut être imputée soit à ce dernier soit aux tiers.

- Inefficacité des procédures d'audit imputable à l'auditeur :

Selon HAKAM (2004:28), «l'auditeur peut commettre des erreurs de choix ou d'appréciation qui sont de nature à rendre inefficaces les procédures d'audit mises en œuvre. Ces erreurs sont liées notamment :

- ❖ au recours à des procédures inappropriées : les facteurs de risque peuvent résulter du choix de techniques de contrôle non appropriées à la situation, d'un mauvais échantillonnage ou d'une mauvaise estimation des caractéristiques d'une population;

- ❖ à une mauvaise application de procédés d'audit appropriés ;
 - ❖ à une évaluation incorrecte des systèmes comptables et de contrôle interne ;
 - ❖ à une mauvaise organisation de la mission (profil inadéquat de l'équipe intervenante, planning mal établi, manque de supervision,...) ;
 - ❖ à une mauvaise définition de l'étendue des travaux (du fait par exemple de la fixation du seuil de signification à un niveau relativement élevé...) ;
 - ❖ à un manque de formation ou d'expérience ;
 - ❖ à une supervision insuffisante ;
 - ❖ à des conclusions tirées d'éléments probants insuffisants.
- Inefficacité des procédures d'audit imputable aux tiers».

En plus, IFAC(2004: 29), ajoute : « l'inefficacité des procédures d'audit mises en œuvre peut ne pas être directement imputable au réviseur mais plutôt à des tiers. Nous pouvons citer, à titre indicatif, comme causes d'inefficacité imputable aux tiers :

- ❖ le recours aux sondages (domaine non audité, résultats des sondages non représentatif de la population,...) Le risque lié au sondage provient de la possibilité que la conclusion de l'auditeur, fondée sur un échantillon, soit différente de celle à laquelle il serait parvenu si toute la population avait été soumise à la même procédure d'audit ;
- ❖ informations trompeuses reçues auprès des partenaires de la société (circularisation) ou des responsables de celle-ci (entretiens) ;
- ❖ informations dépendant d'événements futurs mal maîtrisés».

En résumé, le risque de non détection est propre à la mission d'audit et correspond au risque auquel l'auditeur ne parvienne pas à détecter une anomalie significative. C'est le risque de l'auditeur, autrement dit, la possibilité que les travaux d'audit soient inefficaces et ne parviennent pas à détecter une erreur significative présente dans les comptes.

Le risque lié au contrôle est lié aussi au calendrier d'intervention, et à la nature et l'étendue des procédés mis en œuvre par l'auditeur et qui, de l'avis de celui-ci, permettent de limiter le risque de mission à un niveau suffisamment faible pour être acceptable.

Tableau 1: Les composantes du risque d'audit

Nature	Description	Commentaires
Risque inhérent	C'est la possibilité qu'une assertion comporte une anomalie qui pourrait être significative, soit individuellement, soit cumulée avec d'autres anomalies, nonobstant les contrôles existants. Il est traité au niveau des états financiers qu'au niveau des assertions.	Ce sont les risques liés à l'activité et les autres risques qui découlent des objectifs de l'entité, de la nature de ses activités, de l'environnement réglementaire dans lequel elle opère, de sa taille et de la complexité de ses opérations.
Risque lié au contrôle	Le risque lié au contrôle est le risque qu'une anomalie susceptible de survenir dans une assertion et pouvant présenter un caractère significatif, soit individuellement, soit cumulée avec d'autres anomalies, ne soit ni prévenue, ni détectée et corrigée en temps voulu par le système de contrôle interne de l'entité.	L'entité doit identifier et évaluer les risques liés à ses activités ainsi que les autres risques (tels que le risque de fraude) et y répondre en concevant et en mettant en œuvre un système de contrôle interne. Certains risques liés au contrôle subsisteront toujours du fait des limitations inhérentes à tout système de contrôle interne. Il est demandé à l'auditeur de prendre connaissance du contrôle interne de l'entité et de mettre en œuvre des procédures d'évaluation des risques d'anomalies significatives au niveau des assertions.
Risque de non-détection	C'est le risque que l'auditeur ne détecte pas une anomalie qui existe dans une assertion et qui pourrait être significative, soit individuellement, soit cumulée avec d'autres anomalies. Le niveau acceptable du risque de non-détection, est inversement proportionnel au risque d'anomalies significatives au niveau des assertions.	L'auditeur identifie les assertions où il y a des risques d'anomalies significatives et concentre les procédures d'audit sur ces domaines. Les procédures d'audit sont ensuite développées pour réduire le risque d'audit à un niveau faible acceptable.

Source: nous-mêmes à partir d'IFAC(2007:47-48), AHOANGANSI (2010: 331-333).

Les travaux propres de détection de l'auditeur se décomposent eux-mêmes en trois grandes familles, dont on mesure respectivement le risque de ne pas détecter d'erreurs, vérification exhaustive d'éléments et échantillonnage statistique.

Toutefois, le risque inhérent et le risque de contrôle constituent le « risque combiné », qui est le risque que, préalablement à l'audit, un compte ou groupe de comptes contienne une erreur significative.

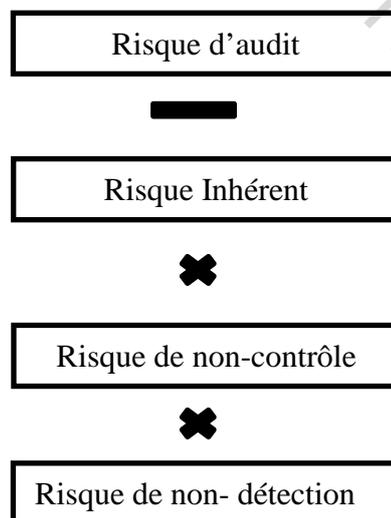
D'après tout ce qui précède, le risque d'audit est la résultante de ces trois composantes et dépend du niveau de chacune d'entre elles.

Toutefois, la façon suivant laquelle l'auditeur détermine ces risques et les combine, est une affaire de jugement professionnel et dépend de sa stratégie ou sa planification d'audit. Celle-ci découle principalement de l'identification des risques et de leur évaluation, qui feront l'objet d'une description détaillée.

1.2.4. Relation entre les composantes du risque d'audit

Selon AHOUEANGANSI(2010:333), le risque d'audit découle de la combinaison des trois risques et il se dégage de la formule suivante :

Figure 2 : Schéma de relation entre les composantes du risque d'audit.



Source: AHOUEANGANSI (2010 :333).

Selon OBERT (2004:33), «en début de mission, l'auditeur se trouve dans l'impossibilité de réduire le risque inhérent et le risque de non-contrôle. Quand ceux-ci sont élevés, il ne peut qu'aménager son programme de travail afin son risque de non-détection puisse tendre vers zéro. C'est la seule condition qui lui resterait pour minimiser le risque d'audit. Il se fixe un risque d'audit acceptable : il ne lui reste plus qu'à évaluer chacune de ses composantes».

L'International Auditing Practices Committee(IAPC)a établi une matrice qui permet d'estimer le risqué de non-détection acceptable en fonction du risqueinhérent et du risqué de non-contrôle.

Tableau 2 : Matrice de la relation entre les composantes du risque d'audit

Cette zone correspond au risque de non-détection 		Risque de non-contrôle		
		Elevé	Moyen	Faible
Risque inhérent	Elevé			
	Moyen			
	Faible			

Source : OBERT (2004 :33), COOPERS &al. (2000:75-82).

1.3. Incidence du risque d'audit sur la planification de la mission d'audit

Selon AHOUANGANSI(2010: 335), le plan de mission doit être rétabli afin de minimiser le risque d'audit. Pour cela, il doit tenir compte des risques analysés à ces différents niveaux :

- dans la phase de prise de connaissance de l'entreprise ;
- pendant l'évaluation du contrôle interne;
- au cours de l'évaluation des compétences du personnel comptable.

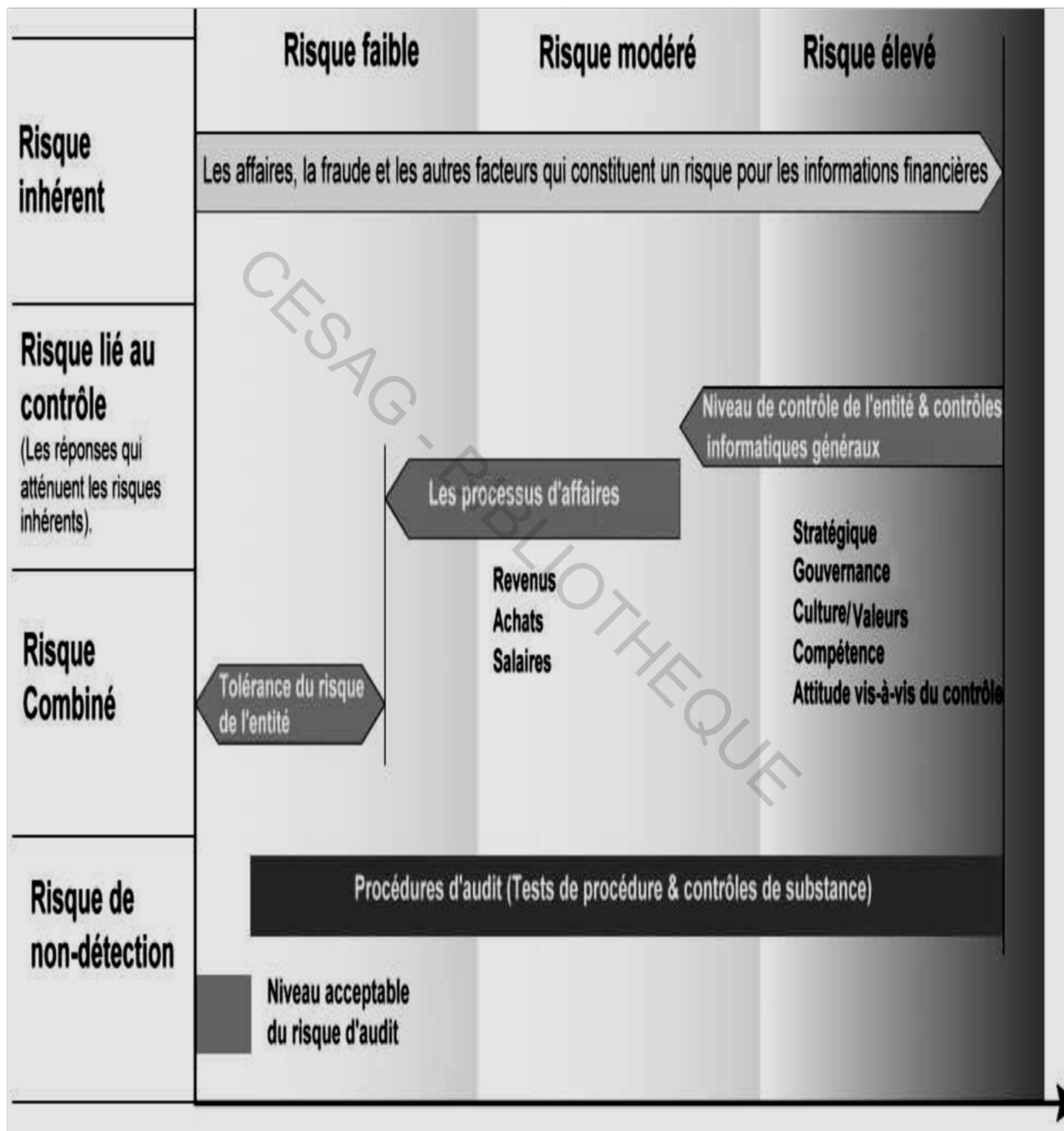
Selon OBERT (2004:35),« l'auditeur doit adapter son plan de travail (calendrier, étendue des travaux de révision), afin de maintenir le risque d'audit à un niveau acceptable.Le plan comprend :

- les caractéristiques de l'entreprise à auditer ;
- les zones de risques ;
- le seuil de signification ;
- les domaines et systèmes significatifs ;
- les axes principaux des travaux de contrôle ;
- l'organisation de la mission et le budget»

1.4. Interdépendances entre les composantes du risque d'audit

Selon IFAC (2007:37), les interdépendances entre les composantes du risque d'audit peuvent être schématisées comme suit :

Figure3: Les interdépendances entre les composantes du risque d'audit.



Source: SFAYHI(2007:47).

1.5. Interrelation entre le risque d'audit et le contrôle

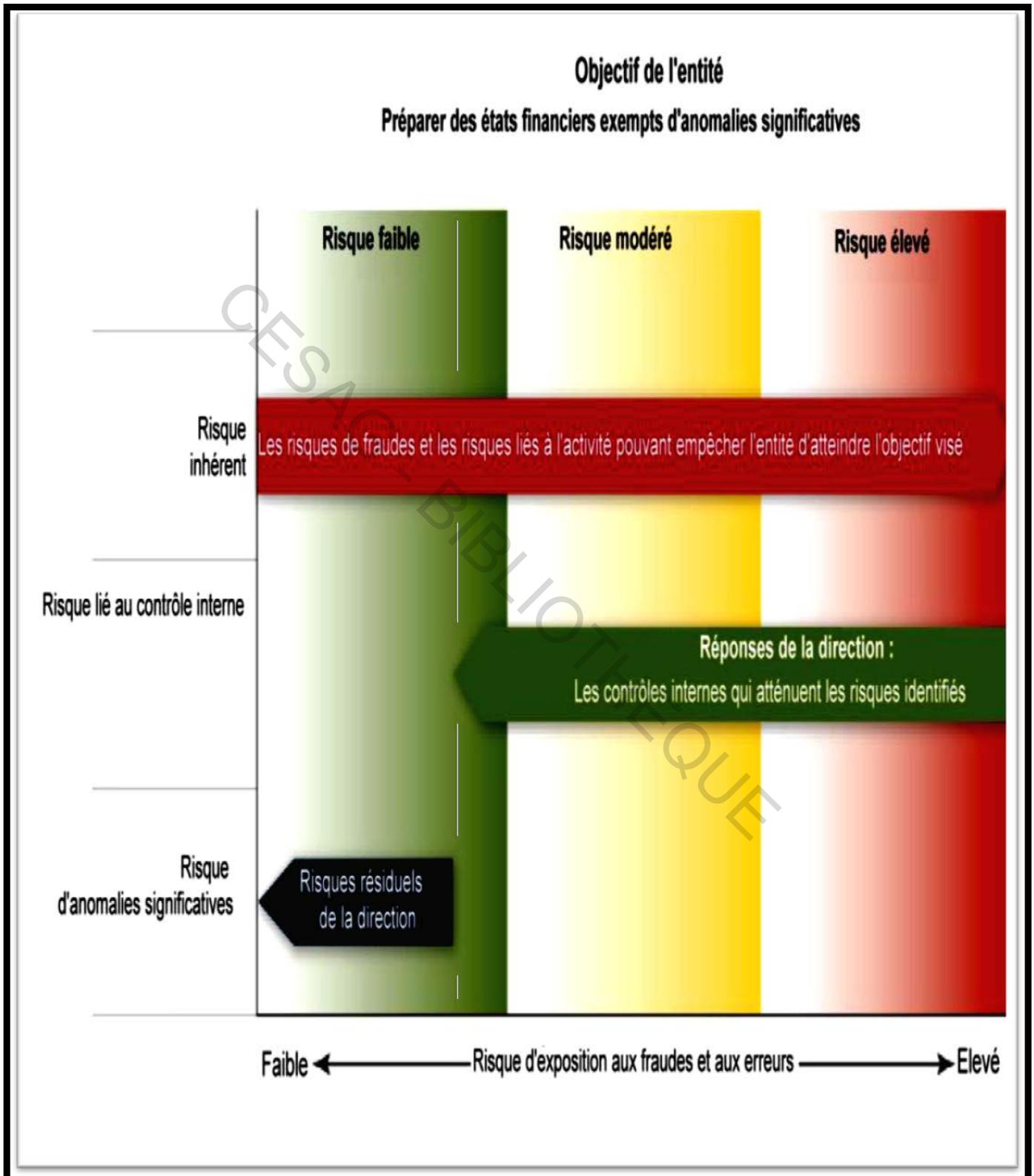
Selon IFAC (2007:37), la barre relative au risque inhérent comporte tous les facteurs de risques liés à l'activité et de risques de fraude qui peuvent engendrer des anomalies significatives dans les états financiers (avant toute considération du contrôle interne).

Les barres relatives aux risques liés au contrôle interne reflètent les procédures de contrôle spécifiques et diffuses mises en place par la direction pour atténuer le risque que les états financiers comportent des anomalies.

L'étendue à laquelle les barres relatives aux risques liés au contrôle interne n'atténuent pas entièrement les risques inhérents est souvent nommée risque résiduel de la direction, appétence au risque ou tolérance de risque.

