



CESAG Centre Africain d'Etudes Supérieures en Gestion

**Institut Supérieur de Comptabilité,
de Banque et de Finance
(ISCBF)**

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

**Promotion 5
(2010-2012)**

Mémoire de fin d'étude

THEME

**Assurance qualité dans la démarche du
commissaire aux comptes : cas du cabinet Eureka
Audit et Conseils sis à Dakar au Sénégal.**

Présenté par :

T. Abdel Salime GARBA

Dirigé par :

Assane KANE

Expert comptable stagiaire
Audit Manager à Eureka Audit et
Conseils

Octobre 2012

DEDICACES

Je dédie ce mémoire à tous ceux qui, de près ou de loin, ont contribué, que ce soit physiquement ou moralement, à sa réalisation.

REMERCIEMENTS

- Au Seigneur pour m'avoir donné la force nécessaire pour réaliser ce mémoire.
- A ma famille et mes amis pour leur soutien et leurs prières continues à mon égard.
- Au responsable du cabinet Eureka Audit et Conseils, Monsieur Babacar Makhtar WADE, Expert-comptable, associé du cabinet pour la qualité de son encadrement pratique.
- A tout le personnel du cabinet pour la convivialité dont il a fait preuve pendant mon séjour au cabinet.
- A mon encadreur Monsieur Assane KANE pour la qualité de son encadrement.
- Enfin à toute l'administration du Centre Africain d'Etudes Supérieures en Gestion (CESAG), principalement Monsieur Moussa YAZI, Directeur de l'Institut Supérieur de Comptabilité, de Banque et de Finance (ISCBF) ainsi que tout son corps professoral pour la qualité des enseignements reçus.

LISTE DES SIGLES

AFNOR : Association Française de Normalisation

CESAG : Centre Africain d'Etudes Supérieures en Gestion

CWQC : Company Wide Quality Control

IAASB : International Auditing and Assurance Standards Board

IFAC : International Federation of Accountants

ISA : International Standards on Auditing

ISCBF: Institut Supérieur de Comptabilité, de Banque et de Finance

ISO : International Organization for Standardization

ONECCA Sénégal : Ordre National des Experts Comptables et Comptables Agréés du Sénégal

PDCA : Plan Do Check Act

TQC : Total Quality Control

LISTE DES TABLEAUX ET FIGURES

<u>Figure n°1</u> : Modèle d'analyse	42
<u>Figure n°2</u> : Organigramme du cabinet Eureka Audit et Conseils	52

CESAG - BIBLIOTHEQUE

Table des matières

DEDICACES	i
REMERCIEMENTS	ii
LISTE DES SIGLES	iii
LISTE DES TABLEAUX ET FIGURES	iv
<u>INTRODUCTION GENERALE</u>	1
<u>1^{ERE} PARTIE : CADRE THEORIQUE</u>	6
<u>CHAPITRE 1 : QUALITE-DEMARCHE QUALITE- ASSURANCE QUALITE- STANDARDS DE LA DEMARCHE QUALITE EN AUDIT</u>	8
1.1) Historique de la qualité	8
1.2) Les différents types de qualité	10
1.3) Démarche qualité-Assurance qualité	10
1.3.1) Définition de la démarche d'assurance qualité en audit	11
1.3.2) Le bien fondé d'une démarche d'assurance qualité en audit	11
<u>CHAPITRE 2: LES STANDARDS EN MATIERE DE DEMARCHE D'ASSURANCE QUALITE EN AUDIT</u>	13
2.1) Les standards applicables aux missions d'audit des comptes tels que prévus par les normes internationales d'audit (International Standard on Auditing)	13
2.1.1) Principes généraux et responsabilités	13
2.1.1.1) Norme ISA 200 Objectif et principes généraux	13
2.1.1.2) Norme ISA 210 Termes et conditions de la mission d'audit	14
2.1.1.3) Norme ISA 220 Contrôle qualité d'une mission d'audit	15
2.1.1.4) Norme ISA 230 Documentation d'audit	16
2.1.1.5) Norme ISA 240-Responsabilité de l'auditeur dans la prise en considération de fraudes dans l'audit d'états financiers	16
2.1.1.6) Norme ISA 250 - Prise en compte des textes législatifs et réglementaires dans l'audit des états financiers	20
2.1.1.7) Norme ISA 260 Communication des questions soulevées à l'occasion de l'audit aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise	21
2.2.1) Evaluation des risques et éléments de réponses aux risques	22
2.2.1.1) Norme ISA 300 - Planification d'une mission d'audit d'états financiers	22
2.2.1.2) Norme ISA 315 - Connaissance de l'entité et de son environnement et évaluation du risque d'anomalies significatives	23

2.2.1.3) Norme ISA 320 - Caractère significatif en matière de planification et de réalisation d'un audit	25
2.2.1.4) Norme ISA 330 – Réponses de l’auditeur aux risques évalués	25
2.2.1.5) Norme ISA 402 - Facteurs à considérer pour l'audit lorsque l’entité fait appel à des sociétés de services	26
2.2.2) Eléments probants	27
2.2.2.1) Norme ISA 500 - Eléments probants	27
2.2.2.2) Norme ISA 501 - Eléments probants – Considérations particulières concernant certains points	27
2.2.2.3) Norme ISA 505 – Confirmations externes	27
2.2.2.4) Norme ISA 510 Audit initial - Soldes d'ouverture	28
2.2.2.5) Norme ISA 520 Procédures analytiques	29
2.2.2.6) Norme ISA 530 Sondages en audit	30
2.2.2.7) Norme ISA 540 Audit des estimations comptables, y compris les estimations comptables en juste valeur, et des informations y afférentes à fournir	30
2.2.2.8) Norme ISA 550 Parties liées	31
2.2.2.9) Norme ISA 560 - Evènements postérieurs à la date de clôture	32
2.2.2.10) Norme ISA 570 - Continuité d'exploitation	32
2.2.2.11) Norme ISA 580 – Déclarations écrites	33
2.2.3) Utilisation des travaux d’autres professionnels	34
2.2.3.1) Norme ISA 600 - Audit d’états financiers de groupe (y compris l’utilisation des travaux des auditeurs des composantes) - Considérations particulières	34
2.2.3.2) Norme ISA 610 – Utilisation des travaux des auditeurs internes	35
2.2.3.3) Norme ISA 620 – Utilisation par l’auditeur des travaux d’un expert	35
2.2.4) Conclusion de l’audit et rapports	35
2.2.4.1) Norme ISA 700 – Fondement de l’opinion et rapport d’audit	35
2.2.4.2) Norme ISA 705 – Modifications apportées à l’opinion formulée par l’auditeur indépendant	36
2.2.4.3) Norme ISA 706 – Paragraphes d’observations et paragraphes relatifs à d’autres points dans le rapport de l’auditeur indépendant	36
2.2.4.4) Norme ISA 710 - Données comparatives	37
2.2.4.5) Norme ISA 720 - Les obligations de l’auditeur au regard des autres informations dans des documents contenant des états financiers audités	37
2.2.5) Domaines spécialisés	37

2.3) Autres standards relatives aux missions d'assurances	38
2.3.1) Les normes Internationales de Missions d'assurance s'appliquant aux missions d'assurance relatives à des sujets autres que des informations financières historiques	38
2.3.2) Standards applicables aux missions d'examen limité	39
2.3.3) Les Normes internationales concernant les Services Connexes	39
CHAPITRE 3 : METHODOLOGIE DE L'ETUDE	41
3.1) Le modèle d'analyse	41
3.2) Les techniques de collecte des données	44
3.2.1) L'entretien avec le manager responsable du dossier	44
3.2.2) L'analyse documentaire	44
2^{ème} PARTIE : CADRE PRATIQUE DE LA RECHERCHE	47
CHAPITRE 4 : PRESENTATION DU CABINET EUREKA AUDIT ET CONSEILS	49
4.1) Présentation synthétique du cabinet	49
4.2) Organigramme du cabinet (Audit-Expertise et conseil)	52
CHAPITRE 5: DESCRIPTION DU SYSTEME D'ASSURANCE QUALITE AU CABINET EUREKA AUDIT ET CONSEILS	53
5.1) <u>Phase 1</u> : Initiation et administration de la mission (ISA 200, ISA 220 et ISA 230)	54
5.2) <u>Phase 2</u> : Acquisition des connaissances générales du client « TYPE » (ISA 315)	54
5.3) <u>Phase 3</u> : La revue des données financières (ISA 520)	55
5.4) <u>Phase 4</u> : L'approche des risques (ISA 240, 300, 315, 330, 500, 570)	55
5.5) <u>Phase 5</u> : Planification stratégique (ISA 300)	56
5.6) <u>Phase 6</u> : Les travaux par cycle (ISA 500, 501, 505, 530, 540)	56
5.7) <u>Phase 7</u> : Les vérifications légales annuelles	56
5.8) <u>Phase 8</u> : Finalisation et rapport sur les états financiers (ISA 700, 705, 706)	57
CHAPITRE 6: ANALYSE DU SYSTEME D'ASSURANCE QUALITE DU CABINET EUREKA AUDIT ET CONSEILS	58
6.1) Forces du système d'assurance qualité mis en place par le cabinet	58
6.1.1) <u>Phase 1</u> : Initiation et administration de la mission	58
6.1.2) <u>Phase 2</u> : Acquisition des connaissances générales sur l'entité	58
6.1.3) <u>Phase 3</u> : La revue des données financières	59
6.1.4) <u>Phase 4</u> : L'approche par les risques	59
6.1.5) <u>Phase 5</u> : Planification stratégique	60
6.1.6) <u>Phase 6</u> : Les travaux par cycle	60
6.1.7) <u>Phase 7</u> : Les vérifications légales annuelles	62

6.1.8) <u>Phase 8</u> : Finalisation et rapport sur les états financiers	62
6.2) Faiblesses du système d'assurance qualité mis en place par le cabinet	63
6.2.1) <u>Phase 1</u> : Initiation et administration de la mission	63
6.2.2) <u>Phase 2</u> : Acquisition des connaissances générales sur l'entité	63
6.2.3) <u>Phase 3</u> : La revue des données financières	63
6.2.4) <u>Phase 4</u> : L'approche par les risques	63
6.2.5) <u>Phase 5</u> : Planification stratégique	63
6.2.6) <u>Phase 6</u> : Les travaux par cycle	63
6.2.7) <u>Phase 7</u> : Les vérifications légales annuelles	64
6.2.8) <u>Phase 8</u> : Finalisation et rapports	64
<u>CHAPITRE 7: PROPOSITIONS D'AMELIORATION DU SYSTEME D'ASSURANCE QUALITE DU CABINET</u>	65
7.1) Propositions d'amélioration sur la phase d'initiation et d'administration de la mission	65
7.2) Propositions d'amélioration sur la phase d'acquisition des connaissances générales de l'entreprise	66
7.3) Propositions d'amélioration sur la phase de revue des données financières du client «TYPE»	66
7.4) Propositions d'amélioration sur la phase d'approche des risques	66
7.5) Propositions d'amélioration sur la phase planification stratégique	66
7.6) Propositions d'amélioration sur la phase des travaux par cycle	66
7.7) Propositions d'amélioration sur la phase des vérifications légales annuelles	67
7.8) Propositions d'amélioration sur la phase de finalisation et d'émission des rapports sur les états financiers	67
<u>CONCLUSION GENERALE</u>	69
<u>BIBLIOGRAPHIE</u>	71
<u>WEBOGRAPHIE</u>	74

INTRODUCTION GENERALE

Ces dernières années, le monde a connu un ensemble de scandales financiers dont l'affaire Enron : créations de sociétés écrans et enregistrement d'opérations fictives dans les états financiers. L'une des questions lors de l'éclatement du scandale était de savoir ce que faisaient les auditeurs au moment où cette bulle prenait forme ?