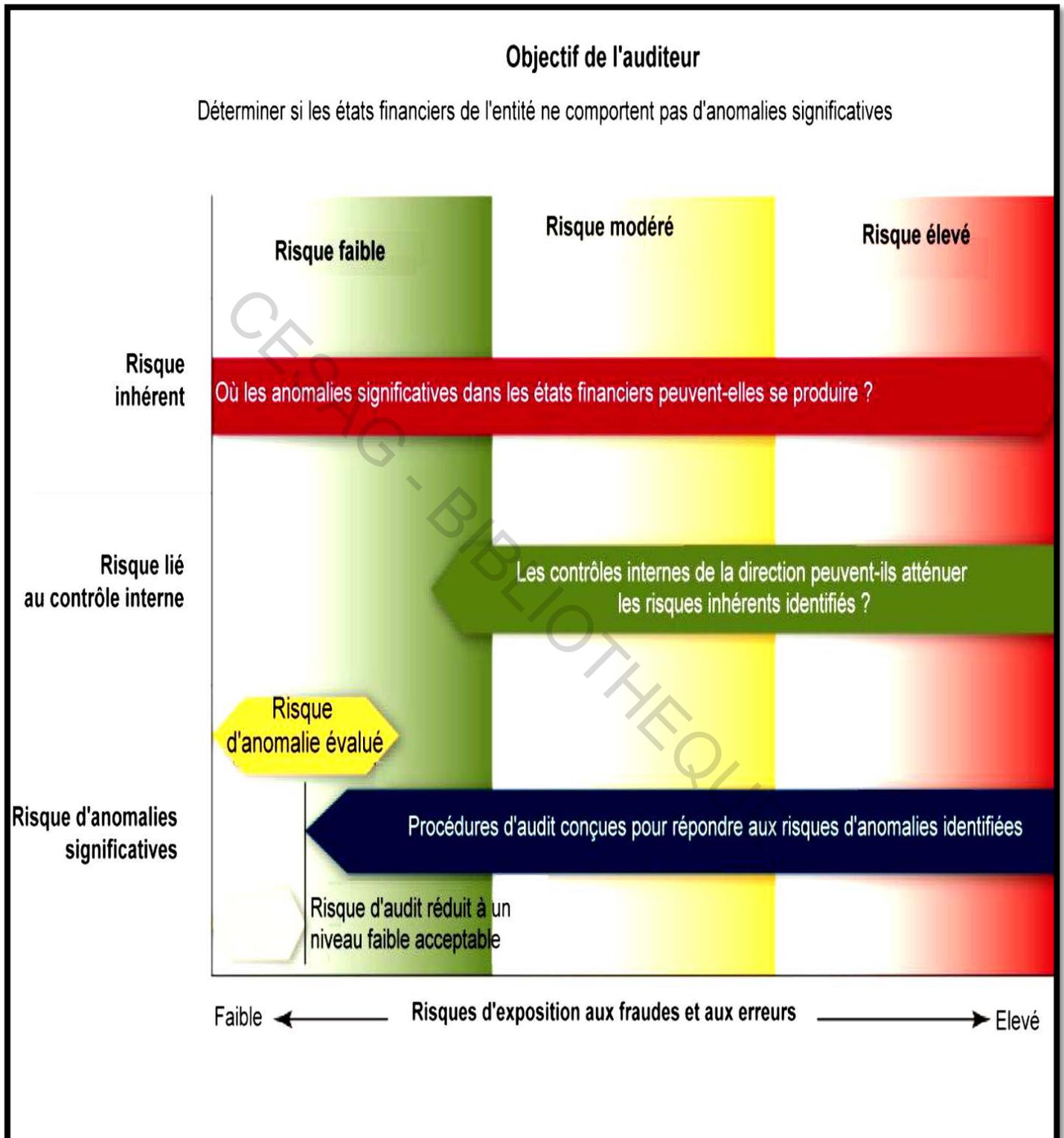
Le schéma suivant illustre l'interrelation entre le risque et le contrôle :

Figure4: Interrelation entre le risque d'audit et le contrôle.



Source: IFAC (2007:37).

La figure suivante décrit le rôle de l'auditeur lors de l'évaluation des risques d'anomalies significatives dans les états financiers et lors de la mise en œuvre de procédures d'audit conçues en réponse, afin de réduire le risque d'audit à un niveau faible acceptable :



Source : IFAC (2007:38-39).

1.6. Lien entre le seuil de signification et le risque d'audit

Le seuil de signification est défini comme « la limite à partir de laquelle une inexactitude ou un ensemble d'inexactitudes contenues dans un élément donné sont de nature à influencer la décision des utilisateurs de cet élément. C'est aussi la limite à partir de laquelle un élément cesse d'être considéré comme fiable» (BERRBACH, 2000 :25).

Le caractère significatif se mesure par rapport à un seuil et reste largement tributaire de l'impact de l'erreur ou l'élément évalué dans des conditions particulières de son omission de son inexactitude.

Selon la Norme d'Exercice Professionnelle (NEP) 320, l'auditeur détermine:

- un seuil de signification au niveau des comptes pris dans leur ensemble,
- des seuils de signification de montants inférieurs pour certaines catégories d'opérations, certains soldes de comptes ou certaines informations fournies.

La norme ISA 320 stipule aussi que : lors de la réalisation d'un audit, l'auditeur doit prendre en compte le caractère significatif et la relation existant avec le risque d'audit.

Le caractère significatif et le risque d'audit sont liés. Le seuil de signification et le risque d'audit sont inversement proportionnels.

1.7. Lien entre les assertions et le risque d'audit

Selon MOULIN (2009:89), les assertions sont définies comme «les déclarations de la direction, explicites ou autres, qui sont représentées dans les états financiers. Elles ont trait à la constatation, à la mesure, à la présentation et à la divulgation de différents éléments (montants et informations à fournir) dans les états financiers».

Selon la norme ISA 500, «l'auditeur doit utiliser les assertions relatives aux flux d'opérations, aux soldes de comptes, ainsi qu'à la présentation et aux informations fournies dans les états financiers, de façon suffisamment détaillée pour servir de base à son évaluation du risque d'anomalies significatives, ainsi qu'à la définition et à l'exécution de procédures d'audit complémentaires».

Selon la norme ISA 330, «l'auditeur établit un lien entre risques et assertion : il prépare la correction de sa vision (établie à la phase précédente) pour l'adapter en fonction de sa propre vue de contrôle interne et des risques significatifs».

Selon la norme ISA 500, ces assertions représentent les hypothèses à tester par les procédures d'audit. Les assertions d'audit sont les suivantes :

- assertions concernant les flux d'opérations et les événements survenus au cours de la période audité : survenance, exhaustivité, exactitude, séparation des périodes et l'imputation comptable;
- assertions concernant les soldes de comptes en fin de période : existence, droits et obligations, exhaustivité, valorisation et affectation;
- assertions concernant la présentation et les informations fournies dans les états financiers: survenance, droits et obligations, exhaustivité, classification et compréhension, exactitude et valorisation.

En résumé, les assertions sont des critères dont la réalisation conditionne la régularité, la sincérité et l'image fidèle des comptes. Les assertions sont présentées dans le tableau suivant:

Conclusion

Ce chapitre a permis de définir les différents concepts de l'audit que nous aborderons dans le cadre de notre étude.

Les éléments à collecter par l'auditeur à l'aide des outils d'audit, comprennent à la fois les informations recueillies au cours de la mission d'audit et celles, le cas échéant, recueillies lors des audits portant sur les exercices précédents et lors d'autres interventions. Le chapitre suivant développera les différentes procédures d'évaluation des risques d'audit.

CHAPITRE2: LES PROCEDURES D'EVALUATION DES RISQUES D'AUDIT

Les procédures d'évaluation des risques fournissent à l'auditeur les éléments probants et les informations nécessaires pour étayer son opinion. Toutefois, ces éléments probants, tous seuls, ne suffisent pas, ils sont recueillis au moyen des procédures complémentaires d'audit. Ces éléments probants sont obtenus au moyen de la connaissance de l'entité et de son environnement, y compris son contrôle interne.

Les informations nécessaires pour cette connaissance, peuvent être obtenues auprès de sources externes et de sources internes. La connaissance de l'entité devient un processus continu et dynamique de la collecte, la mise à jour et l'analyse de l'information tout au long de l'audit.

2.1. Définition

«Pour être en mesure de conclure quant à l'efficacité ou non du contrôle mis en œuvre par l'entité, le commissaire aux comptes, en plus des demandes d'informations, utilise une ou plusieurs techniques de contrôle comme par exemple, les tests de procédures, les contrôles de substance, et des procédures d'audit indépendantes de l'évaluation du risque d'anomalies significatives»(LEJEUNE & al., 2007:167).

Selon IFAC (2007:75), les procédures d'évaluation des risques d'audit sont «les procédures d'audit mises en œuvre pour prendre connaissance de l'entité et de son environnement, y compris de son contrôle interne, dans le but d'identifier et d'évaluer les risques d'anomalies significatives provenant de fraudes ou résultant d'erreurs, au niveau des états financiers et des assertions ».

Selon MIKOL (1999:75), les procédures d'audit sont «un ensemble de travaux réalisés au cours de l'audit afin de collecter les éléments permettant d'aboutir à des conclusions à partir desquelles le commissaire aux comptes fonde son opinion».

Les procédures d'évaluation des risques ne fournissent pas en elles-mêmes des éléments probants suffisants et appropriés sur lesquels fonder l'opinion d'audit. Si l'associé-responsable de la mission a réalisé d'autres missions au sein de l'entité, il doit s'interroger pour savoir si l'information recueillie est pertinente pour identifier des risques d'anomalies significatives.

Lorsque l'auditeur prévoit l'utilisation des informations recueillies à partir de son expérience passée de l'entité et des procédures réalisées au cours des audits précédents, il doit vérifier si des changements sont intervenus depuis le dernier audit et si ceux-ci peuvent avoir un impact sur la pertinence des informations utilisées dans le cadre de l'audit en cours.

Suivant IFAC (2007: 77), « l'associé-responsable de la mission et les autres membres-clés de l'équipe affectée à la mission doivent s'entretenir de la possibilité que les états financiers comportent des anomalies significatives et de l'application du référentiel comptable applicable au regard des faits et circonstances propres à l'entité.

L'associé-responsable de la mission doit également déterminer quels sont les sujets qu'il convient de communiquer aux membres de l'équipe affectée à la mission qui n'ont pas participé à l'entretien».

2.2. Les différents aspects des procédures d'évaluation des risques

Selon IFAC (2007:75), «les procédures d'évaluation des risques doivent comporter les aspects suivants:

- des demandes d'informations auprès de la direction et d'autres personnes au sein de l'entité qui, selon le jugement de l'auditeur, peuvent avoir des informations susceptibles de l'aider dans l'identification des risques d'anomalies significatives provenant de fraudes ou résultant d'erreurs ;
- des procédures analytiques ;
- l'observation physique et l'inspection».

En plus, le manuel d'audit de l'Ordre National des experts comptables de Mauritanie (ONECM)(2006 :106) rajoute la réunion de planification comme un autre aspect des procédures d'évaluation des risques d'audit.

Chacune de ces procédures doit être effectuée lors de l'audit, mais pas nécessairement pour chacun des aspects requis de connaissance de l'entité, de son environnement, y compris de son contrôle interne. Dans de nombreuses situations, les résultats de la mise en œuvre d'un type de procédure peuvent mener à un autre type.

2.2.1. Les demandes d'informations auprès de la direction et à d'autres personnes au sein de l'entité

Selon MOULIN (2009: 37), «il s'agit des demandes d'informations auprès de la direction et d'autres personnes au sein de l'entité comme le personnel de production ou les auditeurs interne qui peuvent fournir au commissaire aux comptes des perspectives différentes pour l'identification des risques. La technique de demande de l'entretien est sans doute la première utilisée en audit».

Selon la norme ISA 200, «l'auditeur doit demander à la direction des informations portant sur:

- l'évaluation faite par la direction du risque que les états financiers puissent comporter des anomalies significatives provenant de fraudes, y compris sur la nature, l'étendue et la fréquence d'une telle évaluation ;
- le processus suivi par la direction pour identifier et répondre aux risques de fraude dans l'entité, y compris sur les risques spécifiques de fraude que la direction a identifiés ou qui ont été portés à son attention, ou sur les flux d'opérations, soldes de comptes ou informations fournies dans les états financiers, pour lesquels un risque de fraude est probable ;
- la communication faite par la direction, le cas échéant, aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise concernant un processus qu'elle a défini pour identifier et répondre aux risques de fraude dans l'entité ;
- et la communication faite par la direction, le cas échéant, aux employés concernant son avis sur les pratiques et le comportement éthique».

D'après ce qui précède, la plupart des informations collectées proviennent des demandes d'informations auprès de la direction et des responsables des informations financières.

Toutefois, les demandes d'informations auprès d'autres personnes au sein de l'entité, ainsi qu'auprès des employés à différents niveaux de responsabilité, peuvent également offrir d'autres perspectives et des renseignements supplémentaires. Ces renseignements peuvent être utiles pour identifier les risques d'anomalies significatives qui n'auraient pu être décelés autrement.

2.2.2. Les procédures analytiques

Selon IFAC(2006 :96), «les procédures analytiques consistent en des appréciations de l'information financière, à partir de l'étude de corrélations plausibles entre des données aussi bien financières que non financières. Ils comprennent aussi l'examen des variations et des corrélations constatées, qui sont incohérentes avec d'autres informations pertinentes ou qui présentent un écart significatif par rapport aux montants attendus».

Selon MOULIN (2009 :38-39), «les procédures analytiques sont une technique de contrôle qui consiste à apprécier des informations à partir :

- de leurs corrélations avec d'autres informations, issues ou non des comptes ou avec de données antérieures, postérieures et prévisionnelles de l'entité ou d'entités similaires
- de l'analyse des variations ou des tendances inattendues».

2.2.3. L'observation physique et l'inspection

Selon l'IFAC (2006:97), «l'observation et l'inspection servent pour :

- appuyer les demandes d'informations à la direction et aux autres personnes,
- fournir des informations sur l'entité et son environnement».

2.2.3.1. Inspection physique

D'après le CNCC (1992:10), «l'inspection physique vise à examiner les registres, les documents et actifs corporels.Elle consiste en l'examen de livres, d'enregistrements et d'autres dossiers de travail ou de biens matériels. L'auditeur recueille directement des éléments en assistant et en analysant les résultats de l'inventaire physique des éléments suivants: immobilisations, stocks, liquidités en caisse».

Selon MAESO (2007:22), les principes clés qui sous-tendent la tenue des documents, sont :

- le PCG impose la tenue de plusieurs registres comptables : livre journal, grand livre, livre d'inventaire, ainsi qu'une documentation décrivant les procédures et l'organisation comptable de l'entreprise. Ces documents doivent être conservés dix ans.
- le livre d'inventaire relève des travaux de fin d'exercice ;
- le livre journal et grand livre enregistre les opérations survenues pendant l'exercice comptable ;

- la documentation relative aux procédures et à l'organisation comptable permet la compréhension et le contrôle du système comptable.

Il existe deux types d'inventaires à l'inventaire de fin d'exercice qui permet de valoriser les stocks nécessaires à l'établissement du bilan et l'inventaire tournant qui se déroule tout au long de l'année.

2.2.3.2. Observation physique

Selon LEJEUNE &al. (2007:183-184), l'observation physique est définie comme, «une 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 de l'inventaire par le personnel de l'entité ou examen des procédures de contrôle ne laissant aucune trace matérielle».

2.2.4. Réunion de planification

Selon le manuel d'audit de l'Ordre National des experts comptables de Mauritanie (ONECM) (2006 :109), « les membres de l'équipe d'audit discutent du degré d'exposition des comptes de l'entité à des anomalies significatives.L'objectif de cette discussion est, pour chacun des membres de l'équipe d'audit, de prendre connaissance du risque d'anomalies significatives pouvant provenir de fraudes ou d'erreurs, dans les domaines qui lui sont attribués, et des conséquences possibles de ses propres travaux sur d'autres aspects de l'audit en particulier en matière de choix de la nature, du calendrier et de l'étendue de procédures d'audit ».

Selon l'IFAC (2007:139), la réunion de planification devrait être programmée bien avant le début des travaux sur le terrain. Ceci donnera le temps nécessaire pour se préparer et d'opérer les changements dans le plan d'audit détaillé.

2.3. Techniques d'obtention des éléments probants

Selon l'IFAC (1998 :138) & CNCC (1999 :108), les éléments probants sont des informations utilisées par l'auditeur pour aboutir aux conclusions sur lesquelles il fonde son opinion d'audit. Les éléments probants comprennent les informations contenues dans les documents comptables sous tendant les états-financiers, mais aussi d'autres informations. Les éléments probants sont obtenus à partir d'une combinaison adéquate de procédures d'audit. Toutefois, les procédures d'audit complémentaires comprennent les tests de procédures et les contrôles de substance.

Selon la norme ISA 500, les éléments probants désignent les informations collectées par l'auditeur pour parvenir à des conclusions sur lesquelles il fonde son opinion. Ils comprennent les informations contenues dans la comptabilité sous-tendant l'établissement des états financiers et les autres informations.

Les éléments probants qui sont cumulatifs par nature englobent les éléments probants collectés au cours de l'audit lors de la mise en œuvre des procédures et peuvent comprendre des éléments collectés à partir d'autres sources telles que les audits antérieurs et le résultat des procédures de contrôle de qualité du cabinet et en matière d'acceptation et de maintien de mission.

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.

Pour collecter les éléments nécessaires dans le cadre de l'audit des comptes, DAYAN &al. (2004:936) les décrit au nombre de 6, tandis que dans la norme NEP-500, l'auditeur choisit parmi les techniques de contrôle définies comme suit:

- l'inspection des enregistrements et des documents ;
- l'inspection des actifs corporels ;
- l'observation physique ;
- la demande d'informations ;
- la demande de confirmation ;
- le contrôle arithmétique ;
- la vérification de calcul ;
- la réexécution de contrôles ;
- les procédures analytiques ;
- les sondages ou échantillonnage.

Ces techniques de contrôle peuvent s'utiliser seules ou en combinaison à tous les stades de l'audit des comptes. L'ensemble de ces procédures ou techniques feront l'objet de description.

2.3.1. Inspection des enregistrements ou des documents

Selon MIKOL (2010:81), «l'inspection consiste à examiner des enregistrements ou des documents, soit internes, soit externes, sous forme papier, sous forme électronique ou autres supports».