Egalement l'affaire WorldCom qui est une affaire de manipulations des informations comptables de manière à créer des revenus fictifs pour l'entreprise et donc de faire croire au public que WorldCom était une entité viable. Lorsqu'entre 2001 et 2002, l'opérateur déclare près de 11 milliards de dollars de revenus totalement fictifs, l'action de l'entité baisse de 90% sur le marché et cela crée donc des ravages sur le public. Egalement dans cette situation, l'on se questionnera en se demandant comment cela se fait que ces organes de contrôle, entre autres les auditeurs, n'ont rien vu venir ?

HAMZAOUI (2008 : 13) rappelle l'affaire Parmalat : cette société italienne spécialisée dans les produits laitiers qui a subi des pertes annuelles de 350 à 450 millions d'euros entre 1990 et 2001 ; au moment où les comptes de l'entreprise affichaient un résultat positif. Avec l'aide d'intermédiaires financiers, Parmalat a émis des emprunts obligataires pour plusieurs milliards d'euros en dépit de la mauvaise santé financière réelle du groupe. Or une grande partie de ces titres d'obligations se trouvait entre les mains de petits investisseurs, ménages, ou autres. Pourquoi, les lignes de défense (gouvernement d'entreprise, contrôle interne, auditeurs, surveillance publique) ont-elles échouées à les protéger?

Ces différents scandales ont laissé un ensemble de séquelles et de blessures au système économique mondial. Les systèmes et organes de contrôle mis en place pour encadrer et suivre les activités des puissantes firmes multinationales ont fait ressortir à un moment donné un ensemble d'imperfections.

Beaucoup plus aux Etats Unis et en Europe, un peu moins en Afrique, le système économique s'est beaucoup fragilisé suite à ces scandales financiers. Des entreprises ont fait faillite, des milliers de personnes ont perdu leur emploi, la croissance économique a relativement chuté et la crise financière, aujourd'hui la crise de l'endettement qui ont suivi

n'améliorent pas foncièrement la situation économique et financière dans ces différents espaces. Les principaux responsables de ces scandales étaient entre autres les entreprises elles-mêmes qui par négligence n'ont pas suffisamment mis l'accent sur leurs systèmes de contrôle interne ; ensuite les organes de contrôle extérieur, surtout les cabinets d'audit légal qui par leur insuffisance de compétences et d'éthique ont entretenu les faiblesses de ces systèmes ; enfin l'état et les organes suprêmes de régulation qui pour leur suivi inadéquat et non permanent de la gestion de ces firmes puissantes ont contribué également à la survenance de tels scandales.

Ces scandales ont, entre autres, au moment où l'on situait les responsabilités, entraîné un certain scepticisme sur l'opinion émise par les cabinets d'audit légal et ceci quelque soit l'espace économique dans lequel l'on se situait. Lequel scepticisme a fait ressortir un besoin de s'assurer de la fiabilité de l'opinion exprimée par les commissaires aux comptes. De l'opinion exprimée par les cabinets d'audit légal dépend fondamentalement le regard que les lecteurs et les utilisateurs de l'information financière portent sur la situation économique et financière d'une entreprise. Les commissaires aux comptes représentent caricaturalement l'œil de l'Etat et des investisseurs qui suivent de près et s'assure que les états financiers sont sincères et conformes à la réglementation en vigueur et donnent une image fidèle de la situation financière de l'entreprise. Leurs missions aujourd'hui, sont alors très encadrées par un ensemble d'organes régulateurs à l'échelle internationale (l'International Federation of Accountants-IFAC) et à l'échelle nationale au travers des ordres nationaux.

Un contexte spécifique comme celui du Sénégal dans lequel évolue le cabinet d'expertise comptable Eureka Audit et Conseils, n'échappe pas à la règle générale. Les cabinets d'expertise comptable au Sénégal n'échappent donc pas à la règle et en plus d'être sous la contrainte des normes IFAC sont également soumises aux règles régissant l'ordre national des experts comptables et comptables agréés du Sénégal (ONECCA Sénégal).

Au regard du cadre réglementaire dans lequel évolue le cabinet Eureka Audit et Conseils, le problème auquel fait face tout cabinet est celui de la maîtrise de son système

d'assurance qualité, étant entendu que le système d'assurance qualité d'un cabinet d'audit lui permet d'exprimer une opinion de qualité.

Les raisons pouvant entraîner l'émission d'une opinion erronée ne sont pas nombreuses et sont principalement liées à la non application permanente des diligences à mettre en œuvre, le défaut de conformité à la démarche d'audit prévu par l'IFAC au travers de ses normes ISA, le défaut de conformité aux normes de l'ONECCA Sénégal, l'insuffisance dans la sensibilisation aux principes d'éthique et de déontologie professionnelle, entre autres.

Une opinion erronée entraîne inévitablement une mauvaise appréhension et utilisation de l'information financière, des décisions biaisées. Plus loin, ceci peut mettre en difficulté une entreprise, entraîner des pertes financières très importantes et conduire des milliers de familles à la pauvreté. Les conséquences de l'émission d'une opinion biaisée ne sont pas souvent apparentes mais peuvent mettre en péril toute une économie et donc s'avérer dévastatrice à la longue pour cette économie.

Afin de s'assurer du niveau de qualité de son opinion, le cabinet peut, entre autres, instaurer un système de revues croisées de ses travaux avec d'autres cabinets, demander périodiquement à l'ONECCA Sénégal de dépêcher des missions ponctuelles de vérification, effectuer un diagnostic de la démarche d'audit du cabinet, instaurer un système de contrôle qualité, demander une certification iso qualité.

La solution que nous retenons dans le cas de notre étude est celle du diagnostic de la démarche d'audit du cabinet.

Pour une bonne mise en œuvre de cette solution, il est indispensable de se poser la question suivante : comment s'assurer que la démarche d'audit du cabinet est de qualité?

Afin de mieux cerner les contours de cette interrogation, il est nécessaire de se poser les questions suivantes :

- qu'est ce qu'une démarche qualité dans sa globalité ?

- Qu'est ce que la démarche qualité en audit ?
- Quel est le bien fondé de la démarche qualité en audit ?
- Quels sont les standards en matière de démarche qualité en audit?
- Comment effectuer un bon diagnostic du système d'assurance du cabinet Eureka Audit et Conseils afin de s'assurer de son niveau de qualité?

Notre étude allant dans le sens de ces diverses interrogations, il s'agira pour nous de traiter de « **l'assurance qualité dans la démarche d'audit du commissaire aux comptes : cas du cabinet Eureka Audit et Conseils** ».

L'objectif général poursuivi par notre étude, est de diagnostiquer la démarche d'audit mise en place par le cabinet afin de s'assurer du niveau de qualité de son opinion et par conséquent de renforcer ce niveau de qualité.

Les objectifs spécifiques poursuivis par notre étude sont de :

- définir et savoir ce que c'est qu'une assurance qualité dans sa globalité ainsi qu'en audit ;
- connaître le bien fondé d'une assurance qualité en audit ;
- de connaître les référentiels en vigueur pour s'assurer de la qualité de la démarche d'audit ;
- déterminer la manière dont on pourra s'assurer de la qualité en audit.

Cette recherche que nous initions permettra :

- au Cabinet Eureka Audit et Conseils
 - de renforcer sa conformité aux normes et standards en vigueur en matière de démarche qualité en audit ;
 - de renforcer la qualité de son opinion et son professionnalisme ;
 - de demander dans une perspective d'ouverture sur l'international une reconnaissance ISO (International Organization for Standardization) et donc aller vers une dynamique perpétuelle de qualité ;
 - d'accroître progressivement ses parts de marché au Sénégal et à l'international ;

- à nous-mêmes
 - de nous permettre de renforcer nos connaissances sur les normes et standards en vigueur en matière de démarche qualité en audit ;
 - d'acquérir les compétences techniques sur les questions de qualité en audit ;
 - de devenir un véritable spécialiste quand à ce qui touche à la pratique de l'audit.

Notre travail de recherche sera structuré en deux grandes parties qui se présentent comme suit :

- une première partie qui concerne le cadre théorique qui englobera la revue de littérature, le cadre méthodologique et le modèle d'analyse de l'étude ;
- une seconde partie qui portera sur le cadre pratique avec une brève présentation du cabinet Eureka Audit et Conseils, un diagnostic de la démarche d'audit du cabinet en faisant ressortir les forces et faiblesses de la démarche du cabinet, puis un ensemble de recommandations afin d'améliorer la démarche d'audit du cabinet.

**1^{ère} PARTIE : CADRE THEORIQUE DE
L'ASSURANCE QUALITE DANS LA DEMARCHE
D'AUDIT DU COMMISSAIRE AUX COMPTES**

A travers cette partie, nous développerons principalement deux chapitres :

- un premier chapitre qui traitera des concepts de qualité, de démarche qualité et de la notion d'assurance qualité ainsi que des standards en matière de démarche qualité dans le monde ;
- puis un second chapitre qui traitera de la méthodologie de l'étude.

CESAG - BIBLIOTHEQUE

CHAPITRE 1 : QUALITE - DEMARCHE QUALITE- ASSURANCE QUALITE- STANDARDS DE LA DEMARCHE QUALITE EN AUDIT

A travers ce chapitre, nous traiterons de l'historique du concept de qualité, des différentes caractéristiques de la qualité, de la démarche d'assurance qualité dans un contexte général et pour terminer du bien-fondé d'une telle démarche.

1.1-) Historique de la qualité

FROMENTIN & al. (2003 :41-44) précisent qu'à l'origine, qualité signifie beauté artistique et travail bien fait avec une logique d'artisan.

Ils pensent également que la qualité impose un processus de contrôle final qui se développe avec le taylorisme : c'est-à-dire qu'avant de présenter ses produits à l'acceptation du client, un contrôle doit être fait par les opérateurs-maison indépendants de la production pour trier les « bons » et rejeter les « mauvais ».

Ce système s'améliore grâce à des contrôles en cours de fabrication. Des contrôles précoces de matériaux et de leurs caractéristiques amènent à prendre des mesures correctives dès que des écarts par rapport aux objectifs sont décelés.

FROMENTIN & al. (2003 :41-44) schématisent les courants de pensée en considérant qu'à l'issue de la seconde guerre mondiale, il y en a véritablement deux :

- le courant de « l'assurance de la qualité » (créé par G.EDWARDS en 1920 aux Etats-Unis) est utilisé dans le domaine de la défense dès 1959 et dans l'industrie nucléaire en 1970 : satisfaction du client selon des règles imposées par lui. En construisant la qualité, on agit pour produire l'objet ou le service attendu par le client ; en assurant la qualité, on l'informe en lui procurant les preuves préalables de satisfaction : c'est la maîtrise de la qualité. En introduisant des paramètres

économiques (planification, allocation des ressources, évaluation...), c'est la « gestion de la qualité ».