La fonction d'inventaire a pour charges (BARRY, 2004:73-197; ERSA, 2004:41-42) :

- de recenser physiquement les éléments du patrimoine ;
- de transcrire les résultats de ce recensement, de manière précise et détaillée, suivant leur localisation, leur état ;
- d'évaluer correctement ces éléments ;
- de transmettre ces données aux services chargés de leur rapprochement avec les éléments du fichier de suivi et les éléments comptables.

2.3.2. Inspection des actifs corporels

Selon MIKOL (2010:81), «l'inspection des actifs corporels consiste à vérifier physiquement l'existence d'une immobilisation, d'un stock ou d'espèces en caisse. Il est évident que vérifier l'existence réelle d'un actif corporel n'implique pas que l'entreprise auditée est réellement propriétaire de celui-ci : l'auditeur doit recourir à d'autres techniques pour obtenir également l'assurance que l'entreprise en est le propriétaire».

2.3.3. Observation physique

Selon MOULIN (2009:40), «l'observation physique peut être programmée (par exemple lors d'un entretien avec la direction pendant la visite des locaux de l'entité) ou inopinée (observation d'incidents ou de comportements liés aux contrôle internes).

En effet, Elles sont nécessaires dans le cas où les personnes observées seraient susceptible de modifier leur comportement».

La différence entre l'observation et l'inspection physique sera présentée dans le tableau suivant :

Tableau 3: Différence entre l'observation et l'inspection physique

Procédures	Constats
Observation physique	Observer : <ul style="list-style-type: none"> • comment l'entité fonctionne et comment elle est organisée ; • le style de gestion de la direction et son attitude à l'égard du contrôle interne ; • le fonctionnement des diverses procédures de contrôle interne ; • la conformité avec certaines règles.
Inspection Physique	Vérifier les documents tels que: <ul style="list-style-type: none"> • les plans d'affaires et stratégies ; • les méthodes et les enregistrements comptables ; • le manuel de contrôle interne ; • les rapports préparés par la direction; • les autres rapports tels que les procès-verbaux des réunions des personnes constituant le gouvernement d'entreprise, les rapports des consultants.

Source: nous-mêmes à partir d'IFAC (2006:97), LEJEUNE & al. (2007:184), ERSA (2007:7).

2.3.4. Lettre d'affirmation

Les demandes d'informations englobent les demandes écrites formelles et les demandes orales informelles. Selon l'IFAC (2007:37), les demandes écrites formelles constituent les lettres d'affirmation.

Selon les normes de CNCC (2004:25), «les lettres d'affirmation représentent aussi des demandes d'information auprès de la direction. Ce sera également l'occasion pour l'auditeur d'avoir un engagement écrit sur les intentions des dirigeants de l'entreprise qui pourraient avoir un impact sur l'évaluation de certains postes. Il n'existe pas de modèle standard. En plus, chaque lettre d'affirmation doit être rédigée en fonction des risques et des incertitudes de l'entreprise audité».

Ainsi, il sera demandé à la direction d'affirmer avoir communiqué aux auditeurs, l'ensemble de la comptabilité, ou de les avoir informés de :

- toute irrégularité ou malversation connue, commise au sein de la société ;
- tout avertissement ou mise en demeure d'organismes officiels, concernant le non-respect ou le manquement aux règles professionnelles de présentation des comptes ;
- toute transaction connue s'étant traduite par des versements ou des recettes à caractère illicite ;
- tout plan de restructuration ou de réorganisation en cours, ou prévu ;
- toute affaire litigieuse ou contentieuse en cours.

2.3.5. Demande de confirmation

Selon MIKOL (2010:82), «la demande de confirmation consiste à obtenir de la part d'un tiers, une déclaration directement adressée à l'auditeur concernant une ou plusieurs informations.

Il ne s'adresse pas directement au tiers, comme dans la demande d'informations, il passe par l'entité auditée mais c'est le commissaire aux comptes qui reçoit directement la réponse. 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 confirmation consiste à obtenir auprès des tiers qui entretiennent des relations commerciales ou financières avec l'entreprise auditée, les confirmations sur le solde de leur compte ou sur des opérations réalisées avec elle (MERCERCIER & al, 2004 :415).

Selon ATH (1991:213), on classe d'ordinaire les preuves en matière d'audit en deux catégories : les preuves externes et les preuves internes. Les preuves externes proviennent d'une source extérieure au système de l'entreprise: les avis de versement et les reconnaissances de dettes fournis par les débiteurs. Au contraire, les preuves internes proviennent du système même de l'entreprise : les facteurs de ventes et les avoirs émis.

La technique de confirmation s'utilise pour contrôler l'exactitude de certains montants du bilan, comme les créances clients, les dettes fournisseurs, les soldes bancaires, ou pour recueillir des informations telles que les autorisations de signatures des instruments de paiement, les cautions et avals donnés, le correct suivi des déclaration et paiement des cotisations aux organismes sociaux, les différents litiges suivis par les avocats (ATH, 1991 :213).

2.3.6. Contrôle arithmétique

Selon LEJEUNE & al. (2007 :199), «le contrôle arithmétique consiste à contrôler l'exactitude arithmétique de documents justificatifs ou d'enregistrements comptables. Le contrôle peut être exécuté au moyen de l'informatique, par exemple, en obtenant de l'entité un fichier électronique et en utilisant des techniques d'audit assistées par ordinateur en vue de vérifier l'exactitude du total du fichier».

Le contrôle arithmétique intervient alors pour vérifier les calculs, les transcriptions et l'exactitude des reports des soldes.

Toutefois, avec l'évolution de l'usage de la comptabilité informatisée, ce type de contrôle devient de plus en plus non nécessaire. Il est nécessaire pour l'auditeur d'avoir une assurance que soient correctes :

- les additions dans les journaux, les comptes individuels, le grand livre de paie, le grand livre, la balance généralement les états financiers ; mais aussi dans les documents de base, les pièces justificatives, et les états de rapprochements ;
- les multiplications et les tirages sur les documents émanant des services de l'entreprise elle-même ou en provenance de l'extérieur. Ce contrôle est particulièrement ardu, mais de prime importance dans la vérification de l'évaluation des états d'inventaire physique par exemple (COLLINS& al, 1992 :145).

2.3.7. Vérification d'un calcul

Selon MIKOL (2010:83), «la vérification de calcul consiste à contrôler l'exactitude arithmétique de documents justificatifs ou comptables ou à exécuter des calculs distincts. Autrefois, vérifiés à l'aide d'une calculatrice, les calculs sont ré-exécutés, et l'auditeur copie le fichier de l'entité auditée. Cette technique n'est pratiquement utilisée que lors du contrôle des comptes».

La vérification d'un calcul ne nécessite pas de moyens particuliers, sauf si elle est utilisée pour des fichiers informatisés où les fonctions avancées des tableurs doivent être employées.

2.3.8. Réexécution

Selon la norme NEP 500, «l'auditeur refait le traitement ou le contrôle réalisé par le personnel ou par l'ordinateur de l'entreprise. Il vérifie lui-même un certain nombre d'opérations arithmétiques; autrefois réalisées à l'aide d'une calculatrice, ces vérifications sont aujourd'hui réalisées à l'aide de logiciels d'aide ou d'un simple tableur. L'auditeur établit lui-même, à l'aide de son micro-ordinateur, le rapprochement bancaire puis le compare à celui fait par l'entreprise. L'auditeur mène des tests de cheminement pour apprécier le contrôle interne».

La réexécution est l'exécution par l'auditeur de procédures ou de contrôles qui sont à l'origine exécutés au sein de l'entité en tant que partie intégrante du contrôle interne, soit manuellement, soit par des techniques d'audit assistées par ordinateur.

2.3.9. Procédures analytiques

Selon la norme ISA 520, on attend par procédures analytiques, «les évaluations des informations financières reposant sur l'analyse des corrélations plausibles entre les données aussi bien financières que non financières. Les procédures analytiques englobent également les investigations nécessaires portant sur les variations ou les corrélations relevées qui sont incohérentes avec d'autres informations pertinentes ou qui s'écartent de façon importante des valeurs inattendues».

En résumé, les procédures analytiques utilisées en tant que procédures d'évaluation des risques, aident à identifier les éléments ayant une incidence sur les états financiers et sur l'audit. En plus de leur utilisation en tant que procédures d'évaluation des risques d'audit, elles peuvent aussi être utilisées en tant que procédures d'audit complémentaires pour :

- l'obtention d'éléments probants pour les assertions relatives aux états financiers;
- l'exécution d'une analyse générale des états financiers à la fin, ou à une date proche de la fin des travaux d'audit.

2.3.10. Sondage en audit

Selon GRAIS (1982 :221), «le sondage est une technique portant sur une fraction représentative de la population étudiée, dite population de référence, cette fraction constitue l'échantillon, les observations effectuées sur l'échantillon permettent d'estimer la distribution et les caractéristiques de la population de référence».

«Le sondage est une technique qui consiste à sélectionner un certain nombre d'éléments d'une population, appliquer à ces éléments les techniques d'obtention d'éléments probants, extrapoler les résultats obtenus sur l'échantillon, l'ensemble de la population»(CNCC, 2004:4).

D'une manière générale, «le sondage a pour objectif d'obtenir des résultats à partir d'un nombre d'unité statistique relativement faible, et de les faire porter sur un plus grand nombre de caractère»(RAE, 1978:122).La mise en œuvre de ce sondage prend plusieurs formes :

- examen par périodes : il consiste en un examen complet de toutes les opérations d'une période déterminée. Le choix de la période doit être justifié et significatif (avant ou après inventaire..) ;
- examen par opérations : il s'agit d'un examen complet d'un certain nombre d'opérations significatives. Le contrôle commence dès la vérification des bons de livraison, du circuit de réception et de magasinage, de la facturation et de l'enregistrement comptable ;
- examen par montants : il s'agit d'examiner systématiquement toutes les opérations qui portent sur un montant minimum.

2.4. Procédures d'audit complémentaires

«Pour être en mesure de conclure quant à l'efficacité ou non du contrôle mis en œuvre par l'entité, le commissaire aux comptes, en plus des demandes d'informations, utilise une ou plusieurs techniques de contrôle comme par exemple, les tests de procédures, les contrôles de substance, et des procédures d'audit indépendantes de l'évaluation du risque d'anomalies significatives» (LEJEUNE & al., 2007:167).

Les procédures d'audit complémentaires sont les différentes techniques utilisées par le commissaire aux comptes et ses collaborateurs pour atteindre le but qu'ils se sont fixés, à savoir exprimer une opinion sur les comptes annuels de la société.

2.4.1. Test de procédures

Selon LEJEUNE & al.(2007: 167), les tests de procédures permettent de collecter des éléments en vue d'apprécier l'efficacité des contrôles conçus et mis en œuvre par l'entité pour prévenir, détecter ou corriger les anomalies significatives au niveau des assertions.

La norme ISA 315 stipule également que: «lorsque, dans le cadre de son évaluation du risque d'anomalies significatives au niveau des assertions, l'auditeur présume que les contrôles fonctionnent efficacement, il doit mettre en œuvre des tests de procédures pour recueillir des éléments probants suffisants et appropriés montrant que les contrôles fonctionnaient efficacement aux moments pertinents au cours de la période auditée».

Ils sont conçus de façon à obtenir des éléments probants concernant :

- la manière avec laquelle les contrôles internes ont été appliqués en temps voulu au cours de la période sous-audit. Au cas où plusieurs contrôles auraient été utilisés substantiellement à différents moments au cours de la période auditée, chaque système de contrôle devrait être examiné séparément;
- la permanence avec laquelle les contrôles internes ont été appliqués ;
- et par qui ou par quels moyens de contrôle ils ont été appliqués.

Selon IFAC (2008 :29), «l'auditeur doit également évaluer les systèmes de contrôle et les moyens de leur mise en œuvre, y compris les activités de contrôle, portant sur des risques pour lesquels, selon son propre jugement, il n'est pas possible ou faisable de réduire le risque d'anomalies significatives au niveau de l'assertion à un niveau acceptable faible sur la base des éléments probants recueillis à partir des seuls contrôles de substance».

En conclusion, les tests de procédures peuvent fournir une évidence de l'efficacité d'une opération à un moment donnée et pendant une période donnée. Afin de garantir une telle efficacité, l'auditeur peut utiliser une ou plusieurs autres techniques de contrôles comme les procédures analytiques, l'inspection ou l'observation physique.

2.4.2. Tests ou contrôles de substance

Selon IFAC(2008:31), «indépendamment de l'évaluation des risques d'anomalies significatives, l'auditeur doit concevoir et mettre en œuvre des contrôles de substance pour chaque flux d'opérations, soldes de compte et information fournie dans les états financiers, dès lors qu'ils sont significatifs.

Cette exigence reflète le fait que l'évaluation du risque par l'auditeur repose sur une appréciation et peut ne pas être suffisamment précise pour identifier tous les risques d'anomalies significatives».

Les contrôles réalisés par l'auditeur doivent inclure les procédures d'audit suivantes relatives au processus d'établissement des états financiers : un rapprochement des états financiers avec la comptabilité et l'examen des écritures comptables significatives et des autres ajustements enregistrés lors de l'établissement des états financiers.

Selon la norme ISA 330, il existe deux types de tests de substance :

- les tests de détail: procédures conçues pour collecter des évidences qui pourront valider le montant dans les états financiers. Ils sont utilisés pour obtenir des évidences d'audit concernant certaines assertions comme l'existence, l'exactitude et l'évaluation ;
- les procédures analytiques substantives: procédures conçues pour valider les corrélations prévisibles entre des données financières et non financières. Elles sont appliquées principalement pour les grands volumes de transaction qui ont tendance à être prévisibles.

Conclusion

Ce chapitre nous a permis de comprendre les différents aspects des procédures d'évaluation des risques d'audit et les techniques de collecte d'éléments probants permettant d'étayer l'opinion de l'auditeur. Le chapitre suivant consistera à présenter notre méthodologie de recherche.

CHAPITRE 3 : LA METHODOLOGIE DE L'ETUDE

Après avoir présenté les différents concepts de l'audit et les procédures d'évaluation des risques d'audit, il semble opportun de présenter la méthodologie de recherche.

Cette méthodologie de recherche consiste en la mise en œuvre de notre démarche de l'analyse des procédures d'évaluation des risques. Elle comportera deux parties :

- le modèle d'analyse ;
- la méthode de collecte de données.

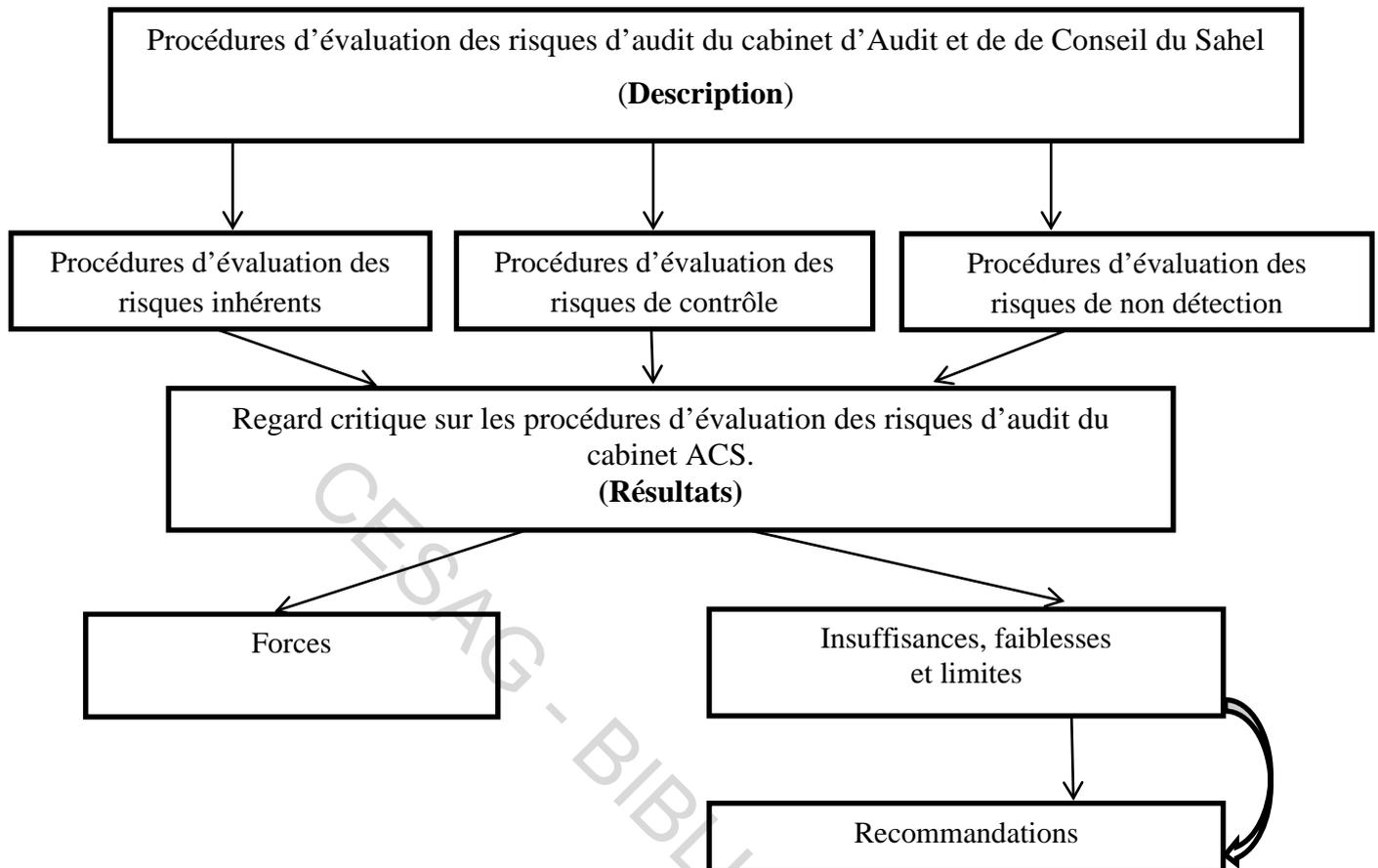
3.1. Modèle d'analyse

Ce modèle sera présenté tant sur sa forme, qu'en son fond.