- Le courant de la « qualité totale » : satisfaction de ce même client prise en compte par l'entreprise sans omettre son propre profit. Chronologiquement, on peut citer DEMING, JURAN, FEIGENBAUM, ISHIKAWA, et CROSBY : les cinq « pères » de la qualité.

Notons la « naissance » du PDCA (1950 : Plan (P) prévoir ce qu'il faut faire; Do (D) faire tout ce qui est prévu ; Check (C) vérifier tout ce qui a été fait, Act(A) mesurer les résultats, recommencer en améliorant le processus et tendre vers l'excellence).

Presque au même moment, on voit apparaître le T.Q.C (Total Quality Control 1951) : « Système d'organisation qui permet d'intégrer ensemble, les efforts de développement, de maintien et d'amélioration de la qualité, réaliser par des groupes différents dans l'entreprise, afin de s'assurer que les études, la commercialisation, la fabrication et le service client soient effectués au niveau de coût le moins élevé tout en permettant la satisfaction entière de la clientèle. »

Citons ensuite le C.W.Q.C (Company Wide Quality Control) : la mise en œuvre est assurée par tous les membres de l'entreprise, les fournisseurs, les transformateurs et les diverses filiales. Elle est intégrée, c'est-à-dire qu'on y gère principalement la qualité, mais aussi les coûts (bénéfice et prix), les quantités (production, vente, stock) et les délais.

C'est ensuite qu'apparaît la première notion d'excellence (les zéros) :

- « zéro stock » : comprendre plutôt zéro stock superflu, soit un stock adapté à la consommation ;
- « zéro papier » : comprendre plutôt zéro information inutile qu'il s'agisse de papier ou d'informatique ;
- « zéro délai » : comprendre livrer à l'instant convenu donc zéro prolongation de délai ;
- « zéro défaut » : comprendre plutôt zéro défaut... livré.

L'excellence suppose la participation de tous par :

- les cercles de qualité, petits groupes d'individus volontaires de la base qui se réunissent pour réaliser des tâches de gestion de la qualité dans leur domaine professionnel (production, outils de travail, vie de travail...);
- le management participatif, c'est-à-dire l'existence dans chaque direction d'un coordinateur Qualité, de préférence différent du responsable de la direction concerné.

La France s'engage véritablement à son tour en 1980, avec la publication par la Délégation générale pour l'armement (DGA) de règlements sur l'assurance de la qualité (niveau R.A.Q.) E.D.F. exige de ses 160 principaux fournisseurs la mise en place d'une organisation de la qualité. En 1982, l'AFNOR (l'Association Française de Normalisation) publie trois modèles d'assurance qualité.

Au niveau international, c'est en 1979 que l'Agence Internationale de l'Energie Atomique édicte un code de bonne conduite sur l'assurance de la qualité.

Dès 1987-1988, l'ISO publie une première série de la version 9000, revue en 1994 pour la première fois.

Depuis 1994, on parle de moins en moins de « gestion de la qualité », mais de plus en plus de « management de la qualité ». La gestion de la qualité vise à rendre conforme à un standard de production de biens ou services, alors que le management de la qualité vise non seulement la conformité à un standard de productions de biens ou services mais aussi la satisfaction des besoins explicites comme implicites de la clientèle.

Les nouvelles normes ISO 9000 version 2000 ont d'ailleurs pour titre « Système de management de la qualité ».

L'assurance de la qualité accorde plus d'importance à la prévention, la qualification et l'amélioration permanente de la qualité.

1.2) Les différents types de qualité

FROMENTIN & al. (2003 :47) constatent rapidement que la qualité n'est pas quelque chose en plus, que l'on rajoute, comme le ruban autour du paquet. Il n'y a pas, dans une entreprise, des gens qui font le produit/service et d'autres qui « font » la qualité. C'est en faisant le produit/service tout au long de sa conception et de sa réalisation, que l'on fait en sorte qu'il ait toutes les caractéristiques requises suivantes :

- la qualité voulue, attendue par l'utilisateur futur.
- La qualité spécifiée : la spécification des besoins exprime des caractéristiques à obtenir.
- La qualité conçue ou définie : le produit/service à l'issue de la conception, est défini dans une spécification descriptive qui contient les données pour le réaliser.
- La qualité réalisée : le produit/service est réalisé et ses caractéristiques réelles, « mesurées ».
- La qualité maintenue pendant la vie du produit/service soit par la maintenance pour un produit à vie opérationnelle, soit par les dispositions appropriées de conservation pour un produit consommable et pour le service.
- La qualité perçue par l'utilisateur soit au nom de l'utilisation d'un produit à vie opérationnelle soit au moment de l'utilisation d'un produit consommable ou d'un service.

1.3) Démarche qualité/Assurance qualité

D'après ISO 9000 Version 2000, l'assurance de la qualité est définie comme la partie du management de la qualité visant à donner confiance en ce que les exigences pour la qualité seront satisfaites.

D'après JAMBART (2001 : 15), l'assurance qualité vise à répondre au besoin de qualité dans le temps exprimé par le client en garantissant à ce dernier cette pérennité de la qualité qui lui est nécessaire.

Nous pouvons donc dire que la démarche qualité se définit comme l'engagement du producteur envers le consommateur lui garantissant la fiabilité du produit ou service par la mise en œuvre de procédures validées (conformité à des règles de bonnes pratiques et conduites).

Ces procédures ont donc pour objectif de donner l'assurance (assurance qualité) au client que l'on met en œuvre les moyens d'obtenir des prestations de qualité et lui donner confiance. Le but est d'atteindre et de maintenir des objectifs de qualité définis, de manière à assurer aux clients la sécurité et la qualité de ses prestations. Ainsi une entreprise peut se développer au travers de la satisfaction de ses clients.

1.3.1 Définition de la démarche d'assurance qualité en audit

En nous référant à la définition globale de la démarche qualité énoncée plus haut, ainsi qu'à l'objectif principal d'un audit tel que prévu par l'International Federation of Accountants (IFAC), nous définirons la démarche d'assurance qualité en audit comme étant un système organisationnel et des méthodes mis en place par les cabinets d'audit, réseaux de cabinet, et organismes de régulation en audit, en vue de permettre à l'auditeur d'exprimer une opinion de qualité selon laquelle les états financiers ont été établis, dans tous leurs aspects significatifs, conformément à un référentiel comptable applicable.

L'introduction d'une démarche qualité en audit met le cabinet dans une dynamique de qualité permanente et pérenne.

L'aboutissement de cette opinion de qualité est principalement un renforcement de la confiance (confiance des lecteurs et utilisateurs de l'information financière) dans l'opinion exprimée par l'auditeur et un renforcement de sa crédibilité et de ses parts de marchés.

1.3.2 Le bien fondé d'une démarche d'assurance qualité en audit :

D'après JAMBART (2001 : 18-19), le cabinet peut développer l'assurance qualité avec deux motivations : externe et interne.

Externe pour satisfaire à une exigence de ses clients, interne pour réduire sa non-qualité.

Dans les deux cas, instaurer l'assurance qualité implique le plus souvent des changements importants vers davantage de rigueur (du management, des procédés) :

- d'une formalisation des processus faibles et dispersés, le cabinet va passer à une formalisation développée et contrôlée ;
- d'implicite, la politique qualité du cabinet va devenir explicite, très dynamique et contribuer à la pérennité du cabinet;
- l'écrit prendra le pas sur l'oral ;
- la documentation du cabinet sera très précisément gérée
- le management utilisera le système assurance qualité comme un outil pour obtenir les résultats visés (l'expression d'une opinion de qualité, le renforcement de sa crédibilité auprès de ses clients ainsi que des autres utilisateurs de l'information financière).

Plus important, le point de départ de toute démarche d'assurance qualité en audit est le diagnostic qualité.

L'importance du diagnostic qualité en audit réside dans le fait qu'il permet :

- l'identification du niveau de conformité par rapport au(x) référentiel(s) visés ;
- l'identification des conditions de réalisation de rapport d'audit de haute qualité ;
- l'identification et l'évaluation des forces et faiblesses du système organisationnel du cabinet ;
- l'identification de la meilleure stratégie pour la conduite des missions d'audit et pour la réalisation des objectifs du cabinet ;
- détermination d'un plan d'actions personnalisé au cabinet pour aller vers une démarche d'assurance qualité en audit.

BROYE (2006 : 39) conclut en précisant que de par son rôle de vérificateur des états financiers, l'auditeur apporte une garantie concernant la fiabilité et la crédibilité des résultats communiqués par l'entreprise au marché financier. Cependant, cette garantie peut

être plus ou moins forte selon la qualité même du processus d'audit mis en œuvre, telle qu'elle peut être appréciée par les investisseurs.

A travers ce chapitre nous avons pu cerner et mieux comprendre les aspects théoriques liés à la qualité. Nous sommes désormais conscient que le concept de qualité à un historique et qu'une politique d'assurance qualité apporte une garantie concernant la fiabilité et la crédibilité des résultats communiqués par l'entreprise au marché financier.

CESAG - BIBLIOTHEQUE

CHAPITRE 2 : LES STANDARDS EN MATIERE DE DEMARCHE D'ASSURANCE QUALITE EN AUDIT

A travers ce chapitre, nous cherchons à attirer l'attention des lecteurs sur les standards internationaux en audit ; standards qui lorsqu'ils sont scrupuleusement suivis permettent d'être rassuré quant à la qualité de l'opinion émise par l'auditeur.

2.1) Les standards applicables aux missions d'audit des comptes tels que prévus par les normes internationales d'audit (International Standard on Auditing)

A ce niveau nombreux sont les standards qui traitent des missions d'audit des comptes, aussi bien à l'échelle nationale, qu'internationale.

Toutefois l'organisme suprême de régulation des missions d'audit à l'échelle internationale dénommé International Federation of Accountants (IFAC), a publié en 1998 « Normes Internationales d'Audit, IFAC ». Une version plus récente en 2010 est disponible en version anglaise.

De ce référentiel d'audit international ont découlé des référentiels à des échelles nationales tels que les « Normes d'Exercice Professionnel (NEP) homologuées en France en 2005 ».

On relève donc un objectif de conformité aux normes internationales d'audit de l'IFAC par les pays.

Les standards en matière d'audit des comptes que nous retrouvons dans l'ensemble des pays ayant adopté le référentiel de l'IFAC ou pour ceux cherchant à l'adopter se déclinent en six points fondamentaux et suivent une parfaite logique et chronologie.

Nous développerons ces points dans les parties qui suivent afin de mieux cerner le contenu de ces standards visant à s'assurer que les missions d'audit des comptes répondent aux exigences de qualité aussi bien sur le plan national qu'international.

2.1.1) Principes généraux et responsabilités

Les principes généraux et responsabilités sont énoncés à partir de l'ISA 200 à l'ISA 260. Nous développerons dans la suite de façon synthétique le contenu théorique de ces dispositions.

2.1.1.1) Norme ISA 200 Objectif et principes généraux en matière d'audit d'états financiers

IFAC (1998 : 37-39) précise, en se référant à la norme internationale d'audit « ISA 200 Objectif et principes généraux en matière d'audit d'états financiers » traduite en français par la Compagnie Nationale des Commissaires aux comptes en 2009 que l'objectif en matière d'audit financier est d'exprimer une opinion selon laquelle les états financiers ont été établis, dans tous leurs aspects significatifs, conformément au référentiel comptable applicable.

L'auditeur doit déterminer si le référentiel comptable adopté par la direction pour l'établissement des états financiers est acceptable.

Il doit se conformer aux règles d'éthique relatives à un audit d'états financiers telles que définies par le code d'éthique et de déontologie de l'IFAC ou à des normes nationales plus strictes.

L'auditeur doit planifier et effectuer ses missions d'audit conformément aux exigences des normes internationales d'audit tout en gardant à l'esprit et en prenant en compte les recommandations internationales d'audit (International Auditing Practice Services-IAPS). Il doit dérouler ses missions en faisant preuve d'esprit critique et en ayant pleinement conscience que certaines situations peuvent exister et conduire à ce que les états financiers contiennent des anomalies significatives.

La norme internationale d'audit ISA 200 stipule en outre que l'auditeur lorsqu'il effectue un audit selon les ISA obtient une assurance raisonnable et non absolue que les états financiers pris dans leur ensemble ne comportent pas d'anomalies significatives provenant de fraudes ou d'erreurs. Ceci sous-entend le fait qu'il existe des limitations mêmes inhérentes à l'audit qui restreignent la possibilité de détecter des anomalies significatives. Alors peut naître le risque que l'opinion exprimée par l'auditeur soit inappropriée : le risque d'audit.

L'auditeur est donc tenu d'effectuer des diligences conséquentes afin de réduire ce risque d'audit et le ramener à un niveau acceptable.

Egalement, tout comme il est de la responsabilité de l'auditeur de se forger une opinion sur les états financiers, il est de la responsabilité du gouvernement d'entreprise d'établir les états financiers conformément au référentiel comptable applicable.

Aussi la norme internationale d'audit ISA 200 stipule que l'auditeur devra vérifier si le référentiel comptable adopté par la Direction pour l'établissement des états financiers est acceptable principalement à deux niveaux : au niveau de la nature de l'entité et au niveau de l'objectif des états financiers (réponse à un besoin commun d'utilisateurs, aux besoins d'utilisateurs spécifiques).

2.1.1.2) Norme ISA 210 Termes et conditions de la mission d'audit

IFAC (1998 : 42-46) précise également en se référant à la norme internationale d'audit « ISA 210 Termes et conditions de la mission d'audit » traduite en français par la Compagnie Nationale des Commissaires aux comptes en 2009, que l'auditeur et le client doivent convenir des termes de la mission.

Les termes de la mission doivent contenir en priorité les objectifs de la mission, la responsabilité de la direction dans l'établissement des états financiers, le référentiel comptable applicable, l'étendue des travaux d'audit, la forme de tous rapports ou communications des résultats de la mission, le risque inévitable de non-détection liées aux

limitations diverses, l'accès sans restriction à la documentation nécessaire à l'audit. En sus de ces mentions obligatoires, l'auditeur pourrait ajouter dans la lettre de mission toute autre mention qu'il juge utile à y faire figurer.

Lors d'audits récurrents, l'auditeur doit déterminer si les circonstances exigent une révision des termes de la mission et s'il est nécessaire de rappeler au client les termes de la mission en vigueur.

Egalement, un auditeur qui, avant la fin d'une mission, se voit demander de modifier les termes de sa mission pour une mission aboutissant à un niveau d'assurance moins élevé, doit examiner l'opportunité d'accéder à une telle demande. Il faut dans ce cas que la demande de modifier les termes de la mission soit valablement justifiée.

Si l'auditeur ne peut accepter la modification et n'est pas autorisé à poursuivre sa mission d'origine, il doit l'interrompre et examiner si une obligation contractuelle quelconque ou autre, le contraint à le signifier à d'autres parties.

2.1.1.3) Norme ISA 220 Contrôle qualité d'une mission d'audit

IFAC (1998 : 49-70) précise aussi en se référant à la norme internationale d'audit « ISA 220 Contrôle qualité d'une mission d'audit » traduite en français par la Compagnie Nationale des Commissaires aux comptes en 2009, qu'un cabinet a l'obligation de mettre en place un système de contrôle qualité dont le but est d'obtenir l'assurance raisonnable que le cabinet et son personnel se conforment aux normes professionnelles et aux obligations légales et réglementaires, et que les rapports d'audit émis par le cabinet ou les associés responsables des missions sont appropriés en la circonstance.

L'associé responsable de la mission doit prendre la responsabilité de la qualité globale de chaque mission d'audit qui lui a été confiée.

Il doit également s'assurer que les membres de l'équipe affectée à la mission ont satisfait aux règles d'éthiques.

L'associé responsable de la mission doit s'assurer que des procédures appropriées relatives à l'acceptation et au maintien de la relation client et de missions d'audit ponctuelles ont été suivies et que les conclusions auxquelles elles ont abouti sont appropriées et documentées.

Lorsque ce dernier a eu connaissance d'une information qui aurait conduit le cabinet à décliner la mission si cette information avait été connue au moment de l'acceptation de la mission, il doit la communiquer sans délai au cabinet afin que ce dernier, et lui-même puisse prendre les mesures appropriées.

Il doit également s'assurer que l'équipe affectée à la mission a les compétences et est disponible pour effectuer la mission et donc émettre un rapport de qualité.

Il doit toutefois s'assurer que les travaux de l'équipe ont été bien documentés et les encourager à recourir à des consultations d'autres professionnels pour des questions complexes. Toutefois en cas de divergences de point de vue, l'équipe doit suivre les politiques et procédures du cabinet qui visent à traiter ces divergences d'opinion et à leur trouver une solution.

2.1.1.4) Norme ISA 230 Documentation d'audit

IFAC (1998 :72-75) précise aussi en se référant à la norme internationale d'audit « ISA 230 Documentation d'audit » traduite en français par la Compagnie Nationale des Commissaires aux comptes en 2009, que l'auditeur doit consigner dans les dossiers les questions importantes en collectant des éléments probants pour fonder son opinion et qui permettent de justifier que l'audit a été effectué selon les normes internationales d'audit.

L'auditeur doit préparer des dossiers de travail suffisamment complets et détaillés pour permettre une compréhension globale de l'audit. Il doit consigner dans ses dossiers de travail toutes les informations relatives à la planification de l'audit, à la nature, au calendrier et à l'étendue des procédures d'audit effectuées, ainsi que le résultat de ces

procédures et les conclusions auxquelles il est parvenu à partir des éléments probants collectés.

Il doit également adopter des procédures appropriées garantissant la confidentialité et la sécurité des dossiers de travail, ainsi que leur conservation, pendant une période suffisante pour répondre aux besoins de la politique du cabinet, et conformes aux exigences légales et professionnelles en matière de conservation de documents.

2.1.1.5) Norme ISA 240 - Responsabilité de l'auditeur dans la prise en considération de fraudes dans l'audit d'états financiers

IFAC (1998 : 76-84) en se référant à la norme internationale d'audit « ISA 240 - Responsabilité de l'auditeur dans la prise en considération de fraudes dans l'audit d'états financiers » précise que lors de la planification et de la réalisation de l'audit, l'auditeur doit prendre en compte le risque que les états financiers contiennent des anomalies significatives provenant de fraudes.

Les anomalies significatives pouvant provenir de fraudes ou d'erreurs, **ISA 240** a distingué ces deux termes en stipulant que la fraude relevait d'un acte intentionnel et volontaire contrairement à l'erreur.

L'auditeur s'intéressera à deux catégories d'anomalies intentionnelles : celles liées à la présentation d'états financiers mensongers et celles résultants de détournements d'actifs.

La responsabilité première pour la prévention et la détection de fraudes incombe aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise et à la direction. La responsabilité respective des personnes constituant le gouvernement d'entreprise et de la direction peut varier selon l'entité et le pays. Toutefois il est important que la direction sous la surveillance des personnes constituant le gouvernement d'entreprise, mette fortement l'accent sur la prévention de fraudes, ce qui peut contribuer à une réduction du risque de fraude.

Toutefois la norme internationale d'audit ISA 240 stipule qu'il existe un risque inévitable que certaines anomalies significatives contenues dans les états financiers ne soient pas détectées, même si l'audit a été correctement planifié et réalisé en conformité avec les normes ISA. Ceci est principalement dû au fait que les fraudes sont l'objet de manœuvres particulièrement sophistiquées ; également si la fraude est commise par la direction ou le gouvernement d'entreprise, elle est évidemment encore plus difficile à déceler du fait que ce sont eux qui détiennent le pouvoir de manipuler les données comptables à leur guise.

La norme internationale d'audit ISA 240 stipule donc qu'au vue de telles limitations, l'auditeur ne peut obtenir une assurance absolue mais plutôt raisonnable que les états financiers ne comportent pas d'anomalies significatives provenant de fraudes ou d'erreurs. Toutefois ceci n'empêche qu'il devra faire preuve d'un esprit très critique et demeurer attentif à tout indice de fraudes, et donc ne pas prendre systématiquement pour valides tous les éléments probants recueillis.

Egalement les membres de l'équipe affectée à la mission doivent discuter de la possibilité que les états financiers de l'entité contiennent des anomalies significatives provenant de fraudes.

Lors de la phase de prise de connaissance de l'entité et de son environnement, l'auditeur doit obtenir de la direction des informations portant sur :

- l'évaluation faite par la direction du risque que les états financiers contiennent des anomalies significatives ;
- le processus défini par la direction pour identifier et répondre aux risques de fraudes dans l'entité, y compris les risques spécifiques de fraudes que la direction a identifié, ou les soldes de comptes, les flux d'opérations ou les informations à fournir dans les états financiers susceptibles de présenter un risque certain de fraude ;
- la communication faite par la direction aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise quant aux processus définis par eux pour identifier et répondre aux risques de fraudes dans l'entité ;

- la communication aux employés par la direction de ses vues sur les pratiques opérationnelles et le comportement éthique.

L'auditeur doit obtenir de la direction de l'audit interne et d'autres personnes au sein de l'entité, des informations lui permettant de déterminer s'ils ont connaissance de fraudes avérées, suspectées ou alléguées ayant une incidence sur l'entité. Mais il doit également apprécier ces informations dans leur qualité à confirmer d'éventuelles fraudes existantes.

Il doit toutefois prendre en compte les relations inhabituelles et inattendues susceptibles d'indiquer un risque d'anomalies significatives provenant de fraudes.

Dans sa démarche d'identification et d'évaluation du risque d'anomalies significatives, tant au niveau des états financiers qu'au niveau des assertions retenues, l'auditeur doit identifier et évaluer les risques de fraude. Mais également il doit pouvoir leur apporter des réponses efficaces en définissant et en mettant en œuvre des procédures d'audit dont la nature, le calendrier et l'étendue permettent de répondre à ces risques au niveau des assertions.