3.1.1. Schéma du modèle d'analyse

Ce schéma d'analyse met au centre de notre étude les procédures d'évaluation des risques d'audit du cabinet d'Audit et de Conseil du Sahel au Burkina Faso. Pour mener à bien notre étude, nous proposons le modèle suivant :

Figure 5: Schéma du modèle d'analyse



Source : nous-mêmes.

3.1.2. Description du modèle d'analyse

Pour apprécier notre étude, il s'agira donc pour nous:

- de décrire les procédures d'évaluation des risques d'audit du cabinet d'Audit et de Conseil du Sahel;
- de présenter les résultats obtenus de chacune des procédures d'évaluation des risques d'audit du cabinet ;
- d'analyser les résultats sur les procédures d'évaluation des risques inhérents du cabinet;
- d'analyser les résultats sur les procédures d'évaluation des risques liés au contrôle ;
- d'analyser les résultats sur les procédures d'évaluation des risques liés à la non détection ;
- de dégager les forces, les insuffisances et les limites des procédures utilisées ;
- de proposer aux responsables du cabinet ACS, la mise en œuvre d'éléments pour parer aux insuffisances.

Lors de la phase de collecte de résultats, nous chercherons à collecter un maximum d'informations sur le cabinet ACS, son environnement et sur les procédures d'audit adoptées. Pour l'analyse, nous décrirons les forces et les faiblesses des procédures en référence aux bonnes pratiques et nous proposerons quelques solutions.

Les techniques utilisées relèvent essentiellement de l'entretien avec les différentes personnes qui sont susceptibles de fournir une information appropriée, de la documentation interne et externe obtenue, et de l'observation participante.

3.2.Méthode de collecte de données

Il s'agit de présenter les outils retenus pour réaliser notre travail dans la pratique. Pour disposer d'informations fiables afin de mettre en place ce modèle, certaines techniques ou outils de collecte de données sont indispensables. Comme outils, nous avons notamment :

- l'observation participante;
- l'analyse documentaire ;
- les interviews.

3.2.1. L'observation participante

La technique d'observation participante sera utilisée pour voir, comment la mission d'audit est réalisée réellement par les auditeurs du cabinet, et comment les procédures sont mises en œuvre lors de la mission.

Afin de percevoir la méthodologie, ces observations participantes nous permettront aussi de prendre connaissance de toutes les étapes des missions sur le terrain et de comprendre l'ensemble des outils choisis et mis en œuvre pour les effectuer.

3.2.2. Les interviews

L'entretien est un outil de collecte d'informations souvent utilisé. Selon ROUFF(2001:14), « c'est un échange verbal au cours duquel un auditeur pose des questions à son interlocuteur tout en s'interdisant le plus possible d'exprimer ses propres opinions».

«C'est une technique de recueil d'informations qui permet l'explication et le commentaire, et donc apporte une plus value importante à la collecte des informations factuelles et des éléments d'analyse», (LEMANT, 1995:181).

Il s'agira d'entretiens individuels réalisés avec la plupart du temps avec le personnel du cabinet à savoir les chefs de missions, les collaborateurs, les assistants sur les procédures d'évaluation des risques d'audit, et qui nous permettront d'approfondir notre compréhension des travaux effectués au cours des missions.

Pour valider les informations recueillies, nous avons procédé à une dernière technique. Il s'agit de la revue documentaire ou analyse documentaire au niveau du cabinet d'Audit et de Conseil du Sahel.

Tableau 4: Liste des acteurs ayant participé aux interviews

Libellé	Effectif du cabinet interrogé	Effectif global
Experts comptables stagiaires	2	3
Assistants	7	10
Chefs de mission	2	4
Collaborateurs	3	5
Total	14	22

Source: nous-mêmes.

3.2.3. Analyse documentaire

Selon BLANQUET (2004 :2), l'analyse documentaire est l'opération qui consiste à présenter sous une forme concise et précise des données caractérisant l'information contenue dans un ensemble de documents ou non.

L'exploitation documentaire consiste en une revue des documents nécessaires pour l'atteinte de nos objectifs. L'exploitation documentaire consistera à consulter les documents susceptibles de nous aider à mieux comprendre le déroulement de la mission.

Nous aurons donc à consulter :

- le manuel d'audit du cabinet ACS ;
- les dossiers de travail contenant des travaux réalisés par le passé sur certaines sociétés ;

- les rapports d'activités et de missions et les normes professionnelles d'audit ;
- tous autres documents qui pourront nous fournir d'amples informations pour étayer l'objet de notre étude.

Tous ces documents nous permettront d'avoir un aperçu surtout sur l'attention portée sur les procédures d'audit mises en œuvre au sein de l'entreprise auditée.

Toutefois, notre revue documentaire est essentiellement basée sur la lecture d'un échantillon non négligeable de dossiers permanents, de dossiers de travail contenant des travaux réalisés par le passé sur certaines sociétés.

Il faut ajouter les rapports généraux de commissariat aux comptes passés et actuels de même que les différentes correspondances échangées entre le cabinet et les dirigeants de certaines sociétés.

3.3. Analyse des données

L'analyse des données nous permettra de faire la comparaison entre les informations recueillies lors de l'analyse documentaire, l'observation et la description des procédures d'évaluation des risques dans la partie théorique.

Enfin, elle nous servira de base pour le travail d'appréciation.

3.3.1. Présentation des résultats de l'analyse

Les résultats de l'analyse seront présentés en forces et faiblesses.

- les forces : elles correspondent à l'ensemble des bonnes pratiques observées durant le déroulement de la mission d'audit;
- les faiblesses ou insuffisances : elles résideront dans le non-respect des normes d'audit, ou constitueront la faiblesse de certains éléments nécessaires et procédures d'audit ou dispositifs qui ont des impacts sur la réalisation et la qualité de la mission.

3.3.2. Conclusion de l'analyse

Il s'agira de faire le point sur l'analyse des résultats obtenus sur les procédures d'évaluation des risques d'audit du cabinet ACS afin de formuler des recommandations adéquates.

Conclusion

Ce chapitre nous a permis de faire une synthèse de l'analyse des données, issue de la revue de littérature et de présenter l'ensemble des outils de collecte de données sur lesquelles va reposer l'orientation à donner dans le cadre pratique de notre étude.

CESAG - BIBLIOTHEQUE

CONCLUSION DE LA PREMIERE PARTIE

L'importance de la première partie de notre étude est de faire une revue de littérature aboutissant à l'analyse des données. Le cadre théorique, que nous avons présenté, nous a permis d'appréhender la notion des procédures d'évaluation des risques d'audit selon tous ses aspects théoriques.

L'analyse proposée de données dans le chapitre ci-dessus, nous permettra également dans la deuxième partie de notre travail de :

- présenter les résultats issus de notre étude ;
- proposer des recommandations.

Cette seconde partie de l'étude nous permettra d'aborder l'ensemble des aspects pratiques. En premier, elle sera consacrée à la présentation du cabinet d'Audit et de Conseil du Sahel (ACS), ensuite à celle des résultats issus de notre étude et des recommandations pour une meilleure mise en œuvre des procédures d'évaluation des risques d'audit.

**DEUXIEME PARTIE: CADRE PRATIQUE DE
L'ANALYSE DES PROCEDURES D'EVALUATION
DES RISQUES D'AUDIT PAR LES CABINETS
D'EXPERTISE COMPTABLE: CAS DU CABINET
ACS S.A.R.L**

INTRODUCTION DE LA DEUXIEME PARTIE

L'objectif de cette deuxième partie du mémoire est d'analyser les procédures d'évaluation des risques d'audit du cabinet ACS, et de formuler des recommandations pour pallier les faiblesses ressorties.

C'est ainsi que dans cette partie pratique intitulée, «analyse des procédures d'évaluation des risques d'audit par les cabinets d'expertise comptable : cas du cabinet ACS», nous aborderons les points suivants :

- le premier chapitre consiste à la présentation du cabinet d'Audit et de Conseil du Sahel ;
- le deuxième chapitre portera sur la description des procédures d'évaluation des risques d'audit du cabinet;
- et enfin le troisième chapitre évoquera l'analyse et les recommandations.

CHAPITRE 4 : PRESENTATION GENERALE DU CABINET ACS

Le Burkina Faso offre des avantages pour la prospérité des affaires économiques. L'implantation des sociétés, organisations, des cabinets locaux et même internationaux, constitue un gage de réussite et l'occasion de se faire encore une renommée internationale. Il semble opportun de présenter le cabinet d'Audit et de Conseil du Sahel (ACS).

4.1. Présentation du cabinet ACS

Le cabinet d'Audit et de Conseil du Sahel a été créé en février 2009 sous la forme d'une société à responsabilité limitée (SARL) au capital de F/CFA 10 000 000, par sept (7) associés dont quatre (4) Experts Comptables diplômés, tous inscrits au tableau de l'Ordre National des Experts Comptables et Comptables Agréés du Burkina Faso (ONECCA-BF).

Au terme de ses quatre premières années d'existence, le cabinet a connu une forte croissance due principalement à l'expérience de ses principaux fondateurs.

- Le cabinet, est dirigé par Monsieur Soumaïla OUEDRAOGO, Expert-Comptable Diplômé (session de novembre 1988 – Paris) inscrit au tableau de l'Ordre National des Experts Comptables et Comptables Agréés du Burkina Faso (ONECCA-BF). Monsieur OUEDRAOGO totalise plus de trente (30) ans d'expérience professionnelle tant en cabinet qu'au sein de la Banque Centrale des Etats de l'Afrique de l'Ouest (BCEAO).

Au titre de son expérience en cabinet, il a réalisé l'audit de plusieurs projets, de sociétés d'Etat et de sociétés privées. Dans le cadre de ses activités à la BCEAO, il a occupé de hautes fonctions dont celles de Chef de Mission d'Inspection au Secrétariat Général de la Commission Bancaire de l'Union Monétaire Ouest Africaine (UMOA) à Abidjan. Il a audité la plupart des établissements de crédit de l'Union. Il a également été Directeur central de trois Directions au Siège à Dakar dont celle de la comptabilité à son départ à la retraite au 31 décembre 2008.

Par ailleurs, il a été membre du Comité des Experts du Plan Comptable Bancaire de l'UMOA (PCB) et du jury du Diplôme d'Etudes Supérieures de Comptabilité et de Gestion Financière (DESCOGEF).

Actuellement, il est membre de la Commission Régionale pour la Formation des Experts Comptables et Financiers (CREFEFCF) ainsi que du Conseil National de la Comptabilité du Burkina Faso.

- Monsieur Hamadé OUEDRAOGO, associé-Directeur de Mission est Expert-Comptable Diplômé et inscrit au tableau de l'Ordre National des Experts Comptables et des Comptables Agréés du Burkina, il dispose d'une douzaine d'années d'expérience professionnelle en cabinet.

Il a à son compte, la réalisation de plusieurs missions d'audit et de commissariat aux comptes des plus grandes sociétés burkinabé, l'audit des Projets et Programmes de développement financés par les principaux bailleurs de fonds (Banque Mondiale, Banque Africaine de Développement, Union Européenne) au Burkina Faso. En outre, il a également dirigé des missions similaires au Bénin, au Niger, au Mali, au Togo, au Sénégal, à Sao Tomé et Principe. Enfin, il est également professeur d'audit et de comptabilité approfondie à l'université d'Ouagadougou et dans des écoles supérieures du Burkina.

4.2. Ethique et règles déontologiques du cabinet ACS

Dans le but d'être professionnel et compétent, le personnel du cabinet ACS respecte:

- les principes fondamentaux d'éthique ;
- les procédures mises en place : la Charte d'éthique ;
- les règles déontologiques.

4.2.1. Les principes fondamentaux d'éthique

Les commissaires aux comptes, les experts comptables et les différents collaborateurs du cabinet sont soumis aux règles définies dans le code de déontologie. Ce code de déontologie énonce un certain nombre de principes fondamentaux de comportement, auxquels il convient que chaque membre de la structure se soumette, à savoir :

- intégrité et objectivité ;
- compétence professionnelle ;
- confidentialité ;
- comportement professionnel.

Les associés signataires sont garants de l'application des procédures et des principes fondamentaux d'éthique.

4.2.2. Les procédures mises en place : la Chartre d'éthique

La charte d'éthique est signée par chaque associé, les experts comptables et collaborateurs du cabinet. Elle est également signée par chaque nouveau collaborateur ou en cas de mise à jour par l'ensemble des collaborateurs et associés.

4.2.3. Les règles déontologiques

Parmi les règles déontologiques, nous avons l'indépendance et les conflits d'intérêts, les incompatibilités et le secret professionnel.

4.2.3.1. L'indépendance et conflits d'intérêt

L'indépendance et la déontologie sont au cœur des préoccupations des commissaires aux comptes du cabinet ACS qui veillent à la bonne application du code de déontologie, notamment :

- concernant l'existence de liens familiaux ;
- concernant l'existence de liens personnels autres que familiaux ;
- concernant l'existence de liens financiers ;
- concernant l'existence de lien professionnel.

Compte tenu du faible nombre de collaborateurs et associés, il n'existe pas de procédure annuelle de déclaration d'indépendance.

Toutefois, la formalisation du respect des règles d'indépendance et de l'absence d'incompatibilité est effectuée, lorsque le commissaire aux comptes remplit le questionnaire d'acceptation et de maintien des missions.

4.2.3.2. Les incompatibilités

Les incompatibilités du cabinet ACS sont divisées en deux, à savoir les incompatibilités générales et celles relatives à la société contrôlée:

4.2.3.2.1. Les incompatibilités générales

Les associés du cabinet examinent chaque année, si les principes essentiels d'incompatibilités générales liées à l'exercice de la profession de commissaire aux comptes ne sont pas mis en cause, à savoir :

- toute activité ou tout acte de nature à porter atteinte à son indépendance ;
- tout emploi salarié;
- toute activité commerciale.

4.2.3.2.2. Les incompatibilités relatives à la société contrôlée

Pour le cabinet ACS, les incompatibilités relatives à la société contrôlée consistent essentiellement au respect des règles suivantes:

- détention d'intérêts auprès de la société contrôlée ;
- fourniture de conseils ou prestations de services n'entrant pas dans les diligences directement liées à la mission de commissaire aux comptes ;
- impossibilité de devenir dirigeant ou salariés d'une personne morale contrôlée moins de cinq ans après la cessation des fonctions ;
- impossibilité d'être nommé commissaire aux comptes d'une personne morale pour les personnes ayant été dirigeants salariés de cette personne morale moins de cinq années avant la cessation de leurs fonctions ;
- incompatibilités résultant de liens personnels, financiers ou professionnels résultant du code déontologie.

L'appréciation de l'absence d'incompatibilité légale est appréhendée chaque année après l'émission de l'opinion annuelle par le commissaire aux comptes titulaire, lorsqu'il remplit le questionnaire de maintien de mission.

4.2.2.3. Secret professionnel

Les associés et autres collaborateurs professionnels du cabinet sont tenus, au secret professionnel. Toute information obtenue dans le cadre de leurs travaux professionnels durant les missions d'audit ou de toutes collectes d'informations, doit être reçue et conservée dans la plus grande confidentialité.

En outre, les contrats de travail et les conventions de stage contiennent une clause spécifique concernant le secret professionnel.

4.3. Organisation du cabinet ACS

L'équipe complète du cabinet ACS se compose comme suit :

- quatre (4) experts comptables diplômés, tous inscrits au tableau de l'ONECCA-BF, dont deux (2) exerçant au quotidien ;
- trois (3) experts comptables stagiaires ;
- cinq (5) collaborateurs;
- une dizaine d'assistants ;
- cinq consultants spécialisés en :
 - ❖ gestion des ONG, Projets et Programme de développement,
 - ❖ organisation d'entreprise,
 - ❖ informatique,
 - ❖ banque et Micro-finance et fiscalité et juridique.

Pour répondre efficacement aux besoins de sa clientèle, le cabinet est structuré en équipes pluridisciplinaires autour des trois départements techniques :

- département « Audit & Commissariat aux Comptes (DAC) » ;
- département « Expertise-Comptable (DEC) » ;
- département « Conseil & Formation (DCF) ».

En outre, il faudrait ajouter que chaque département est dirigé par un Expert-Comptable assisté par un expert-comptable stagiaire.

4.4. Domaines d'intervention du cabinet ACS

Les principales activités du cabinet d'Audit et de Conseil du Sahel peuvent être regroupées autour des principaux pôles ci-après :

4.4.2. Audit et commissariat aux comptes

L'audit représente la partie la plus importante des missions du cabinet dont l'expérience en matière d'audit bancaire y occupe une place significative. Le cabinet a également une bonne connaissance du contrôle des sociétés à capitaux privés et publics ainsi que des associations spécifiques.

4.4.3. Assistance comptable et fiscale

Le cabinet assure l'assistance à la gestion comptable et fiscale, la supervision des comptabilités, les missions d'élaboration de manuels de procédures comptables et financières, l'aide au choix des logiciels et les déclarations fiscales périodiques.

Ces interventions concernent de façon significative l'élaboration des plans comptables bancaires et les conseils ou appuis à la mise en œuvre des normes comptables internationales IAS/IFRS.

4.4.4. Evaluation d'entreprise, ingénierie financière et restructurations

L'appui du cabinet aux investisseurs, organisations et aux entreprises porte également les aspects ci-après :

- les études de faisabilité;
- le diagnostic, l'évaluation et la détermination des valeurs de sociétés ;
- l'évaluation de la valeur de l'action et des apports ;
- le choix des investissements et des financements ;
- les plans financiers ;
- les plans de redressement.