Afin de bien répondre au risque que la direction passe outre les contrôles mis en place dans l'entité, l'auditeur doit concevoir et mettre en œuvre des procédures d'audit destinées à :

- tester le caractère approprié des écritures comptables courantes et autres écritures enregistrées à l'occasion de l'établissement des états financiers,
- apprécier les estimations comptables pour déceler les écarts anormaux pouvant donner lieu à des anomalies significatives provenant de fraudes,
- comprendre la justification économique de transactions importantes qui lui semblent être en dehors des activités ordinaires de l'entité, ou qui lui apparaissent être inhabituelles compte tenu de sa connaissance de l'entité et de son environnement.

Lorsque l'auditeur relève une anomalie, il doit s'interroger sur la possibilité que cette anomalie puisse constituer l'indice d'une fraude. Si tel est le cas, l'auditeur doit en examiner les conséquences possibles sur les autres aspects de l'audit, en particulier la fiabilité des déclarations de la direction.

Il doit obtenir de la direction des déclarations écrites par lesquelles :

- elle reconnaît sa responsabilité dans la conception et la mise en place des contrôles internes destinés à prévenir et à détecter les fraudes,
- elle confirme lui avoir communiqué son évaluation du risque que les états financiers puissent contenir des anomalies significatives provenant de fraudes,
- elle déclare lui avoir signalé tous les faits liés à des fraudes commises dans l'entité ou suspectées dont elle a eu connaissance et impliquant : les dirigeants, des employés ayant un rôle clé dans le dispositif de contrôle interne, ou d'autres personnes dès lors que la fraude pourrait avoir un impact significatif sur les états financiers.
- Elle confirme lui avoir signalé toute allégation de fraudes commises ou suspectées ayant un impact sur les états financiers de l'entité dont elle a eu connaissance, par des employés, des anciens salariés, des analystes, le régulateur ou autre.

Lorsque l'auditeur a identifié une fraude ou obtenu des informations indiquant la possibilité d'une fraude, il doit informer la direction à un niveau hiérarchique approprié, dès que possible, des faits relevés. Dans le cas où la direction elle-même serait impliquée, il doit informer le gouvernement d'entreprise.

Si, en raison de l'existence d'anomalies provenant de fraudes ou de fraudes suspectées, l'auditeur se trouve confronté à une situation exponentielle qui le conduit à remettre en cause la possibilité de poursuivre sa mission, il doit :

- prendre en compte les règles professionnelles et s'interroger sur sa responsabilité au plan légal dans un tel cas, notamment sur ses obligations d'informer les personnes qui l'ont désigné en qualité d'auditeur, ou, dans certains cas, les autorités de contrôle,
- envisager la possibilité de démissionner, et

- s'il démissionne : s'entretenir de sa démission et de ses motifs avec la direction à un niveau de responsabilité approprié et avec les personnes constituant le gouvernement d'entreprise, et s'interroger sur ses obligations professionnelles et légales d'avoir à communiquer cette démission et ses motifs aux personnes qui l'ont désigné en qualité d'auditeur, ou, dans certains cas, avec les autorités de contrôle.

La documentation sur la prise de connaissance de l'entité et de son environnement, et sur l'évaluation du risque d'anomalies significatives, requise par le paragraphe 122 de la norme internationale d'audit ISA 315, doit comprendre :

- les décisions importantes prises au cours des discussions entre les membres de l'équipe affectée à la mission quant à la possibilité que les états financiers de l'entité comportent des anomalies significatives provenant de fraudes ; et
- les risques identifiés ainsi que ceux évalués, d'anomalies significatives provenant de fraudes au niveau des états financiers et au niveau des assertions.

L'auditeur doit consigner dans ses dossiers les communications faites en matière de fraude à la direction, aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise, aux autorités de contrôle et de tutelle et à d'autres tiers.

Lorsque l'auditeur a conclu que la présomption de l'existence d'un risque d'anomalies significatives provenant de fraudes liées à la comptabilisation des produits n'est pas applicable au cas de la mission, il doit consigner dans ses dossiers les raisons motivant cette conclusion.

2.1.1.6) Norme ISA 250 - Prise en compte des textes législatifs et réglementaires dans l'audit des états financiers

IFAC (1998 : 86-93) en se référant à la norme internationale d'audit « ISA 250 - Prise en compte des textes législatifs et réglementaires dans l'audit des états financiers » précise que l'auditeur doit avoir à l'esprit le respect par l'entité des textes législatifs et

réglementaires en vigueur car leur non respect est susceptible d'entraîner des anomalies significatives.

Il est de la responsabilité de la direction de veiller à ce que l'entité exerce ses activités conformément aux textes législatifs et réglementaires. La direction est alors responsable de la prévention et de la détection du non-respect des textes.

L'auditeur n'est pas et ne peut pas être tenu pour responsable de la prévention du non-respect des textes. La conduite d'un audit annuel peut néanmoins avoir un effet préventif.

Néanmoins, il doit prendre connaissance du cadre légal et réglementaire de l'activité de l'entreprise, et planifier sa mission en conséquence surtout si le non respect des textes législatifs et réglementaires par l'entité est susceptible d'impacter les états financiers.

Il doit également obtenir de la direction des déclarations écrites attestant que tous les cas de non-respect des textes législatifs et réglementaires ont été relevés.

Lorsque l'auditeur a connaissance d'informations relatives à une situation éventuelle de non-respect des textes, il doit analyser la nature de l'acte et les circonstances dans lesquelles il s'est produit, et réunir suffisamment d'autres informations pour évaluer l'impact potentiel sur les états financiers.

Lorsqu'il estime qu'il peut y avoir non-respect des textes, il doit consigner dans ses dossiers ses constatations et en discuter avec la direction.

Lorsqu'il est impossible de réunir des informations adéquates sur le non-respect suspecté d'un texte, l'auditeur doit considérer l'effet sur son rapport de l'absence d'éléments probants suffisants et appropriés. Il doit également analyser les implications du non-respect d'un texte sur d'autres aspects de l'audit, notamment la fiabilité des déclarations de la direction.

La norme internationale d'audit ISA 250 stipule que l'auditeur doit, dans les meilleurs délais, soit communiquer aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise les cas de non-respect des textes dont il a eu connaissance, soit recueillir des éléments probants montrant qu'elles sont dûment informées sur ce point.

Si l'auditeur juge que le non-respect est délibéré et significatif, il doit communiquer sans délai ses constatations. Egalement s'il suspecte que les membres de la direction au plus haut niveau, y compris des membres du conseil d'administration, sont impliqués dans le non-respect d'un texte, il doit en informer une autorité supérieure dans l'entité, si elle existe, telle que le comité d'audit ou le conseil de surveillance. En l'absence d'une telle autorité, l'auditeur devra obtenir une consultation juridique.

Si l'auditeur conclut que le non-respect d'un texte a des conséquences significatives sur les états financiers et qu'il n'a pas été correctement pris en compte dans ceux-ci, il doit exprimer une opinion avec réserve ou une opinion défavorable.

Si l'entité ne permet pas à l'auditeur de recueillir des éléments probants suffisants et appropriés pour évaluer si le non respect d'un texte pouvant avoir un effet significatif sur les états financiers s'est produit, ou a de fortes chances de s'être produit, il doit exprimer une opinion avec réserve ou conclure à l'impossibilité d'exprimer une opinion sur les états financiers sur la base d'une limitation de l'étendue des travaux d'audit.

Si l'auditeur n'est pas à même de déterminer si un non-respect d'un texte s'est produit du fait de limitations imposées par les circonstances et non par l'entité, il doit en tirer les conséquences dans son rapport.

Il peut en fin de compte conclure à la nécessité de se retirer de la mission si l'entité ne prend pas les mesures qu'il juge nécessaires pour remédier à la situation, même lorsque cette dernière n'a pas de conséquence significative sur les états financiers.

2.1.1.7) Norme ISA 260 Communication des questions soulevées à l'occasion de l'audit aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise

La norme internationale d'audit ISA 260 traduite par la Compagnie nationale des Commissaires aux comptes en juin 2009 qui traite de la communication des questions soulevées à l'occasion de l'audit aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise précise aussi que l'auditeur doit communiquer aux personnes constituant le gouvernement d'entreprises les questions soulevées à l'occasion de l'audit des états financiers et qui présentent un intérêt pour ces personnes dans l'exercice de leurs fonctions.

L'auditeur doit déterminer quelles sont les personnes qui constituent le gouvernement d'entreprise et auxquelles devront être communiqués les questions soulevées à l'occasion de la mission d'audit.

L'auditeur doit informer dans un délai approprié les personnes constituant le gouvernement d'entreprise de l'ensemble des anomalies non corrigées qu'il a identifiées durant sa mission et qui ont été considérées, prises individuellement et en cumulé, comme non significatives au regard des états financiers pris dans leur ensemble.

2.2.1) Evaluation des risques et éléments de réponses aux risques

L'évaluation des risques et éléments de réponses aux risques est exposé à partir des ISA 300 jusqu'aux ISA 402. Nous développerons dans la suite de façon synthétique le contenu théorique de ces dispositions.

2.2.1.1) Norme ISA 300 - Planification d'une mission d'audit d'états financiers

IFAC (1998 : 95-97) en se référant à la norme internationale d'audit « ISA 300 - Planification d'une mission d'audit d'états financiers » traduite en français par la Compagnie Nationale des Commissaires aux comptes en 2009, précise que l'auditeur doit établir un plan de mission décrivant la stratégie globale adoptée pour la mission, et doit développer un programme de travail. Il doit planifier l'audit afin que la mission soit réalisée de manière efficace.

L'auditeur doit, au commencement d'une mission d'audit récurrente:

- mettre en œuvre les procédures prévues au sein du cabinet concernant le maintien de la relation client et l'acceptation d'une mission,
- évaluer le respect des règles d'éthique, y compris celles relatives au principe d'indépendance,
- s'assurer qu'il a connaissance des termes de la mission

L'auditeur doit développer un programme de travail spécifique pour la mission afin de réduire le risque d'audit à un niveau acceptable.

Le plan de mission et le programme de travail doivent être mis à jour et modifiés autant de fois qu'il est nécessaire durant le déroulement de l'audit.

L'auditeur doit planifier la nature, le calendrier, l'étendue des instructions à donner, la supervision des membres de l'équipe affectée à la mission et la revue de leurs travaux.

L'auditeur doit documenter dans ses dossiers de travail, la stratégie générale d'audit et le programme de travail, ainsi que les modifications importantes apportées au cours du déroulement de la mission.

Avant de démarrer une mission initiale d'audit chez un nouveau client, l'auditeur doit accomplir les tâches suivantes :

- mettre en œuvre des procédures relatives à l'acceptation et au maintien de la relation client d'une part et de la mission concernée d'autre part (voir ISA 220 pour plus de détail) ;
- prendre contact avec l'auditeur précédent, lorsqu'il y a eu un changement d'auditeur, conformément aux règles d'éthique.

2.2.1.2) Norme ISA 315 - Connaissance de l'entité et de son environnement et évaluation du risque d'anomalies significatives

IFAC (1998 : 99-106) en se référant à « ISA 315 - Connaissance de l'entité et de son environnement et évaluation du risque d'anomalies significatives » précise également que l'auditeur doit acquérir une connaissance de l'entité et de son environnement, y compris de son système de contrôle interne, suffisante pour lui permettre d'identifier et d'évaluer le risque que les états financiers contiennent des anomalies significatives.

L'obtention d'une connaissance de l'entité et de son environnement, y compris de son contrôle interne, est un processus continu et cumulatif de collecte, de mise à jour et d'analyse de l'ensemble des informations aux différents stades de la mission.

L'auditeur doit effectuer les démarches suivantes afin d'évaluer les risques d'audit :

- demandes d'informations auprès de la direction et d'autres personnes au sein de l'entité ;
- procédures analytiques ; et
- observation physique et inspection.

Néanmoins l'auditeur n'est pas tenu de mettre en œuvre toutes les procédures d'évaluation des risques rappelées ci-dessus pour chacun des aspects de la prise de connaissance décrits préalablement.

Lorsque l'auditeur décide d'utiliser les informations recueillies au cours des exercices précédents sur l'entité et son environnement, il doit vérifier si des changements sont survenus depuis l'exercice précédent et si ceux-ci peuvent avoir un impact sur la pertinence des informations utilisées pour l'audit de la période en cours.

En prenant connaissance de l'entité, l'auditeur doit chercher à se renseigner sur :

- le secteur d'activité de l'entité, l'environnement réglementaire et autres facteurs externes, y compris le référentiel comptable applicable ;

- la nature de l'entité, y compris le choix et l'application des principes comptables retenus par celle-ci;
- les objectifs, stratégies et risques qui leurs sont liés et qui peuvent avoir comme conséquence une anomalie significative dans les états financiers ;
- la mesure et l'analyse des performances financières de l'entité ;
- le système d'information et les processus opérationnels afférents ;
- la façon dont l'entité communique les rôles et les responsabilités en matière d'élaboration de l'information financière ;
- le dispositif de contrôle interne.

L'auditeur doit également acquérir :

- une compréhension suffisante des activités de contrôle pour évaluer le risque d'anomalies significatives au niveau des assertions et pour concevoir des procédures d'audit complémentaires répondant aux risques identifiés ;
- la connaissance de la façon dont l'entité a répondu aux risques résultant du système informatique

Dans le cadre de l'évaluation du risque, l'auditeur doit déterminer quels sont les risques identifiés qui, sur la base de son jugement professionnel, requièrent une démarche d'audit particulière (de tels risques sont qualifiés de « risques significatifs »). Pour ces risques, dans la mesure où l'auditeur ne l'a pas déjà fait, il doit évaluer la conception des contrôles de l'entité, y compris les activités de contrôle, et déterminer si ces contrôles ont été mis en œuvre.

Il doit informer dès que possible, les personnes constituant le gouvernement d'entreprise ou la direction au niveau approprié de responsabilité, des faiblesses majeures qu'il a relevées dans la conception ou la mise en œuvre du contrôle interne.

Il doit enfin consigner dans ses dossiers de travail :

- les discussions à l'intérieur de l'équipe affectée à la mission concernant la possibilité que les états financiers de l'entité comportent des anomalies significatives résultant d'erreurs ou de fraudes, et les décisions importantes relatives à l'audit qui ont été arrêtées ;

- les éléments clés relatifs à la compréhension de chacun des aspects de l'entité et de son environnement mentionnés ci-dessus, y compris chacune des composantes du système de contrôle interne pris en compte pour évaluer le risque d'anomalies significatives contenues dans les états financiers ; les sources des informations obtenues sur lesquelles se fonde ce constat, et les procédures d'évaluation des risques suivies ;
- les risques d'anomalies significatives identifiés et leur évaluation au niveau des états financiers ;
- les risques identifiés et l'évaluation des contrôles y afférents.

2.2.1.3) Norme ISA 320 - Caractère significatif en matière de planification et de réalisation d'un audit

IFAC (1998 : 107-109) en se référant à « ISA 320 - Caractère significatif en matière de planification et de réalisation d'un audit » traduite en français par la Compagnie Nationale des Commissaires aux comptes en 2009, précise que lors de la réalisation d'un audit, l'auditeur doit prendre en compte le caractère significatif des éléments et leur relation avec le risque d'audit.

2.2.1.4) Norme ISA 330 – Réponses de l'auditeur aux risques évalués

Cette norme traduite en français par la Compagnie Nationale des Commissaires aux comptes en 2009 traite des procédures à mettre en œuvre par l'auditeur en fonction de son évaluation des risques.

L'auditeur doit définir les réponses globales à apporter au risque d'anomalies significatives. Il doit définir et mettre en œuvre des procédures d'audit complémentaires dont la nature, le calendrier et l'étendue prennent en compte son évaluation de ce risque.

Lorsque, dans le cadre de son évaluation du risque d'anomalies significatives, l'auditeur présume que les contrôles mis en place dans l'entité fonctionnent efficacement, il doit mettre en œuvre des tests de procédures pour recueillir des éléments probants

suffisants et appropriés montrant que ces contrôles fonctionnaient efficacement aux moments pertinents au cours de la période auditée.

Indépendamment de l'évaluation du risque d'anomalies significatives, l'auditeur doit concevoir et mettre en œuvre des contrôles de substance pour chaque flux d'opérations, solde de compte et information fournie dans les états financiers, dès lors qu'ils sont significatifs.

Les contrôles de substance 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 sous-jacente ;
- l'examen des écritures comptables significatives et des autres ajustements enregistrés lors de l'établissement des états financiers.

2.2.1.5) Norme ISA 402 - Facteurs à considérer pour l'audit lorsque l'entité fait appel à des sociétés de services

IFAC (1998 : 132-136) en se référant à « ISA 402 - Facteurs à considérer pour l'audit lorsque l'entité fait appel à des sociétés de services » précise que l'auditeur doit apprécier les relations entre les sociétés de services et l'entité auditée car les prestations fournies par une société de services concernent l'audit des états financiers de l'entité utilisatrice de ces prestations et ceci lorsque ces prestations ont une incidence sur l'un quelconque des aspects suivants :

- les flux de transactions dans les activités de l'entité utilisatrice importants par rapport à ses états financiers ;
- les procédures suivies, tant dans les systèmes d'information informatisés que dans les systèmes manuels, pour le lancement, l'enregistrement, le traitement, la correction si nécessaire, le report au grand livre et la présentation des opérations dans les états financiers ;
- les documents comptables y relatifs, sur support électronique ou papier, justifiant des opérations ou des comptes spécifiques contenus dans les états financiers de l'entité utilisatrice, utilisés pour le lancement, l'enregistrement, le traitement et la

présentation des transactions de l'entité ; ceci comprend la correction des informations erronées et la manière dont les informations sont reportées dans le grand livre ;

- la façon dont le système d'information de l'entité utilisatrice saisit les événements et les situations, autres que les transactions, qui ont de l'importance pour les états financiers ;
- le processus d'élaboration de l'information financière utilisé pour l'établissement des états financiers de l'entité utilisatrice, y compris les estimations comptables et les informations fournies significatives ; et
- les contrôles afférents aux écritures de journal, y compris les écritures non standard constatant les transactions non récurrentes ou inhabituelles ou les ajustements.

La nature et l'étendue des travaux à réaliser par l'auditeur de l'entité utilisatrice sur les prestations fournies par une société de services dépendent de la nature et de l'importance de ces prestations pour l'entité utilisatrice et de la pertinence de celles-ci pour les besoins de l'audit.

2.2.2) Eléments probants

Les éléments probants sont repris à partir des ISA 500 jusqu'aux ISA 580. Nous développerons dans la suite de façon synthétique le contenu théorique de ces dispositions.

2.2.2.1) Norme ISA 500 - Eléments probants

IFAC (1998 : 137-142) en se référant à « ISA 500 - Eléments probants » précise que l'auditeur doit recueillir des éléments probants suffisants et appropriés pour parvenir à des conclusions raisonnables sur lesquelles fonder son opinion.

Lorsque les informations produites par l'entité sont utilisées pour les besoins des procédures d'audit, l'auditeur doit recueillir des éléments probants concernant l'exactitude et l'exhaustivité de ces informations.

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.

2.2.2.2) Norme ISA 501 - Eléments probants – Considérations particulières concernant certains points

IFAC (1998 : 143-151) en se référant à « ISA 501 - Eléments probants- Considérations particulières concernant certains points » précise que l'objectif de l'auditeur en mettant en œuvre cette norme est d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés concernant :

- l'existence et l'état des stocks ;
- l'exhaustivité des informations sur les procès et litiges auxquels l'entité est partie ;
- la présentation et la communication d'informations sectorielles conformément au référentiel d'information financière applicable.

Sauf impossibilité ou caractère non significatif, le recueil d'éléments probants doit être effectué par l'assistance à la prise d'inventaire physique, par l'identification des procès et des contentieux concernant l'entité, par l'examen de l'évaluation des participations à long terme et l'examen des informations les concernant, par l'examen des informations sectorielles à fournir dans les états financiers.

2.2.2.3) Norme ISA 505 – Confirmations externes

Cette norme de l'IFAC traduite en français par la Compagnie Nationale des Commissaires aux comptes en 2009 et qui traite des confirmations externes précise que l'objectif de l'auditeur qui a recours à des procédures de confirmations externes est de concevoir et de mettre en œuvre de telles procédures afin d'obtenir des éléments probants pertinents et fiables.

Lorsqu'il a recours à des procédures de confirmation externe, l'auditeur doit conserver le contrôle des demandes de confirmation, ce qui implique notamment :

- de déterminer les informations à faire confirmer ou infirmer,
- de sélectionner les tiers appropriés,
- de concevoir les demandes de confirmation, en s'assurant que les demandes sont bien adressées et qu'elles précisent que les réponses doivent lui être retournées directement,
- de procéder à l'envoi des demandes aux tiers, ainsi que des lettres de suivi, au besoin.

En cas de refus par la direction de permettre d'envoyer une demande de confirmation, l'auditeur doit s'enquérir des raisons et apprécier si elles sont acceptables ou non. Dans le cas où les raisons du refus de la direction sont inacceptables, il doit en informer la gouvernance d'entreprise. Il doit également en cas de refus de la direction de permettre la confirmation évaluer les incidences de ce refus sur son évaluation des risques d'anomalies significatives et mettre en œuvre des procédures d'audit de remplacement pour obtenir des éléments probants pertinents et fiables.

Comme exemples de procédures de remplacement, l'auditeur peut mettre en œuvre :

- pour les soldes des comptes clients : examen d'encaissements et de bons d'expédition spécifiques postérieurs à la date de clôture et examen des ventes conclues à une date rapprochée de la date de clôture ;
- pour les soldes des comptes fournisseurs : examen des décaissements postérieurs à la date de clôture ou de la correspondance en provenance de tiers ainsi que d'autres documents, tels que les bons de réception de marchandises ou les relevés envoyés auparavant et spontanément par les fournisseurs.