4.4.5. Formation et recrutement du Personnel

Le cabinet ACS apporte aux entreprises son expertise en matière de recrutement de cadres comptables et financiers, des contrôleurs de gestion ainsi que des auditeurs internes par l'analyse des fonctions, la définition du profil des candidats, la sélection et les entretiens de recrutement.

Le cabinet organise également des séminaires de formation de mise à niveau et de perfectionnement destinés à des cadres de haut niveau dans les domaines suivants :

- audit interne gestion des risques ;
- contrôle interne et contrôle de gestion ;
- contrôle bancaire et du plan comptable bancaire ;
- les normes comptables internationales ;
- l'organisation de la comptabilité des sociétés minières.

4.4.6. Missions d'assistance spécifiques

Les autres missions d'assistance à la gestion de l'entreprise concernent :

- la gestion des risques :
 - identification,
 - évaluation,
 - rédaction des cartographies des risques,
 - plans d'actions.
- l'élaboration d'outil de contrôle de gestion ;
- l'organisation et la mise en place des structures d'audit interne ;
- l'élaboration de cadres de plan de continuité.

4.5. Moyens techniques du cabinet ACS

Pour s'imposer sur le marché et se distinguer des autres cabinets, les moyens dont dispose le cabinet ACS, sont de plusieurs ordres :

- **siège du cabinet**

Le cabinet loue un appartement matérialisé en sept (7) compartiments qui servent de bureaux aux différents acteurs qui y travaillent. Cependant notons l'existence d'une toilette et d'une cuisine.

- **matériel informatique**

Il est composé de plusieurs ordinateurs fixes(4) et portables (10) réparties entre les employés, imprimantes(4), scanner(2), et des vidéos projecteurs.

- **logiciels informatiques**

Le traitement des données et d'analyse du cabinet ACS se fait avec des logiciels de comptabilité (SAARI100), logiciel de paie, d'un logiciel d'édition des états financiers et de logiciels pour l'exécution des missions. Il existe au sein du cabinet un emplacement spécifique qui centralise l'ensemble de la documentation technique et professionnelle.

La structure dispose d'une documentation interne professionnelle et normative émanant principalement de la CNCC et de l'IFAC:

- le guide du Commissaire aux Comptes ;
- études juridiques de la CNCC;
- guide d'audit de l'IFAC ;
- guides d'application spécifiques;
- classeur des séminaires suivis.

4.6. Expériences professionnelles du cabinet ACS

Le cabinet ACS, bien que de création récente, a acquis de solides références dans différents domaines d'activités qui complètent celles acquises par les associés et les collaborateurs dans le cadre de leurs activités professionnelles antérieures dans d'autres firmes d'audit.

Les expériences les plus significatives ont été réalisées pour les principales structures ci-après et présentées à la figure suivante :

Figure 6 : Listing de missions effectuées par le cabinet ACS

<p><u>BANQUES ET ETABLISSEMENTS FINANCIERS et SFD</u></p> <ul style="list-style-type: none"> - BMS- Mali - Coris bank International - CIF - BHBF- Burkina - SGBCI- RCI - Ecobank -RCI - BDM - Mali - BIAO – Mali - BCS – Mali - BOA – Mali - BST – Sénégal - BIAO – Sénégal - CITIBANK – Sénégal - SONIBANK – Niger - UTB-Togo 	<p><u>PROJETS ET PROGRAMMES DE DEVELOPPEMENT</u></p> <ul style="list-style-type: none"> - BPE III - BPE MEBA - PEFAD II /TOGO - PEFAD III/MALI - PDRK - DPEBA - PDDEB - PE III-BID - PSA-RTD, - PADSEA II - PADS - PA – OPA - PASECT - PE IV- BM - PIHVES - PADS 	<p><u>SOCIETES D'ETAT ET PRIVEES</u></p> <ul style="list-style-type: none"> - SONABEL - SOFITEX - LONAB - SONATUR - SOPAFER-B - SOPAO - ONEA - CBC - Hôtel AZALAI - Clinique du Cœur, - BRAKINA - SODIBO - Raynal Assurance - SOCITECH 	<p><u>SOCIETES MINIERES ET AFFILIEES</u></p> <ul style="list-style-type: none"> - SOMITA - SEMAFO - ESSAKANE - KALSAKA Mining - SMB SA, - High River gold - Cluff Mining - Goldfields Burkina - JILBEY - Group five - BANLOW Burkina
<p>PRINCIPALES REFERENCES du Cabinet ACS-SARL</p>			
<p><u>ASSOCIATIONS ET ONG</u></p> <ul style="list-style-type: none"> - Maison Entreprise - FASO BAARA - Better life - ZOODOO - CEDO - CITO - ZOOD NOOMA 	<p><u>SOCIETES DE TELEPHONIE MOBILE</u></p> <ul style="list-style-type: none"> - ONATEL - TELECEL FASO, - TELMOB 	<p><u>SEMINAIRES ET FORMATIONS</u></p> <ul style="list-style-type: none"> - Formation des administrateurs sur l'Audit interne et le contrôle interne (Bobo 2010) - Consolidation et combinaison des comptes des SFD, (CIF 2010) - Les IFRS dans la société Minière (Ouaga novembre 2010) - Formation sur le PCB- (BCEAO 2010) - Difficultés comptables (Bamako 2007) - Contrôle de gestion et Audit interne, (Accra 2008) - Rôle et responsabilité du CAC, 	

Source:Rapport annuel 2012 des activités du cabinet ACS.

Conclusion

Ce chapitre nous a permis de prendre connaissance de l'environnement interne à savoir son organisation, ses expériences professionnelles, ses domaines d'intervention, et les règles éthiques auxquelles le personnel est tenu de respecter. Grâce à son organisation, à son réseau international, à la satisfaction des besoins de sa clientèle, le cabinet ACS tient une place de référence au Burkina Faso.

Le chapitre suivant consistera à la description des procédures d'évaluation des risques d'audit du cabinet ACS.

CESAG - BIBLIOTHEQUE

CHAPITRE 5: DESCRIPTION DES PROCEDURES D'EVALUATION DES RISQUES D'AUDIT DU CABINET D'EXPERTISE COMPTABLE

Dans ce chapitre, il s'agit de présenter les procédures d'évaluation des risques inhérents, liés au contrôle et de non détection du cabinet ACS dans le but de mieux les analyser dans le chapitre suivant.

5.1. Les procédures d'évaluation des risques inhérents du cabinet ACS

Dans cette section, nous présenterons suite à l'entretien avec l'associé-Directeur de mission du cabinet, à la documentation mise à ma disposition, et la participation à la mission d'audit financier, les procédures d'évaluation des risques inhérents.

Selon le cabinet ACS, évaluer les risques inhérents d'une entreprise consiste à étudier son activité, son environnement interne et externe, son système d'information. Dans ce cadre, l'équipe de la mission du cabinet apprécie la stratégie globale de l'entreprise auditée.

En outre, il s'agit de comprendre la position de l'entreprise dans son environnement concurrentiel, et d'analyser les rapports de l'entreprise afin d'identifier les risques business ou stratégiques potentiels.

5.1.1. Les activités de l'entité

L'ensemble des éléments à prendre en compte pour le cabinet ACS durant la mission d'audit, sont les suivants:

- **pour le secteur d'activité de l'entreprise**, il s'agit pour l'auditeur de comprendre :
 - le marché de l'entreprise auditée;
 - la concurrence ;
 - l'offre et la demande;
 - les fournisseurs et les clients.

- **Pour la nature de l'activité de l'entreprise**, il s'agit également pour l'auditeur de connaître et comprendre:

- **la fabrique des produits finis ou semi-finis à savoir:**

- ❖ les intrants et le mode d'approvisionnement ;
- ❖ la capacité de production ;
- ❖ l'organisation des chaînes de production ;
- ❖ le niveau technologique global de l'outil de production ;
- ❖ les investissements récents en outils de production et des nouvelles technologies ;
- ❖ l'âge et l'inventaire de l'équipement associé au processus de production ;
- ❖ la technologie et la cadence des pannes ;
- ❖ l'existence d'une veille technologique ;
- ❖ le contrôle qualité de production...

- **L'exploration commerciale locale de l'entreprise notamment:**

- ❖ l'organisation de la direction commerciale ;
- ❖ les compétences chargées de la fonction commerciale ;
- ❖ les moyens de communication de la politique commerciale aux différents services ;
- ❖ les indicateurs retenus pour l'évaluation des ventes et des achats ;
- ❖ la part du chiffre d'affaires par produit dans le chiffre d'affaires global ;
- ❖ les réseaux de distribution ;
- ❖ les moyens promotionnels ;
- ❖ le budget annuel alloué ;
- ❖ les marques exploitées ;
- ❖ la politique des prix et le calcul des coûts ;
- ❖ la stratégie adoptée ;
- ❖ les procédures d'approvisionnement ;
- ❖ le portefeuille fournisseurs ;
- ❖ le portefeuille client ;
- ❖ la qualité et la stabilité des clients ;
- ❖ le critère de sélection des fournisseurs ;
- ❖ les nouveaux clients et les parts de marché ;
- ❖ le pouvoir de négociation ;
- ❖ le délai de livraison ;
- ❖ la durée moyenne en stock ;
- ❖ l'existence d'une gestion des stocks ;

- ❖ la gestion prévisionnelle des ventes ;
- ❖ les nouveaux clients ;
- ❖ la fidélisation des clients ;
- ❖ le délai de traitement des réclamations ;
- ❖ le système d'analyse des retours clients ;
- ❖ le système d'analyse des retours clients ;
- ❖ le délai de traitement des réclamations;
- ❖ la procédure de traitement de non-conformité.

5.1.2. Environnement interne et externe de l'entreprise

Au cours de la mission d'audit au sein de l'entreprise auditée, l'objectif de l'auditeur du cabinet ACS est de comprendre également :

➤ **l'environnement interne**, il s'agit pour l'auditeur du cabinet d'étudier:

- **l'organisation de l'entreprise à savoir:**

- ❖ l'organigramme formalisé de l'entité ;
- ❖ l'attribution et le rôle des structures clarifiés et définis ;
- ❖ l'élaboration des fiches de fonction ;
- ❖ les qualités managériales ;
- ❖ l'expérience professionnelle des dirigeants.

- **La gestion des ressources humaines de l'entreprise notamment:**

- ❖ la fiabilité des statistiques du personnel ;
- ❖ la tenue à jour des statistiques du personnel ;
- ❖ la grille des compétences du personnel ;
- ❖ les procédures de gestion des ressources humaines formalisées ;
- ❖ la répartition de l'effectif par catégorie ;
- ❖ le taux d'encadrement et le turn-over et le taux d'absentéisme ;
- ❖ la stabilité du personnel ;
- ❖ la polyvalence du personnel ;
- ❖ la moyenne d'âge du personnel ;
- ❖ la politique qualité de l'entreprise ;
- ❖ le manuel qualité de l'entreprise ;

- ❖ la politique de recrutement des cadres et du personnel ;
 - ❖ le système de management de la qualité de l'entreprise ;
 - ❖ l'ancienneté du personnel ;
 - ❖ la connaissance des objectifs stratégiques par les cadres ;
 - ❖ la connaissance des objectifs de production par les opérationnels.
- **Le système d'information de l'entreprise à savoir:**
 - ❖ la description du système d'information(SI) ;
 - ❖ l'organisation du système d'information (SI);
 - ❖ les compétences chargées de la gestion du système d'information(SI) ;
 - ❖ le parc informatique et les principales applications ;
 - ❖ le niveau d'intégration du réseau informatique ;
 - ❖ la sécurisation des documents et leur traçabilité ;
 - ❖ les investissements réalisés dans le système d'information (SI);
 - ❖ les moyens utilisés pour la sécurisation des données informatisées et leur traçabilité.
 - **L'infrastructure de l'entreprise à savoir :**
 - ❖ les moyens de communication interne entre les différents départements;
 - ❖ la répartition des espaces du bâtiment.
 - **La structure financière de l'entreprise à savoir:**
 - ❖ le fonds de roulement ;
 - ❖ la gestion de trésorerie ;
 - ❖ existence d'un gérant ou d'un associé majoritaire:
 - confusion du patrimoine ;
 - abus de bien ;
 - manipulation du résultat ;
 - non déductibilité des charges.
- **L'environnement externe**, il s'agit également pour l'auditeur du cabinet d'étudier :
- **l'environnement réglementaire de l'entreprise à savoir:**
 - ❖ le cadre réglementaire du secteur d'activité ;
 - ❖ la fiscalité ;

- ❖ les principes comptables et les pratiques spécifiques au secteur d'activité ;
- ❖ le cadre législatif;
- ❖ le cadre réglementaire affectant de manière significative les opérations de l'entreprise.

- **L'environnement économique notamment :**

- ❖ le niveau de l'activité économique ;
- ❖ les taux d'intérêts ;
- ❖ le niveau d'inflation ;
- ❖ la réévaluation de la monnaie.

5.1.3. Les dirigeants de l'entreprise

Pour avoir un aperçu sur la gouvernance et la relation des dirigeants de l'entreprise auditée, l'équipe de mission du cabinet cherche à :

- connaître le passé des dirigeants ;
- connaître leurs motivations ;
- connaître le degré d'influence des membres clés de la direction ;
- connaître les relations des dirigeants avec :
 - ❖ les institutions financières;
 - ❖ les parties liées de l'entreprise ;
 - ❖ les avocats ;
 - ❖ les auditeurs ;
 - ❖ les investisseurs ;
 - ❖ les autorités de régulation.

5.1.4. Les techniques de prise de connaissance du cabinet ACS

Les techniques de prise de connaissance utilisées à cette étape par le cabinet ACS sont les suivantes :

- la visite de l'entreprise et l'observation physique ;
- les questionnaires de prise de connaissance ;
- les entretiens avec les responsables et anciens commissaires aux comptes ou auditeurs ;
- la revue analytique ;
- la collecte des documents et d'informations.

5.1.4.1.La visite de l'entreprise et observation physique

La visite effectuée par l'audit est un élément essentiel de la prise de connaissance de l'entreprise. Il s'agit pour le cabinet d'avoir l'essentiel d'informations en vue d'appréhender la nature de l'activité, les moyens mis en œuvre, les méthodes d'organisation et le climat de l'entreprise.

Pendant la mission, l'auditeur du cabinet ACS élargit la visite de l'entreprise aux autres locaux pour comprendre l'entreprise dans tous ses rouages internes et externes aussi.

Au cours de cette phase, il utilise également l'observation physique pour examiner la réalité d'un actif à savoir une immobilisation, les espèces en caisse, les effets etc., et observer aussi la qualité d'une quelconque procédure de prise d'inventaire.

5.1.4.2.Les questionnaires de prise de connaissance

Afin de veiller à l'exhaustivité de la prise de connaissance, l'équipe de mission du cabinet utilise aussi les questionnaires de prise de connaissance qui couvrent l'ensemble des cycles d'activités de l'entreprise et qui sont adaptées aux différents secteurs d'activités.

L'importance que nous portons au questionnaire que l'auditeur du cabinet ACS doit avoir en face d'une entité donnée, est de vérifier que le cabinet dispose de questionnaires ou des check-lists préétablis, et qu'ils sont surtout élaborés par les plus compétents et expérimentés.

5.1.4.3.Les entretiens avec les responsables et les anciens auditeurs

L'associé-Directeur et quelques collaborateurs de l'équipe organisent les entretiens dans le but de rencontrer le dirigeant d'entreprise d'une part et d'autre part les directeurs de services. Ces entretiens visent à avoir une vue d'ensemble sur l'entreprise et à définir les besoins de l'entreprise et les contours de la mission.

D'autres entretiens avec les autres responsables des services sont aussi conduits dans la suite de la mission d'audit.

5.1.4.4.La revue analytique

Lors de la prise de connaissance de l'entreprise, les procédures analytiques permettent au cabinet de se faire une idée suffisamment précise, de l'activité et de la rentabilité de l'entité

contrôlée, mais aussi de sa situation financière. Pour cela, l'auditeur du cabinet ACS les utilise pour :

- effectuer des comparaisons entre les données résultant des comptes et des données antérieures, postérieures ou prévisionnelles de l'entité auditée ou des données d'entités similaires afin d'établir des relations entre elles ;
- analyser les variations plus significatives et les différentes tendances ;
- étudier et analyser les éléments ressortant de ces comparaisons.

Il s'agit de nous assurer que l'équipe de la mission d'audit respecte la démarche de mise en œuvre des procédures analytiques et qu'elle dispose également des compétences et de l'expérience professionnelle pour les utiliser durant la mission afin de pouvoir la réaliser efficacement.

5.1.4.5. La collecte des documents et d'informations

Le cabinet ACS se fait communiquer un certain nombre de documents en vue de l'appréciation des risques. Il s'agit notamment des documents qui renseignent sur :

- les informations générales et juridiques ;
- le système comptable ;
- la politique financière ;
- les immobilisations ;
- la paie et le personnel ;
- les ventes et la clientèle ;
- les achats et les fournisseurs ;
- la production et les stocks.

Nous évaluerons, plus tard le processus d'évaluation des risques inhérents décrit. Il s'agit d'apprécier ce dispositif détaillé ayant permis une collecte d'informations sur la prise de connaissance de l'entité auditée et l'identification des risques inhérents.

5.2. Procédures d'évaluation des risques liés au contrôle du cabinet ACS

Dans cette section, nous présenterons aussi suite à l'entretien avec le Directeur de mission du cabinet, à la documentation mise à ma disposition, et la participation à une mission d'audit financier, les procédures d'évaluation des risques liés au contrôle.