2.2.2.4) Norme ISA 510 Audit initial - Soldes d'ouverture

IFAC (1998 : 152-156) en se référant à « ISA 510 Audit initial - Soldes d'ouverture » précise que lorsque l'auditeur réalise un audit initial, son objectif quant aux

soldes d'ouverture consiste à obtenir des éléments probants suffisants et appropriés permettant de déterminer :

- si les soldes d'ouverture comportent des anomalies ayant une incidence significative sur les états financiers de la période considérée ;
- si les méthodes comptables reflétées dans les soldes d'ouverture sont appropriées et ont été appliquées de façon uniforme dans les états financiers de la période, ou si les changements de méthodes comptables, le cas échéant, ont donné lieu à un traitement comptable approprié et font l'objet d'une présentation et d'informations adéquates, conformément au référentiel d'information financière applicable.

L'auditeur doit lire les états financiers les plus récents, s'il en est et le rapport de son prédécesseur sur ces états, le cas échéant, pour y relever les données pertinentes par rapport aux soldes d'ouverture, y compris les informations y afférentes fournies.

Les éléments probants que l'auditeur doit obtenir doivent lui permettre d'attester que les soldes d'ouverture ne comportent pas d'anomalies ayant une incidence significative sur les états financiers.

Toutefois la norme précise que si l'auditeur n'arrive pas à collecter les éléments probants suffisants et appropriés, il doit exprimer une opinion avec réserve ou une opinion défavorable selon la situation et l'incidence de ce manque d'éléments probants.

2.2.2.5) Norme ISA 520 Procédures analytiques

IFAC (1998 : 157-162) en se référant à « ISA 520 - Procédures analytiques » précise que l'auditeur lorsqu'il met en œuvre cette norme vise :

- à obtenir des éléments probants pertinents et fiables lorsqu'il met en œuvre des procédures analytiques de corroboration ;
- à concevoir et mettre en œuvre des procédures analytiques vers la fin de son audit qui l'aideront à parvenir à une conclusion générale sur la cohérence des états financiers avec sa compréhension de l'entité.

Lorsque l'auditeur conçoit et met en œuvre des procédures analytiques de corroboration, seules ou en association avec des tests de détail, en tant que procédures de corroboration conformément à la norme ISA 330, il doit :

- établir la pertinence des procédures analytiques de corroboration particulières pour des assertions données, compte tenu de l'évaluation des risques d'anomalies significatives ainsi que, le cas échéant, des tests de détail se rapportant à ces assertions ;
- évaluer la fiabilité des données sur lesquelles sont fondées ses attentes quant à des montants comptabilisés ou à des ratios, en tenant compte de la source, de la comparabilité, de la nature et de la pertinence des informations disponibles ainsi que des contrôles ayant encadré leur préparation ;
- définir ses attentes quant à des montants comptabilisés ou des ratios et évaluer si les valeurs attendues sont suffisamment précises pour permettre de détecter une anomalie qui, seule ou cumulée avec d'autres anomalies pourraient constituer une anomalie significative dans les états financiers.
- déterminer le montant de tout écart entre les montants comptabilisés et les valeurs attendues qui est acceptable sans entreprendre des investigations complémentaires exigées.

2.2.2.6) Norme ISA 530 Sondages en audit

IFAC (1998 : 163-181) en faisant référence à ISA 530 - Sondages en audit » précise que l'objectif de l'auditeur qui a recours au sondage est de disposer d'une base raisonnable pour tirer des conclusions sur la population à partir de laquelle l'échantillon est sélectionné.

Lors de la conception d'un sondage, l'auditeur doit prendre en compte le but de la procédure d'audit et les caractéristiques de la population dont sera tiré l'échantillon. Il doit construire un échantillon de taille suffisante pour ramener le risque d'échantillonnage à un niveau suffisamment faible. Il doit également sélectionner les éléments de la population de manière à ce que chaque unité de la population ait une chance d'être tirée.

L'auditeur doit soumettre chaque élément sélectionné à une procédure d'audit adaptée ou de remplacement. En cas d'impossibilité d'appliquer une procédure d'audit à un élément, il doit traiter l'élément comme un écart par rapport au contrôle, une anomalie.

Il doit investiguer les écarts et extrapoler les anomalies à la population pour une meilleure visibilité de l'ampleur des anomalies. Il doit enfin évaluer les résultats du sondage.

2.2.2.7) Norme ISA 540 Audit des estimations comptables, y compris les estimations comptables en juste valeur, et des informations y afférentes à fournir

IFAC (1998 : 182-187) en faisant référence à « ISA 540 - Audit des estimations comptables, y compris les estimations comptables en juste valeur, et des informations y afférentes à fournir » précise que l'objectif de l'auditeur est d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés pour déterminer, si dans le contexte du référentiel d'information financière applicable :

- les estimations comptables (y compris les estimations comptable en juste valeur) dans les états financiers, qu'elles soient comptabilisées ou qu'elles fassent l'objet d'informations, sont raisonnables ;
- les informations y afférentes fournies dans les états financiers sont adéquates.

Lorsque l'auditeur met en œuvre des procédures d'évaluation des risques et procède à des activités connexes afin d'acquérir une compréhension de l'entité et de son environnement, y compris le contrôle interne de l'entité, comme l'exige la norme ISA 315, il doit acquérir une compréhension des points suivants afin de disposer d'une base pour identifier et évaluer les risques d'anomalies significatives associés aux estimations comptables :

- les exigences du référentiel d'information financière applicable en ce qui concerne les estimations comptables, y compris les informations y afférentes à fournir ;
- la manière dont la direction comprend et met en œuvres ces exigences.

L'auditeur devra évaluer également le degré d'incertitude de mesure associé à une estimation comptable.

2.2.2.8) Norme ISA 550 Parties liées

IFAC (1998 : 188-193) en se référant à « ISA 550 - Parties liées » précise que les objectifs de l'auditeur sont :

- indépendamment du fait que le référentiel d'information financière applicable contienne ou non des exigences concernant les parties liées, d'acquérir une compréhension des relations et opérations avec les parties liées qui soit suffisante pour lui permettre :
 - de reconnaître les facteurs de risque de fraude découlant, le cas échéant, de relations et d'opérations avec les parties liées qui sont pertinents pour l'identification et l'évaluation des risques d'anomalies significatives résultant de fraudes ;
 - de conclure, en se fondant sur les éléments probants obtenus, si les états financiers, dans la mesure où ils sont affectés par ces relations et opérations :
 - ✚ donnent une image fidèle (lorsque le référentiel repose sur le principe d'image fidèle)
 - ✚ ne sont pas trompeurs (lorsque le référentiel repose sur une obligation de conformité).
- En outre lorsque le référentiel d'information financière applicable contient des exigences concernant les parties liées, d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés attestant si l'identification, la comptabilisation et la communication des relations et opérations avec les parties liées dans les états financiers sont en conformité avec le référentiel.

L'auditeur doit examiner les informations fournies par les personnes constituant le gouvernement d'entreprise et la direction, identifiant le nom de toutes les parties liées connues et doit mettre en œuvre les procédures d'audit suivantes pour s'assurer de l'exhaustivité de ces informations :

- revue des dossiers de travail de l'année précédente pour identifier le nom des parties liées connues ;
- revue des procédures de l'entité relatives à l'identification des parties liées ;

- s'enquérir des relations des personnes constituant le gouvernement d'entreprise et des cadres dirigeants avec d'autres entités ;
- examen du registre des actionnaires pour identifier le nom des principaux actionnaires ou se procurer la liste des actionnaires principaux par tout autre moyen.
- consultation des procès-verbaux des assemblées d'actionnaires et des réunions du comité des personnes constituant le gouvernement d'entreprise et autres documents officiels pertinents, tels que le registre (ou la liste) des participations détenues par les administrateurs ;
- demander aux membres de l'équipe d'audit ou aux auditeurs précédents s'ils ont connaissance d'autres parties liées ; et
- consulter les déclarations fiscales de l'entité et autres informations fournies aux autorités de contrôle.

2.2.2.9) Norme ISA 560 - Evènements postérieurs à la date de clôture

IFAC (1998 : 194-198) en se référant à « ISA 560 - Evènements postérieurs à la date de clôture » précise que les objectifs de l'auditeur lors de la mise en œuvre de cette norme sont :

- d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés confirmant si les évènements survenus entre la date de clôture et la date de son rapport et devant donner lieu à un ajustement des états financiers, ou à la communication d'informations dans ceux-ci, ont fait ou non l'objet d'un traitement approprié dans les états financiers conformément au référentiel d'information financière applicable ;
- de répondre de façon appropriée aux faits dont il a pris connaissance après la date de son rapport et qui, s'ils avaient été connus de lui à la date de son rapport, auraient pu le conduire à modifier celui-ci.

2.2.2.10) Norme ISA 570 - Continuité d'exploitation

IFAC (1998 : 199-205) en faisant référence à « ISA 570 - Continuité d'exploitation » précise que les objectifs poursuivis par l'auditeur lors de la mise en œuvre de cette norme sont :

- d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés concernant le caractère approprié de l'application par la direction de l'hypothèse de la continuité de l'exploitation lors de la préparation des états financiers ;
- de tirer une conclusion, en s'appuyant sur les éléments probants obtenus, quant à l'existence ou non d'une incertitude significative liée à des événements ou situations susceptibles de jeter un doute important sur la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation ;
- d'en déterminer les incidences sur son rapport.

Lors de la mise en œuvre des procédures d'évaluation des risques exigées par la norme ISA 315, l'auditeur doit examiner s'il existe des événements ou des situations susceptibles de jeter un doute important sur la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation. Ce faisant, il doit déterminer si la direction a déjà procédé à une évaluation préliminaire de la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation, et :

- lorsque la direction a effectué une telle évaluation, il doit s'entretenir avec elle de cette évaluation et déterminer si elle a relevé des événements ou des situations qui, individuellement ou collectivement, sont susceptibles de jeter un doute important sur la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation et dans l'affirmative, quels sont ses plans pour y faire face ;
- lorsque la direction n'a pas encore effectué une telle évaluation, il doit s'entretenir avec elle des raisons pour lesquelles elle entend appliquer l'hypothèse de la continuité de l'exploitation, et lui demander s'il existe des événements ou des situations qui, individuellement ou collectivement, sont susceptibles de jeter un doute important sur la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation.

Tout au long de sa mission, l'auditeur doit rester attentif aux éléments probants concernant l'existence d'évènements ou de situations susceptibles de jeter un doute important sur la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation.

Lorsque de tels événements ou conditions sont relevés, l'auditeur doit:

- examiner les plans d'actions de la direction pour faire face aux problèmes identifiés;
- recueillir des éléments probants suffisants et appropriés pour confirmer ou infirmer l'existence d'une incertitude significative en mettant en œuvre les procédures d'audit jugées nécessaires, y compris la prise en compte des décisions de la direction et de tout autre facteur pouvant réduire cette incertitude ;
- et obtenir des déclarations écrites de la direction concernant ses plans d'actions pour l'avenir.