Les procédures d'évaluation des risques liés au contrôle du cabinet consistent à la compréhension de système de contrôle interne de l'entreprise auditée et à l'évaluation du système de contrôle interne de ladite entreprise.

5.2.1. Compréhension du système de contrôle interne de l'entreprise

Au travers de cette compréhension des systèmes comptables et de contrôle interne, l'équipe d'audit du cabinet ACS détermine l'importance relative susceptible d'être accordée au système comptable et de contrôle interne lors des travaux d'audit.

La connaissance du système comptable vise à identifier et comprendre :

- les principales catégories de transactions résultant des activités de l'entité ;
- la source de ces transactions ;
- l'organisation de la comptabilité dans les domaines significatifs, les documents justificatifs et le contenu des rubriques des états financiers ;
- le processus d'établissement des documents comptables et financiers de synthèse, de l'origine des transactions ou d'autres événements significatifs jusqu'à leur présentation dans les états financiers.

Toutefois, lorsque l'audit est réalisé dans un environnement informatique, l'auditeur du cabinet ACS fait appel à un des collaborateurs pour évaluer l'incidence de l'environnement informatique sur l'audit.

En effet, l'environnement informatique, bien qu'il ne modifie pas l'objectif et l'étendue de l'audit, modifie le traitement, l'accumulation des données et la communication des informations financières et peut avoir une incidence sur les systèmes comptables et de contrôle interne.

L'équipe d'audit est composée de sorte à ce qu'elle dispose des compétences informatiques ou fait recours à des professionnels ayant ces compétences pour réaliser l'audit, raison pour laquelle l'équipe est accompagnée d'un collaborateur en informatique. Ces compétences peuvent être nécessaires pour :

- obtenir une compréhension suffisante des systèmes comptables et de contrôle interne influencés par l'environnement informatique ;

- pour déterminer l'incidence de l'environnement informatique sur l'évaluation générale du risque et du risque au niveau du solde des comptes et des catégories de transactions ;
- concevoir et mettre en œuvre des tests de procédures et de contrôles substantifs appropriés.

Les auditeurs du Cabinet ACS tiennent compte de l'importance et de la complexité des systèmes informatiques et de la disponibilité des données pouvant être utilisées pour l'audit, en particulier :

- de l'importance et de la complexité du traitement informatisé pour chaque application comptable importante. Une application peut être considérée comme complexe si par exemple : le volume des opérations est tel qu'il est difficile aux utilisateurs d'identifier et de corriger les erreurs de traitement ;
- l'ordinateur génère automatiquement des opérations ou des écritures importantes directement dans une autre application ;
- l'ordinateur exécute des calculs complexes d'informations financières et/ou génère automatiquement des opérations ou des écritures importantes qui ne peuvent être (ou ne sont pas) validées indépendamment ;
- des opérations font l'objet d'un échange électronique avec d'autres entités (comme dans les systèmes d'échange électronique de données) sans contrôle manuel de la pertinence ou de la nécessité de ces échanges ;
- de l'organisation des activités informatiques du client et du degré de concentration ou de décentralisation du traitement informatique dans l'entité, notamment lorsqu'ils ont une influence sur la séparation des tâches ;
- de la disponibilité des données.

Les documents sources, certains fichiers informatiques et d'autres éléments probants nécessaires à l'auditeur, existent parfois pendant une courte période seulement ou uniquement sur un rapport lisible par une machine.

5.2.2. Évaluation du contrôle interne de l'entreprise

Après la compréhension du système de contrôle interne de l'entreprise auditée, l'objectif recherché lors de la mission d'audit par les auditeurs du cabinet est donc d'évaluer ce système en vue de déterminer s'il peut s'appuyer sur lui pour exprimer une opinion sur la conformité des états comptable et financier.

Les auditeurs du cabinet mènent alors un programme de tests pour s'assurer du bon fonctionnement du système. Pour cela, ils doivent :

- prendre connaissance des procédures par les méthodes suivantes :
 - ❖ faire des entretiens avec les dirigeants et le personnel de l'entreprise auditée;
 - ❖ observation de la mise en œuvre des contrôles spécifiques ;
 - ❖ inspection des documents et rapports : il s'agit d'examiner les manuels de procédures et les documents associés aux procédures ;
 - ❖ schématiser le système par une narration ou un diagramme: il s'agit pour nous de s'assurer que ces mémorandums descriptifs sont parfaitement présentés et que l'équipe d'audit dispose des compétences et de l'expérience professionnelle pour les réaliser afin de pouvoir réaliser la mission efficacement;
 - ❖ faire un descriptif des procédures du contrôle interne.
- vérifier l'adéquation des procédures aux objectifs à atteindre ;
- tester l'application et l'efficacité des procédures :
 - ❖ les tests de cheminement : ils permettent de reconstituer les opérations du début à la fin ;
 - ❖ les tests de conformité : ils visent à s'assurer que la réalité est conforme à la description qui en est faite. Ils permettent à l'auditeur du cabinet ACS de s'assurer que sa compréhension des procédures et des points clés mis en place est juste ;
 - ❖ les tests de procédures : ils visent à s'assurer que l'application des procédures apporte bien les résultats escomptés en termes de sécurité. L'auditeur du cabinet

évalue également les systèmes de contrôle et les moyens de leur mise en œuvre, y compris les activités de contrôle;

- ❖ identifier les points forts et les points faibles dans l'enjeu du risque d'audit.

Nous évaluerons ce processus d'évaluation des risques liés au contrôle au chapitre suivant. Il s'agira d'analyser ce dispositif tel détaillé pour l'identification des forces et des faiblesses.

5.3. Procédures d'évaluation des risques de non détection du cabinet ACS

Le risque de non détection est le risque que les procédures mises en œuvre par l'auditeur, ne lui permettent pas de détecter une inexactitude présente dans un solde de compte ou une catégorie d'opération qui, seule ou ajoutée aux autres inexactitudes présentés dans d'autres soldes ou catégories d'opérations, pourrait être significative.

Il nous semble donc important de présenter les différentes techniques d'audit utilisées par le cabinet ACS pour détecter les inexactitudes ou les erreurs présentes dans un solde de compte ou une catégorie d'opérations.

5.3.1. Revue de procédures de contrôle

La revue des procédures consiste en une évaluation par l'auditeur des procédures mises en place par la société. Il s'agit, pour le cabinet ACS d'identifier les points forts et les points faibles. Les points forts permettent de valider leur caractère fort. La phase de revue des procédures est effectuée avant celle de contrôle des comptes proprement dit d'où son appellation parfois de pré-final.

5.3.2. Revue analytique

L'auditeur du cabinet ACS utilise cette technique à différents stades de la mission d'audit financier, qu'il soit en phase de découverte, de contrôle des comptes ou de conclusion.

L'importance que nous portons aux procédures analytiques que l'auditeur du cabinet ACS doit avoir en face d'une entité donnée, est de vérifier que le cabinet respecte la démarche des procédures analytiques et que l'équipe constituée pour la mission d'audit dispose des compétences nécessaires pour la mise en œuvre des procédures analytiques.

5.3.3. Contrôle physique

Cette procédure est utilisée par les auditeurs du cabinet pour contrôler de manière visuelle l'existence d'unactif. C'est un moyen efficace de contrôle mais il ne peut s'appliquer à tous types d'actifs.

Le contrôle physique se traduit par l'assistance aux inventaires physiques des immobilisations, stocks, caisses, effets en portefeuille.

5.3.4. Confirmation externe

Cette procédure est utilisée par le cabinet ACS pour demander aux tiers de l'entreprise auditée, à savoir à un client, un fournisseur, une banque ou un avocat, de confirmer ou de donner directement une information.

La procédure de circularisation des tiers effectuée au cabinet suit les étapes suivantes :

- l'auditeur détermine la liste des tiers en relation d'affaires avec la société à circulariser ;
- il communique à la société la liste des tiers à circulariser de même que les modèles de lettre à utiliser ;
- la société envoie des correspondances aux tiers listés sur la base des modèles de l'auditeur et sur le papier en tête de la société. A signaler que les modèles ont prévu que les tiers répondent directement à l'auditeur ;
- le tiers répond directement à l'auditeur du cabinet et parfois avec une copie de l'auditeur.

5.3.5. Contrôle sur pièces

Il s'agit pour l'auditeur du cabinet, d'un contrôle effectué sur la base de pièces probantes. Toutefois, il faut préciser que le contrôle sur pièces ne prouve que l'équilibre algébrique d'une comptabilité à partie double. Le contrôle sur pièces renvoie à l'utilisation de pièces comptables justificatives pour valider une quelconque opération.

Toutefois, ces pièces peuvent être externes comme une facture d'un fournisseur et relevés de compte bancaire ou internes comme quelconque document interne de l'entreprise auditée.

5.3.6. Contrôles informatiques généraux

C'est l'ensemble des contrôles comptables informatiques communs à tous les traitements informatiques. L'auditeur du cabinet ACS s'intéresse en particulier:

- aux types d'environnements informatiques ;
- aux types de contrôles généraux ;
- aux contrôles généraux pour les environnements informatiques de petite envergure ;
- aux contrôles généraux pour les environnements informatiques de grande envergure.

Ces contrôles effectués visent les risques au niveau des droits d'accès, de la qualité des données, de la sécurité des données ou des modifications du système et de la maintenance.

Conclusion

Ce chapitre nous a permis de décrire l'ensemble des procédures d'évaluation des risques d'audit du cabinet ACS. Il nous a aussi permis de comprendre l'utilité de ces procédures durant la mission d'audit. Les procédures d'évaluation des risques telles détaillées feront l'objet d'une analyse au chapitre suivant.

CHAPITRE VI: ANALYSE ET RECOMMANDATIONS

Introduction

Après la description des procédures d'évaluation des risques d'audit, il s'agira dans ce chapitre d'abord de présenter les différents résultats obtenus sur les différentes procédures et ensuite de les analyser. Par la suite, nous apporterons des recommandations constructives aux différents problèmes soulevés.

6.1. Présentation des résultats

Cette première partie a également pour objectif de présenter les résultats obtenus à l'issu des travaux et de la documentation menés sur les procédures d'évaluation des risques d'audit du cabinet d'audit et de conseil du sahel.

La démarche que nous avons utilisée lors de notre étude, a consisté à établir une comparaison entre la revue de littérature dédiée à l'utilisation de ces procédures mises en place par le cabinet. Il s'agira de faire pour nous l'état des forces et des faiblesses relevées lors de notre étude sur la base des observations, des questionnaires et entretiens effectués avec les responsables, chefs de missions, assistants et autres collaborateurs du cabinet.

Ce tableau présentera les forces et les faiblesses que nous avons pu relever d'abord au niveau de la prise de connaissance, ensuite au niveau de l'évaluation du contrôle interne des entreprises auditées et enfin au niveau des procédures d'évaluation des risques de non-détection.

Tableau 5: Tableau des forces et faiblesses des procédures d'évaluation des risques d'audit du cabinet ACS.

Forces	Faiblesses
<ul style="list-style-type: none"> ❖ <u>Au niveau de l'organisation :</u> <ul style="list-style-type: none"> • Présence du manuel de procédures du cabinet. 	
<ul style="list-style-type: none"> ❖ <u>Au niveau de la prise de connaissance de l'entreprise et de son environnement :</u> <ul style="list-style-type: none"> • exécution des entretiens avec la direction et d'autres personnes au sein de l'entreprise audité • analyse documentaire et bonne collecte de documents et d'informations ou prise de renseignements lors de la prise de connaissance • Utilisation du procédé de prise d'observation et d'inspection • Utilisation et réalisation des procédures analytiques lors de la prise de connaissance. 	<ul style="list-style-type: none"> ❖ <u>Au niveau de la prise de connaissance de l'entreprise et de son environnement :</u> <ul style="list-style-type: none"> • mauvaise présentation du SWOT de l'entreprise audité • questionnaire de prise de connaissance peu concis et mal conçu • questionnaire de prise de connaissance non exhaustif pour le champ à couvrir

<p>❖ <u>Au niveau de l'évaluation du contrôle interne :</u></p> <ul style="list-style-type: none"> • Bonne exécution des tests d'évaluation du contrôle interne des entreprises auditées • Utilisation des questionnaires et guides opératoires lors des missions • Utilisation de la grille d'analyse de contrôle interne • Utilisation d'un tableau d'évaluation du système du cabinet. 	<p>❖ <u>Au niveau des tests d'évaluation du contrôle interne :</u></p> <ul style="list-style-type: none"> • Présentation diversifiée et vague du mémorandum descriptif • Complexité de la technique de sondage utilisée par le cabinet
<p>❖ <u>Au niveau des procédures d'évaluation des risques de non détection :</u></p> <ul style="list-style-type: none"> • Utilisation de Revue de procédures de contrôle ; 	<p>❖ <u>Au niveau des procédures d'évaluation des risques de non détection :</u></p> <ul style="list-style-type: none"> • Faiblesses et limites de la circularisation du cabinet ; • Faiblesses et limites du contrôle physique du cabinet

Source : nous-mêmes.

Au sortir de nos observations, entretiens et questionnaire, nous avons pu relever un certain nombre de points forts et de points faibles dans l'utilisation des procédures d'évaluation des risques d'audit du cabinet d'Audit et de Conseil du Sahel. Ces forces et ces faiblesses relevées apparaissent au niveau de l'organisation et des procédures mises en place.

Les forces représentent les pratiques qu'il faudra maintenir. Cependant les faiblesses quant à elles représentent les points à améliorer afin de renforcer ces procédures d'évaluation du risque d'audit du cabinet ACS.

6.2. Analyse de résultats

Suite à la présentation des résultats, nous procéderons dans cette section, à l'analyse des résultats. Elle consiste à présenter d'une part les forces et d'autre part les faiblesses que le cabinet peut connaître dans son organisation et sur la mise en œuvre des procédures d'audit mises en place lors des missions d'audit. Cette analyse s'appuiera notamment entre la pratique telle que déroulée et notre revue de littérature.

6.2.1. Forces

L'analyse que nous avons eue à effectuer dans le cadre de notre stage au sein du cabinet ACS, nous a permis de relever les points forts liés aux procédures mises en place lors de la prise de connaissance des entreprises auditées et de leur environnement et de l'évaluation de leurs contrôles internes.

6.2.1.1. Au niveau de l'organisation du cabinet ACS

Eu égard aux observations faites de l'organisation du cabinet et du déroulement des activités du cabinet, nous pouvons noter l'existence d'un manuel de procédures. Ce manuel de procédures est un document qui décrit de manière concrète et la plus précise possible la démarche à suivre pour l'exécution et la réalisation des différentes tâches dans une organisation. En plus de son aspect descriptif, il intègre le point de contrôle couvrant tous les espaces de risques potentiels et offre ainsi une assurance dans le dispositif de contrôle interne de l'entreprise.

En cabinet, l'importance du manuel de procédures du cabinet ACS s'avère nécessaire et sert à la fois de guide de prise de connaissance des procédures d'audit pour les nouvelles recrues et de repère pour l'ensemble du personnel, qui en se l'appropriant s'affranchit des interprétations possibles sur telles ou telles procédures à appliquer lors des différentes missions.

6.2.1.2. Au niveau de la prise de connaissance

Pour une prise de connaissance efficace des entreprises auditées, le cabinet ACS a opté pour la mise œuvre les procédés suivants aux fins de l'appréciation des risques. Ces procédés sont : la prise de renseignements auprès de la direction et d'autres personnes au sein de l'entreprise, les procédés analytiques et l'observation et inspection. Cette pratique constitue une force pour le cabinet car ces procédés sont les procédés que les normes ISA exigent pour une bonne collecte des informations et de documents lors de la prise de connaissance.

6.2.1.2.1. Exécution des entretiens avec la direction et d'autres personnes au sein de l'entreprise

Conformément à la norme ISA 315, nous avons pu constater que les auditeurs du cabinet prennent connaissance de l'environnement interne et externe de l'entreprise dans le but de collecter toutes les informations. Afin de s'assurer d'une meilleure collecte des informations lors des missions, nous avons remarqué que les entretiens sont exécutés par le Directeur de mission accompagné du responsable du département « Audit & Commissariat aux Comptes (DAC) » et quelques collaborateurs. Ces entretiens sont effectués avec la direction générale et avec le personnel de l'entreprise audité. Ces entretiens permettent de définir les besoins de l'entreprise et surtout d'avoir une vue d'ensemble sur l'entreprise : éléments d'informations générales sur l'entité.

6.2.1.2.2. Analyse documentaire et bonne collecte de documents et d'informations ou prise de connaissance de prise de renseignements.

Au-delà des points forts relevés au niveau de l'organisation, nous avons pu également noter des points forts dans la collecte des documents et d'informations. Nous précisons qu'une grande collecte de documents et d'informations provient des entretiens effectués par le Directeur de mission avec la direction et des responsables de l'information financière, d'autres personnes au sein de l'entreprise, tel que le personnel de la production et de l'audit interne, et d'autres employés ayant différents niveaux d'autorité. Nous avons pu relever les différents domaines couverts par le cabinet pour la collecte de documents lors des missions d'audit. Les différents domaines couverts par les demandes d'informations du cabinet ACS sont présentés dans le tableau ci-dessous:

Tableau 6: Les domaines couverts par les domaines d'informations du cabinet ACS.

Demande d'informations auprès:	Demander des informations sur:
Des personnes constituant le gouvernement d'entreprise.	<ul style="list-style-type: none"> • l'environnement dans lequel les états financiers sont préparés ; • les processus de surveillance mis en œuvre par la direction pour identifier et répondre aux risques de fraudes ou d'erreurs dans l'entité, ainsi que sur le contrôle interne mis en place par la direction pour réduire ces risques ; • les fraudes avérées, suspectées ou alléguées et ayant affecté l'entité qui ont été découvertes ;

	<ul style="list-style-type: none"> • l'associé-Directeur de mission du cabinet ACS prévoit aussi d'assister à une réunion avec les personnes constituant le gouvernement d'entreprise et de lire les procès-verbaux.
De la direction et les personnes responsables de l'information financière	<ul style="list-style-type: none"> • l'évaluation, faite par la direction, du risque que les états financiers puissent comporter des anomalies significatives provenant de fraudes ou erreurs, y compris sur la nature, l'étendue et la fréquence de telles évaluations ; • la communication faite par la direction aux employés, qui se rapporte à leur vision sur la pratique des affaires et le comportement éthique ; • la culture de l'entité et la philosophie de la direction et son mode de fonctionnement ; • les plans de motivation de la direction ; • les dépassements éventuels de la part de la direction ; • les connaissances de fraudes ou suspicions de fraudes ; • la manière avec laquelle les estimations sont préparées ; • la préparation des états financiers et les processus de leur revue ; • la communication de la direction, le cas échéant, avec les personnes constituant le gouvernement d'entreprise.
Du personnel clé (Achats, paies, comptabilité, etc.)	<ul style="list-style-type: none"> • les tendances de l'activité et les événements inhabituels ; • l'initialisation, le traitement ou l'enregistrement d'opérations complexes ou inhabituelles et l'étendue des dépassements de la part de la direction ; • l'adéquation et application des méthodes comptables utilisées.
Du personnel du service marketing ou commercial	<ul style="list-style-type: none"> • les stratégies de marketing et les tendances d'évolution des ventes ; • les motivations pour l'amélioration des performances au niveau des ventes ; • les arrangements contractuels avec les clients ; • l'étendue des dépassements de la part de la direction.
Du personnel du service juridique	<ul style="list-style-type: none"> • la composition du capital ; • la composition du conseil d'administration ou de gestion ; • les procès-verbaux des conseils et des assemblées des trois derniers exercices ; • les contrats importants et les états des conventions réglementées ; • les derniers redressements fiscaux, sociaux ;

	<ul style="list-style-type: none"> • les cotations boursières et relations avec la commission de bourse ; • les traités de fusion.
Du personnel de l'audit interne	<ul style="list-style-type: none"> • l'organisation de la structure d'audit interne ; • l'importance que lui accorde la direction générale; • les moyens humains et matériels mis à sa disposition ; • les méthodes de travail et le programme annuel d'audit et son degré de réalisation.

Source: nous-mêmes à partir du rapport annuel 2012 d'activités du cabinet ACS.

Nous pouvons constater que tous les domaines des entreprises auditées sont couverts et que d'autres procédures sont mises en œuvre par les auditeurs du cabinet à savoir, la revue des informations obtenues de sources extérieures, telles que des journaux économiques et financiers, des rapports d'analystes, de banques ou d'agences de notation ou des publications des autorités de contrôle ou des publications financières, pour disposer au maximum d'informations.

En outre, nous avons remarqué que l'expérience passée des auditeurs du cabinet auprès de l'entité et les procédures d'audit mises en œuvre au cours des audits antérieurs leurs'avèrent utiles et fournissent également des informations sur :

- l'existence d'anomalies dans le passé et le fait qu'elles aient été corrigées ou non en temps opportun;
- la nature de l'entité et de son environnement, ainsi que son contrôle interne y compris les déficiences du contrôle interne;
- les changements importants qui ont pu survenir dans l'entité ou ses activités depuis la période financière précédente, ce qui aide aussi l'auditeur dans l'acquisition d'une compréhension de l'entité suffisante pour lui permettre d'identifier et d'évaluer les risques d'anomalies significatives.

La demande d'informations auprès des collaborateurs du service interne est une pratique constituant une force pour le cabinet, car elle permet de se conformer à la norme ISA 240 et de satisfaire également aux exigences des normes ISA 315 et ISA 610.

6.2.1.2.3. Exécution du procédé d'observation et d'inspection du cabinet ACS

Dans l'optique d'une meilleure prise de connaissance et de son environnement, nous avons constaté que le cabinet utilise l'observation et l'inspection physique. Ces méthodes représentent une force pour le cabinet ACS en ce sens que cette pratique respecte les exigences de la norme ISA 315 et qu'elles permettent d'accompagner les prises de renseignements auprès de la direction et d'autres personnes, et également fournir des informations au sujet de l'entreprise et de son environnement.

En outre, nous pouvons constater que les procédés d'observation et d'inspection physique du cabinet relevés sont les suivants :

- observation des activités et de l'exploitation de l'entreprise : des visites ont été organisées par les auditeurs du cabinet ACS pour observer les différents processus de l'entreprise tels que le processus de production ou de réception des marchandises ou de livraison de produits ;
- examen ou inspection des documents, comptes ou manuels de contrôles : Il s'agit de documents suivants: procès-verbaux de réunions, documents adressés aux actionnaires ou aux autorités de tutelle, documents promotionnels, rapports annuels et financiers des exercices précédents, budgets, rapports internes de gestion, rapports financiers, manuel de politique de gestion, manuel du système comptable et de contrôle interne, plan comptable, descriptions des postes, plans marketing et de ventes ;
- visites des locaux et installations de l'entreprise : ces visites ont également permis d'observer l'organisation du travail sur le terrain et de prendre connaissance de l'organisation du processus de production, aires et méthodes de stockages. Elles ont permis aussi d'effectuer un constat visuel de l'état des immobilisations et des stocks et des autres éléments pouvant avoir un impact direct ou indirect sur les états financiers. Ces visites ont aussi pour objectifs d'observer les contrôles internes mis en place en matière d'accès aux locaux et d'entrée et de sorties des marchandises et des produits ;
- examen des stratégies et plans d'affaires écrits : des documents ont été consultés pour étudier et évaluer comment ces stratégies et plans sont en cours d'exécution;
- suivi du cheminement des opérations à travers le système d'information pertinent pour l'information financières à fin de confirmer sa compréhension du cheminement et des traitements de l'information.

6.2.1.2.4. Bonne réalisation des procédures analytiques.

Dans le cadre de la prise de connaissance de l'entreprise et de son environnement et de l'identification des zones de risques de l'audit, les auditeurs du cabinet CAS utilisent les procédures analytiques. L'avantage de cette technique pour le cabinet ACS est qu'elle permet de comprendre les tendances globales et donc d'avoir une meilleure compréhension de la performance de l'entreprise. Nous avons pu constater que les auditeurs du cabinet respectent les différentes étapes de la réalisation des procédures analytiques qui sont :

- choix des données et des procédés analytiques à utiliser ;
- estimer ce que devrait être le solde d'une rubrique, d'un poste ou d'un compte ;
- comparaison des prévisions avec les données comptables et identification des différences significatives ;
- identification des différences significatives restées inexplicées et détermination de leur effet sur l'approche d'audit.

En plus, nous avons constaté que les procédures analytiques sont effectuées par les expérimentés du cabinet, c'est-à-dire les chefs de missions, pour repérer au mieux l'existence d'opérations ou de faits inhabituels, ainsi que les montants, les ratios et les tendances qui pourraient indiquer des questions ayant une incidence sur les états financiers et la planification de l'audit.

Cette pratique des procédures analytiques constitue une force pour le cabinet car les auditeurs respectent les exigences de la norme ISA 520.

6.2.1.3. Au niveau de l'évaluation du contrôle interne des entreprises auditées

Au-delà des forces relevées au niveau de la prise de connaissance, nous avons pu relever des forces également au de l'évaluation du contrôle interne des entreprises auditées.

6.2.1.3.1. Bonne exécution des tests d'évaluation du contrôle interne des entreprises auditées.

Le cabinet respecte la démarche d'examen et d'appréciation du contrôle interne, et nous pouvons constater que les différents tests d'évaluation du contrôle interne sont effectués par les plus expérimentés du cabinet en collaboration avec l'associé-Directeur de mission.

6.2.1.3.2. Utilisation des questionnaires et guides opératoires élaborés

Les questionnaires effectués lors de l'évaluation du contrôle interne servent d'étalon à l'auditeur. Nous avons pu constater qu'ils permettent aux auditeurs du cabinet ACS grâce à un nombre d'interrogations précises, d'évaluer si les procédures de l'entreprise audité remplissent les objectifs fondamentaux du contrôle interne, en décelant ses forces et ses faiblesses. En plus, nous avons remarqué qu'ils sont établis à l'aide de guides opératoire afin qu'aucune question essentielle ne soit omise et qu'ils sont adaptés à la taille et à l'activité de l'entreprise.

Cette pratique constitue une force car en servant des guides opératoires comme questionnaire, les auditeurs du cabinet évitent de poser des questions inadaptées. En plus, le cabinet conformément aux normes du CNCC, a listé un ensemble de contrôles par cycle permettant de réaliser une analyse quasi-exhaustive des processus des entreprises. Ces différents contrôles sont aussi effectués par les plus compétents.

6.2.1.3.3. Utilisation de la grille d'analyse de contrôle interne du cabinet

Il s'agit d'un outil d'évaluation du contrôle simple à élaborer. C'est un tableau à double entrée qui permet aux auditeurs du cabinet de décomposer la procédure à vérifier en différentes opérations assumées par les agents et services de l'entreprise audité. Nous avons pu constater que le cabinet dispose de grilles d'analyse de contrôle interne bien structurées pour évaluer, et détecter les cumuls de fonction le plus rapidement.

Notons aussi que les guides opératoires et des questionnaires élaborés servent de support pour les entretiens d'une part et d'autre part à s'assurer de ne pas avoir oublié l'élément important.

6.2.1.3.4. Utilisation d'un tableau d'évaluation du système

Comme tout travail, après une analyse il est demandé de faire la synthèse des constats décelés à l'aide des différents outils utilisés. Nous pouvons constater que ce tableau d'évaluation du système, élaboré par le Directeur de mission intègre les analyses suivantes :

- les forces et faiblesses du système de contrôle ;
- les effets possibles de ces faiblesses ;
- les recommandations à faire à l'entreprise.

6.2.1.4. Au niveau des procédures d'évaluation des risques de non détection

Au-delà des forces que nous avons relevées au niveau de l'évaluation, nous pouvons également constater les forces au niveau des procédures d'évaluation des risques de non détection.

6.2.1.4.1. Utilisation de la revue des procédures de contrôle

Nous avons pu constater que les auditeurs du cabinet utilisent la revue des procédures de contrôle car elle leur permet de limiter l'étendue de ses travaux sur les cycles ouverts par les points forts dans la mesure où l'existence et l'application de ces points forts ont déjà permis de limiter, voire d'annuler, les risques d'erreur significative.

6.2.2. Faiblesses

Après avoir décelé les forces du cabinet dans l'utilisation des procédures mises en place, il nous paraît judicieux d'analyser certaines faiblesses qu'a laissées entrevoir cette pratique au niveau de la prise de connaissance, de l'évaluation du contrôle interne et des procédures d'évaluation des risques de non détection.

6.2.2.1. Au niveau de la prise de connaissance

Au niveau de la prise de connaissance, nous avons pu relever certains points faibles. Les points faibles relevés concernent l'outil SWOT et le questionnaire de prise connaissance utilisés. Ces faiblesses seront résumées dans le tableau, qui consiste à définir les finalités des dispositifs ou outils utilisés, les objectifs, les limites ou faiblesses et les causes.

6.2.2.1.1. Mauvaise présentation du SWOT

L'outil SWOT permet au cabinet ACS de déterminer les risques business potentiels de l'entreprise auditée. Nous avons pu constater qu'il est mal présenté et que l'outil de gestion en lui-même présente des limites. Nous présentons les faiblesses de cet outil dans le tableau suivant :

Tableau 7 : Faiblesses du SWOT du cabinet ACS

Dispositif	Finalité	Objectifs	Limites/faiblesses	Causes
SWOT	Définir la stratégie d'entreprise en déterminant les facteurs clés de succès et en identifiant les compétences distinctives.	Déterminer les risques business potentiels.	<ul style="list-style-type: none"> • Sensibilité de l'auditeur ; • Mauvaise présentation et vague. 	<ul style="list-style-type: none"> • Manque de compétences et d'expériences de la personne.
		Déterminer les risques sur les états de synthèse issus de la compréhension de la stratégie.	<ul style="list-style-type: none"> • Caractère équivoque des situations analysées ; • Pas d'indications sur la pertinence et l'importance des données analysées. 	<ul style="list-style-type: none"> • Mauvaise interprétation des données analysées.

Source: nous-mêmes.

6.2.2.1.2. Questionnaire de prise de connaissance peu concis et non exhaustif

Pour ce qui est du questionnaire de prise de connaissance, il est l'une des meilleures techniques d'audit pour l'obtention d'éléments probants. Nous avons assisté à son élaboration lors des missions d'audit et nous avons remarqué qu'ils sont souvent peu concis et non exhaustif.

Nous avons constaté aussi que le cabinet ne dispose pas de questionnaires et de check-lists préétablis pour la prise de connaissance. Ils sont élaborés au cours de la mission d'audit et souvent par les plus jeunes.

Tableau 8 : Faiblesses du questionnaire de prise de connaissance

Dispositifs	Finalité	Objectifs	Limites	Causes
Questionnaire de prise de connaissance	Identifier les particularités de l'entreprise afin d'adapter les travaux aux risques spécifiques qu'elles supposent, et d'obtenir ainsi une meilleure efficacité.	<ul style="list-style-type: none"> • Apprécier les risques inhérents ; • identifier les domaines et systèmes significatifs. 	<ul style="list-style-type: none"> • Sensibilité de l'auditeur ; • Questionnaire peu concis et imprécis ; • Questionnaire non exhaustif pour le champ à couvrir. 	<ul style="list-style-type: none"> • Manque de compétences et d'expérience de l'auditeur ; • Mauvaise conception des questionnaires de prise de connaissance;

Source : nous-mêmes

Les faiblesses relevées au niveau des procédures d'évaluation des risques inhérents du cabinet ou au niveau de la prise de connaissance, sont liées à une mauvaise analyse des données et à une mauvaise conception des questionnaires de prise de connaissance.

6.2.2.2. Au niveau de l'évaluation du contrôle interne des entreprises auditées

Au-delà de faiblesses relevées au niveau de la prise de connaissance, nous avons pu constater des points faibles au niveau de l'évaluation du contrôle interne. Ces faiblesses concernent le mémorandum descriptif et les techniques de sondages utilisés.

6.2.2.2.1. Présentation diversifiée du mémorandum descriptif.

Le mémorandum est la transcription d'un système ou d'une procédure sous forme d'enchaînements d'opérations distinctes, caractérisées par les personnes concourant à leur réalisation, les décisions prises, les travaux effectués, les documents créés ou utilisés.

Nous avons remarqué que les auditeurs les utilisent pour connaître et comprendre les processus, les procédures et de détecter des faiblesses ou des forces. Les points faibles relevés au niveau du mémorandum descriptif se résument dans le tableau suivant :

Tableau 9: Faiblesses du mémorandum descriptif

Dispositifs	Finalité	Objectifs	Limites/faiblesses	Causes
Mémorandum descriptif	Comprendre un système ou une procédure dans son ensemble.	Documenter le contrôle interne.	<ul style="list-style-type: none"> • présentation diversifiée et vague ; • contenu du mécanisme peu concis et imprécis. 	<ul style="list-style-type: none"> • Mauvaise écoute de son interlocuteur ; • Mauvaise compréhension et interprétation du système; • Recueil de propos embrouillés.

Source : nous-mêmes.

6.2.2.2. Complexité de la technique de sondage

Le sondage est une technique très fortement utilisée dans une mission d'audit. L'objectif des auditeurs du cabinet ACS est d'obtenir une assurance raisonnable que les comptes audités sont réguliers et sincères. L'inconvénient de cet outil est que les conclusions dépendent fortement de l'échantillon sélectionné. S'il n'est pas représentatif de la population étudiée, la non-détection d'une anomalie significative est possible. Nous pouvons constater des faiblesses qui seront présentées dans le tableau suivant :

Tableau 10 : Complexité de la technique de sondage

Dispositifs	Finalité	Objectifs	Limites/faiblesses	Causes
Techniques de sondages	Sélectionner un sous ensemble qui reflète l'intégralité de la population avec une précision	Corroborer ou mesurer, des risques décelés.	<ul style="list-style-type: none"> • Complexité de la technique de sondage nécessitant certaines compétences/formations complémentaires ; • variation de la technique particulière de sondage utilisée par le cabinet. 	<ul style="list-style-type: none"> • Manque de compétences et d'expériences de l'auditeur; • mauvais échantillon sélectionné ; • mauvaise extrapolation des données.

Source : nous-mêmes

6.2.2.3. Au niveau des procédures d'évaluation des risques de non détection

Les points faibles relevés au niveau de l'évaluation des risques de non détection se résument dans le tableau suivant :

Tableau 11 : Faiblesses des procédures d'évaluation des risques de non détection

Dispositifs	Finalité	Objectifs	Limites/faiblesse	Causes
Confirmation externe	Documenter le dossier permanent et disposer de données de référence pour les analyses ultérieures.	vérifier la réalité et l'exhaustivité des opérations.	<ul style="list-style-type: none"> • Insuffisances et non exhaustivité de l'information envoyée ; • altération des réponses d'informations ; • impertinence des données collectées. 	<ul style="list-style-type: none"> • Mauvaise sélection des tiers concernés; • conclusion et décision non satisfaisantes.
Contrôle physique	décrire les procédures observées et donner une appréciation sur leur conformité avec le manuel de procédures.	S'assurer de l'existence, voire de l'état d'un actif physique	<ul style="list-style-type: none"> • Nécessité de mettre en œuvre d'autres contrôles. 	<ul style="list-style-type: none"> • Mauvaise comparaison et analyse des opérations ; • Insuffisances de la méthode.

Sources: nous-mêmes

Les faiblesses relevées au niveau de ces procédures sont liées à l'insuffisance et aux limites de méthodes utilisées.

6.3. Recommandations

Sur la base des éléments pris en compte au niveau des normes internationales d'audit ainsi que de nos conclusions découlant de l'analyse des procédures d'évaluation des risques d'audit du cabinet ACS et des limites des outils d'audit, nous proposons au cabinet d'étudier l'opportunité de considérer les éléments suivants:

6.3.1. Recommandations sur les moyens humains

Eu égard à toutes les insuffisances relevées, nous recommandons au cabinet de mettre en place une politique des ressources humaines axée sur la formation, et la promotion du personnel, gage d'une plus grande compétence, et d'efficacité des services du cabinet.

Il s'agira donc pour l'associé-Directeur de mission de mener une politique des ressources humaines afin de s'assurer de la mise à niveau des compétences et de l'indépendance du personnel pour relever les défis du cabinet et mener de manière efficace les missions.

6.3.2. Recommandations sur les procédures d'évaluation des risques inhérents

Nous proposons au cabinet d'insister sur l'importance pour l'auditeur de comprendre les risques business auxquels pourrait s'exposer l'entité, dans la mesure où ils sont pertinents pour l'évaluation du risque d'audit.

Nous recommandons au cabinet le recours aux procédures d'audit pour l'évaluation du risque inhérent :

- l'analyse stratégique ;
- la compréhension des forces du marché et des facteurs d'environnement ;
- l'étude de l'influence des parties prenantes ;
- l'identification des business process critiques.

Ces éléments permettront de mieux cerner les décisions des dirigeants lors de l'établissement des états de synthèse. L'analyse de ces éléments fournirait également au cabinet les moyens de mieux comprendre les contraintes et les motivations des dirigeants, ainsi que l'implication de ces facteurs sur l'élaboration des comptes.

Le cabinet devrait aussi recueillir le plus grand nombre d'informations chiffrées et factuelles sur l'entreprise et sur le marché dans son ensemble et compléter l'analyse par d'autres outils stratégiques plus complets tels que l'outil d'analyse stratégique PESTEL (Politique, Economique, Social, Technologique, Environnemental, Légal et Législatif), les fortes de Porter.

En plus, il devrait effectuer l'analyse du SWOT par les personnes compétentes et expérimentés pour obtenir différentes sensibilités et par plusieurs niveaux. Le cabinet devrait également effectuer le questionnaire par les personnes plus compétentes et disposer de questionnaires de prise de connaissance et des check-lists préétablis.

6.3.3. Recommandations sur les procédures d'évaluation des risques liés au contrôle

Le cabinet ACS devrait aussi enrichir l'appréciation de l'environnement de contrôle par les éléments suivants :

- l'implication des dirigeants et leur sensibilité au contrôle ;
- l'honnêteté et l'éthique dans l'entreprise ;
- la politique sociale ;
- les procédures de détection de la fraude.

Ces éléments seraient à même de corroborer les conclusions des travaux menés au niveau de l'évaluation du risque inhérent, tant concernant la maîtrise du risque de fraude, que pour la compréhension de l'attitude des dirigeants.

Le cabinet devrait sensibiliser sur l'intérêt de procéder aux travaux suivants pour l'évaluation du risque de contrôle :

- l'évaluation de l'environnement général du contrôle interne ;
- l'analyse du processus de clôture des comptes ;
- l'étude du processus interne de maîtrise des risques de l'entité ;
- la mesure de la performance de l'entreprise ;
- le contrôle des business process critiques ;

L'introduction de ces éléments serait d'un grand apport pour l'appréciation du risque de contrôle, dans la mesure où ces processus contribuent directement ou indirectement à l'élaboration des comptes.

Les auditeurs du cabinet se devront de matérialiser l'évaluation du risque combiné, en insistant sur la nécessité d'établir les liens entre d'une part l'appréciation des risques inhérents et les risques de contrôle, et d'autre part les procédures d'audit à mettre en œuvre.

L'utilisation de techniques nouvelles pour l'identification et l'évaluation des risques inhérents et liés au contrôle, telles que l'analyse stratégique, l'étude des forces du marché, la revue du processus de clôture des comptes et du processus interne de maîtrise des risques, ou encore l'analyse des business process, fourniront au cabinet d'audit le moyen d'apporter leur point de vue sur des points jugés importants par leurs clients.

Concernant les Mémoires descriptifs, le cabinet devrait les compléter avec l'utilisation d'autres techniques telles que l'utilisation d'un questionnaire afin de mieux comprendre la description de la procédure dans son ensemble et favoriser la détection des forces et faiblesses durant la mission.

6.3.4. Recommandations sur les procédures d'évaluation des risques de non détection

Nous suggérons au cabinet ACS de compléter et d'étayer l'analyse avec d'autres outils de contrôle ou d'effectuer les procédures d'audit complémentaires afin de limiter le risque de non détection.

CONCLUSION DE LA DEUXIEME PARTIE

Les travaux d'évaluation des risques inhérents et des risques de contrôle permettent à l'auditeur de comprendre les risques business et les risques sur les états de synthèse ainsi que leurs conséquences.

Notamment, ils permettent à l'auditeur de mesurer le degré de réussite de l'entreprise à contrôler ces risques par un ensemble de systèmes et de contrôles qui lui sont propres, de manière à concevoir un audit efficace et efficient, procurant le plus de valeur ajoutée possible.

Cette deuxième partie a été l'occasion de présenter, les procédures d'évaluation des risques d'audit du cabinet ACS qui y ont cours et de les analyser. Les informations reçues ont permis la mise en œuvre de notre démarche analytique et la proposition des recommandations.

CESAG - BIBLIOTHEQUE

CONCLUSION GENERALE

L'objectif de tout cabinet est d'accroître sa capacité à satisfaire la clientèle financière et de permettre ainsi sa pérennité tout en respectant les normes internationales d'audit. Plus que toute autre entreprise, les cabinets sont aussi confrontés quotidiennement à des prises de décisions risquées à long terme.

L'utilisation des procédures d'audit lors des différentes missions est capitale pour la détermination des risques et leur évaluation afin de réussir les missions d'audit.

C'est ainsi qu'au cours de sa mission, l'auditeur externe devra suivre une démarche bien particulière dans la formulation de son opinion afin de minimiser les risques possibles liés à l'exécution d'une telle mission et se doit également d'utiliser les procédures nécessaires pour identifier et évaluer les risques d'audit. Car le rapport d'audit est considéré comme un moyen important dans la communication financière entre les différents utilisateurs des états financiers.

En premier lieu, il est utilisé par les actionnaires et les dirigeants comme un indicateur sur l'efficacité et l'efficience des décisions des dirigeants ainsi qu'entre les actionnaires et les créanciers, c'est dans ce cadre qu'on parle de la demande de rapport de l'auditeur comme solution aux problèmes d'agence.

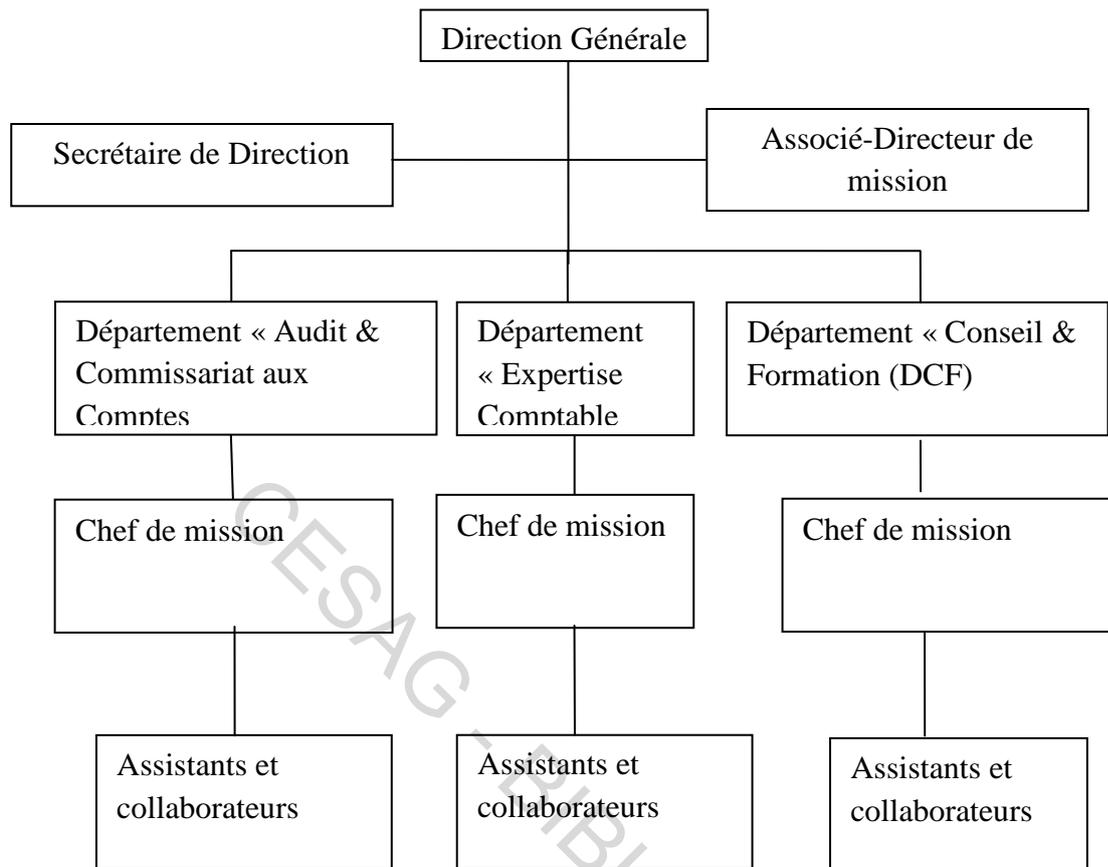
En deuxième lieu, il peut être considéré comme l'une des sources d'informations par les banquiers lors la décision d'octroyer un crédit.

Notre étude nous a permis, dans la première partie de développer les concepts fondamentaux de l'audit et des procédures d'évaluation des risques d'audit et dans la seconde d'analyser les procédures d'évaluation des risques d'audit du cabinet ACS.

Nous avons ainsi pu identifier la finalité, l'objectif de contrôle, la vulnérabilité et la menace des dispositifs mis en place. Cette étude a permis une visualisation des procédures d'audit en vue de réduire les risques et l'énonciation des recommandations relatives aux différents dispositifs analysés. Ces recommandations pourront également aider le cabinet dans l'amélioration de ses procédures.

ANNEXES

ANNEXE 1: Organigramme du CACS



Source : Nous-mêmes

ANNEXE 2: Questionnaire sur les procédures d'évaluation des risques d'audit

Questions	Oui/non	Commentaires
Disposez-vous d'une procédure d'audit?		
Si oui, lesquelles?		
Pouvez-vous nous les décrire?		
Votre procédure d'audit prend-elle en compte le risque d'audit?		
Si oui, pouvez-vous nous énumérer les différents éléments qui composent le risque d'audit?		
Disposez-vous d'une procédure qui évalue chaque composant du risque d'audit?		
Si oui, pouvez-vous nous décrire les différentes étapes de l'évaluation de chaque composant du risque d'audit?		
Les membres de l'équipe sont-ils formés pour la mise en œuvre de ces procédures?		
Ces procédures d'évaluation des composants du risque sont-elles mises à jour?		
Si oui, les membres de l'équipe en sont-ils informés?		
L'application de ces procédures est-elle obligatoire pour les membres de l'équipe?		

Source : nous-mêmes

BIBLIOGRAPHIE

Ouvrages

1. AHOUANGANSI Sêtonджи Evariste Raymond (2010), *Audit et révision des comptes*, 2^{ème} édition, Editions MONDEXPERTS, Abidjan-Cotonou, 923 Pages.
2. AHOUANGANSI Sêtonджи Evariste Raymond (2006), *Audit et révision des comptes*, 2^{ème} édition, Editions MONDEXPERTS, Abidjan-Cotonou, 729 Pages.
3. ATH (1991), *Guide pour l'information financière*, 1^{ère} édition, Paris, 252 Pages.
4. BARRY Mamadou (2004), *Audit & contrôle interne*, 2^{ème} édition, Sénégalaise de l'imprimerie, Dakar, 267 Pages.
5. BATUDE Daniel,(1997),*l'audit comptable et financier*, édition NATHAN, Paris, 128 Pages.
6. BERNARD Frédéric & GAYRAUD Rémi & ROUSSEAU Laurent(2013), *Contrôle interne*, 4^{ème} édition, édition MAXIMA, Paris, 332 Pages.
7. BOUQUIN Henri & BECOUR Jean-Charles (2008), *Audit opérationnel: entrepreneuriat, gouvernance et performance*, édition ECONOMICA, Paris, 444 Pages.
8. BOUQUIN Henri & BECOUR Jean-Charles(1996), *Audit Opérationnel : efficacité, efficacité ou sécurité*, 2^{ème} édition, édition ECONOMICA, France, 418 Pages.
9. CNCC (1992), *Appréciation du contrôle interne*, Edition CNCC, Paris, 180 Pages.
10. COLLINS Lionel & Gérard VALLIN (1986), *Audit et contrôle interne: principe, objectifs et pratiques*, 3^{ème} édition, édition DALLOZ, Paris, 396 Pages.
11. COOPERS & LYBRAND (2000), *La nouvelle pratique du contrôle interne*, Edition d'ORGANISATION, Paris, 378 Pages.
12. CORIAT Benjamin & WEISNTEIN Olivier (1995), *Les nouvelles théories de l'entreprise*, éditions LGF/Le LIVRE DE POCHE, Paris, 220 Pages.
13. DAYAN Armand & Collaborateurs(2004), *Manuel de gestion*, 2^{ème} édition, Edition ELLIPSES/AUF, Paris, 1088 Pages.
14. ERSA André (2004), *Précis de comptabilité SYSCOA*, Tome 2, Dakar, 249 Pages.

15. GRAIS Bernard (1992), *Méthodes statistiques*, éditions DUNOD, Paris, 209 Pages.
16. GRAND Bernard & VERDALLE Bernard (1999), *Audit Comptable et Financier*, édition ECONOMICA, Paris, 111 Pages.
17. HAMZAOUI Mohamed (2008), *Gestion des risques d'entreprise et contrôle interne*, Edition PEARSON, Paris, 256 Pages.
18. HAMZAOUI Mohamed & PIGE Benoît (2005), *Audit : gestion des risques d'entreprise et contrôle interne : normes ISA 200, 315, 330 et 500*, 2^{ème} édition, édition PEARSON, Paris, 243 Pages.
19. HENRY Alain & IGNACE Monkam-Daverat (1998), *Rédiger les procédures de l'entreprise: guide pratique*, 1^{ère} édition, Editions d'ORGANISATION, Paris, 181 Pages.
20. HENRY Alain (2001), *Rédiger les procédures de l'entreprise : guide pratique*, 3^{ème} édition, Editions d'Organisation, Paris, 177 Pages.
21. LEJEUNE Gérard & EMMERICH Jean-Pierre (2007), *Audit et Commissariat aux comptes*, édition GUALINO, France, 313 Pages.
22. LEMANT Olivier (1995), *La conduite d'une mission d'audit interne*, 2^{ème} édition, édition DUNOD, France, 270 Pages.
23. Mac Rae TW (1978), *Audit et méthode statistiques*, édition PUBLIO-UNION, Paris, 405 pages.
24. MAESO Robert (2007), *Comptabilité financière, opérations courantes en 29 fiches*, 8^{ème} édition, France, 155 Pages.
25. MERCIER Antoine & MERLE Philippe (2002), *Audit et commissariat aux comptes*, Editions FRANCIS LEFEBRE, Paris, 436 Pages.
26. MIKOL Alain (1998), *Le contrôle interne*, 1^{ère} édition, PRESSES UNIVERSITAIRES DE FRANCE, Paris, 126 Pages.
27. MIKOL Alain (1999), *Les audits financiers : comprendre les mécanismes du contrôle légal*, 1^{ère} édition, Editions d'ORGANISATION, Paris, 198 Pages.

28. MIKOL Alain (2010), *Audit et commissariat aux comptes*, 9^{ème} édition, édition e-THEQUE ET NUMILOG, 163 Pages.
29. MOULIN Phillipe (2009), *Manuel d'initiation à l'audit légal*, 1^{ère} édition, édition PL Informatique, 155 Pages.
30. OBERT Robert (2004), *Système droit et comptabilité, Audit et Commissariat aux comptes: Aspects internationaux, manuel et applications*, 4^{ème} édition, édition DUNOD, Paris, 495 Pages.
31. OHADA (1997), *Acte Uniforme relatif au droit des sociétés commerciales et du groupement d'intérêt économique*, éditions JURIDIQUES AFRICAINES, 222 Pages.
32. PRICEWATERHOUSE COOPERS & LANDWELL & Associés (2005), *Le management des risques de l'entreprise*, édition d'ORGANISATION, PARIS, 338 Pages.
33. RENARD Jacques, 2003, *Théorie et pratique de l'audit interne*, 4^{ème} édition, Edition d'ORGANISATION, Paris, 462 Pages.
34. RENARD Jacques & CHAPLAIN Jean-Michel (2006), *Théorie et pratique de l'audit interne*, 6^{ème} édition, Editions d'ORGANISATION, Paris, 486 Pages.
35. SARDI Antoine, (2002), *Audit et contrôle interne bancaires*, édition AFGES, Paris, 1024 Pages.
36. SHICK Pierre (2007), *mémento d'audit interne : Méthode de conduite d'une mission*, éditions DUNOD, Paris, 217 Pages.
37. SIMONS Pascal (1987), *Audit financier*, éditions d'ORGANISATION, Paris, 111 Pages.