2.2.2.11) Norme ISA 580 – Déclarations écrites

IFAC (1998 : 206-211) en se référant à « ISA 580 - Déclarations écrites » précise que les objectifs de l'auditeur lors de la mise en œuvre de cette norme sont :

- d'obtenir des membres de la direction et, le cas échéant, des responsables de la gouvernance des déclarations écrites affirmant qu'ils estiment s'être acquittés de leurs responsabilités quant à la préparation des états financiers et à l'exhaustivité des informations fournies à l'auditeur ;
- d'étayer au moyen de déclarations écrites, lorsqu'il détermine que cela est nécessaire ou que d'autres normes ISA l'exigent, d'autres éléments probants pertinents par rapport aux états financiers ou à des assertions spécifiques qu'ils contiennent ;
- de répondre de manière appropriée aux déclarations écrites fournies par la direction et, le cas échéant, les responsables de la gouvernance, ou au refus de la direction ou, le cas échéant, des responsables de la gouvernance de fournir les déclarations écrites demandées par l'auditeur.

Lorsqu'une déclaration de la direction est contredite par d'autres éléments probants, l'auditeur doit en étudier les raisons et, le cas échéant, réévaluer la fiabilité des autres déclarations faites par la direction.

Lorsque la direction refuse de fournir une déclaration que l'auditeur considère nécessaire, ce refus constitue une limitation de l'étendue des travaux d'audit et l'auditeur doit exprimer une opinion avec réserve ou formuler une impossibilité d'exprimer une opinion.

2.2.3) Utilisation des travaux d'autres professionnels

L'utilisation des travaux d'autres professionnels est normée au travers des ISA 600, 610 et 620. Nous développerons dans la suite de façon synthétique le contenu théorique de ces dispositions.

2.2.3.1) Norme ISA 600 - Audit d'états financiers de groupe (y compris l'utilisation des travaux des auditeurs des composantes) - Considérations particulières

IFAC (1998 : 213-217) en faisant référence à « ISA 600 - Audit d'états financiers de groupe (y compris l'utilisation des travaux des auditeurs des composantes) - Considérations particulières » précise que les objectifs que doivent viser un auditeur lors de la mise en œuvre de cette norme sont :

- de déterminer s'il peut agir en qualité d'auditeur des états financiers du groupe ;
- s'il agit en qualité d'auditeur des états financiers du groupe :
 - de communiquer clairement avec les auditeurs des composantes au sujet de l'étendue et du calendrier de leurs travaux sur les informations financières relatives aux composantes et au sujet de leurs constatations ;
 - d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés concernant les informations financières des composantes et le processus de consolidation pour exprimer une opinion indiquant si les états financiers du groupe ont été préparés, dans tous leurs aspects significatifs, conformément au référentiel d'information financière applicable.

2.2.3.2) Norme ISA 610 – Utilisation des travaux des auditeurs internes

IFAC (1998 : 218-222) en se référant à « ISA 610 – Utilisation des travaux des auditeurs internes » précise que lorsque l'entité auditée a une fonction d'audit interne et que l'auditeur externe a déterminé qu'il est probable que celle-ci sera pertinente pour l'audit, les objectifs de l'auditeur externe sont :

- de déterminer s'il convient d'utiliser des travaux spécifiques effectués par les auditeurs internes et dans quelle mesure ;
- de déterminer lorsqu'il utilise des travaux spécifiques effectués par les auditeurs internes, si ces travaux sont adéquats aux fins de l'audit.

L'auditeur externe doit évaluer la fonction d'audit interne lorsqu'il s'avère que celle-ci peut être utile à son évaluation des risques, et examiner les travaux effectués pour confirmer leur adéquation avec ses propres objectifs.

2.2.3.3) Norme ISA 620 – Utilisation par l'auditeur des travaux d'un expert de son choix

IFAC (1998 : 223-226) en se référant à « ISA 620 - Utilisation des travaux d'un expert » précise que lorsque l'auditeur utilise les travaux d'un expert, il doit évaluer sa compétence professionnelle, son objectivité, et l'étendue de ses travaux.

Lorsque l'auditeur utilise les travaux d'un expert, il doit recueillir des éléments probants suffisants et appropriés montrant que ces travaux sont adéquats au regard des besoins de l'audit.

Si les résultats des travaux de l'expert ne fournissent pas d'éléments probants suffisants et appropriés ou si les résultats ne sont pas cohérents avec d'autres éléments probants recueillis, l'auditeur doit étendre ses propres travaux pour résoudre ce différend.

L'auditeur ne doit pas faire état des travaux de l'expert dans son rapport.

2.2.4) Conclusion de l'audit et rapports

La conclusion de l'audit et les rapports sont développés dans les normes ISA 700, 705, 706, 710 et 720. Nous développerons dans la suite de façon synthétique le contenu théorique de ces dispositions.

2.2.4.1) Norme ISA 700 – Fondement de l'opinion et rapport d'audit sur les états financiers

IFAC (1998 : 228-240) en se référant à « ISA 700 - Fondement de l'opinion et rapport d'audit sur les états financiers » précise que le rapport de l'auditeur doit clairement exprimer son opinion sur les états financiers, le fondement de son opinion, et le référentiel comptable applicable.

L'auditeur doit exprimer clairement cette opinion dans un rapport écrit qui décrit également le fondement de celle-ci.

2.2.4.2) Norme ISA 705 – Modifications apportées à l'opinion formulée par l'auditeur indépendant

La norme ISA 705 entrée en vigueur le 15 Décembre 2009 par l'IFAC qui traite des « Modifications apportées à l'opinion formulée par l'auditeur indépendant » précise que l'objectif poursuivi par l'auditeur en mettant en œuvre cette norme est d'exprimer clairement une opinion modifiée appropriée sur les états financiers :

- lorsqu'il conclut, sur la base des éléments probants recueillis, que les états financiers pris dans leur ensemble ne sont pas exempts d'anomalies significatives ;
ou
- lorsqu'il n'est pas en mesure de recueillir des éléments probants suffisants et appropriés pour conclure que les états financiers pris dans leur ensemble ne comportent pas d'anomalies significatives.

2.2.4.3) Norme ISA 706 – Paragraphes d’observations et paragraphes relatifs à d’autres points dans le rapport de l’auditeur indépendant

La norme ISA 706 traduite en français par la Compagnie Nationale des Commissaires aux comptes en 2009 et qui traite de « Paragraphes d’observations et paragraphes relatifs à d’autres points dans le rapport de l’auditeur indépendant » précise que l’auditeur doit apprécier selon son propre jugement s’il est nécessaire d’attirer l’attention des utilisateurs au moyen d’une communication additionnelle claire dans son rapport d’audit sur :

- un point qui, bien que présenté ou mentionné de manière appropriée dans les états financiers, est d’une importance tel qu’il est essentiel pour la compréhension des états financiers par les utilisateurs de ces états ; ou
- le cas échéant, tout autre point, qui est pertinent pour la compréhension par les utilisateurs de l’audit, des responsabilités de l’auditeur ou de son rapport d’audit.

Comme exemple de situations nécessitant l’ajout de paragraphes d’observations :

- une incertitude concernant l’issue future d’une action en justice ou intentée par un organe régulateur, exceptionnelle par sa gravité ;
- une catastrophe majeure qui a eu, ou continue d’avoir, une incidence significative sur la situation financière de l’entité.

Comme exemple de situations nécessitant l’ajout de paragraphes relatifs à d’autres points dans le rapport de l’auditeur indépendant :

- dans les rares cas où l’auditeur n’est pas en mesure de se démettre d’une mission bien que l’incidence éventuelle de l’impossibilité de recueillir des éléments probants suffisants et appropriés en raison d’une limitation à l’étendue des travaux d’audit imposée par la direction ait un caractère diffus, l’auditeur peut considérer nécessaire d’inclure un paragraphe relatif à d’autres points dans son rapport d’audit pour expliquer les raisons pour lesquelles il ne lui est pas possible de se démettre de la mission.

2.2.4.4) Norme ISA 710 - Données comparatives

IFAC (1998 : 255-259) en référence à « Norme ISA 710 - Données comparatives » précise que l'auditeur doit :

- recueillir des éléments probants suffisants et appropriés pour déterminer si les données comparatives incluses dans les états financiers ont été présentées, dans tous leurs aspects significatifs, conformément aux exigences du référentiel comptable applicable aux données comparatives ; et
- rendre compte de ses obligations conformément aux exigences du rapport d'audit en matière de données comparatives.

2.2.4.5) Norme ISA 720 - Les obligations de l'auditeur au regard des autres informations dans des documents contenant des états financiers audités

Si, lors de la lecture des autres informations présentées, l'auditeur relève une incohérence significative, il doit déterminer s'il convient de modifier les états financiers audités ou les autres informations présentées.

Lorsqu'il s'avère qu'une modification des états financiers audités est nécessaire mais que l'entité s'y refuse, l'auditeur doit exprimer une opinion avec réserve ou une opinion défavorable.

2.2.5) Domaines spécialisés

IFAC (1998 : 261-274) fait référence à « ISA 800 - Aspects particuliers – Audit d'états financiers établis conformément à des référentiels à caractère spécifique » et précise que l'objectif de l'auditeur est de répondre de manière appropriée aux aspects particuliers relatifs :

- à l'acceptation de la mission ;
- à la planification et à la réalisation de la mission ;
- au fondement de l'opinion et à la formulation du rapport d'audit.

Egalement pour se forger une opinion et rendre son rapport sur des états financiers à caractère spécifique, l'auditeur doit appliquer les diligences requises par la norme ISA 700.

Comme exemples de référentiels à caractère spécifique :

- comptabilité tenue sur une base fiscale sous-tendant un jeu d'états financiers joints à la déclaration fiscale de l'entité ;
- comptabilité tenue sur la base des encaissements et décaissements sous-tendant des informations sur les flux de trésorerie que l'entité peut être tenue de présenter à des prêteurs ;
- dispositions relatives aux informations financières à produire fixées par une instance régulatrice pour satisfaire aux obligations de celle-ci ;
- clauses contractuelles concernant des informations financières à produire, telles que celles prévues par un emprunt obligataire, un contrat de prêt ou un projet de subvention.

Comme type de rapport de l'auditeur sur des états financiers à caractère spécifique, on peut citer un :

- un rapport de l'auditeur sur un jeu complet d'états financiers établis conformément aux clauses d'un contrat stipulant de présenter des informations ;
- un rapport de l'auditeur sur un jeu complet d'états financiers établis sur la base d'une comptabilité fiscale permettant de déterminer l'assiette de l'impôt dans la juridiction X ;
- un rapport de l'auditeur sur un jeu complet d'états financiers établis conformément aux dispositions relatives aux informations financières à produire émanant d'une instance régulatrice.

2.3) Autres standards relatives aux missions d'assurances et services connexes

Les autres standards relatifs aux missions d'assurances et services connexes se résument comme suit :

- les normes internationales de missions d'assurance s'appliquant aux missions d'assurance relatives à des sujets autres que des informations financières historiques (ISAE) ;
- les standards applicables aux missions d'examen limité (ISRE) ;
- les normes internationales concernant les services connexes (ISRS).

2.3.1) Les normes Internationales de Missions d'assurance s'appliquant aux missions d'assurance relatives à des sujets autres que des informations financières historiques (ISAE 3000 – 3699 / International Standards on Assurance Engagements)

Dans ce cadre il existe à ce jour deux normes disponibles en anglais sur le site de l'IFAC :

- la norme ISAE 3000 sur les missions d'assurance autres que les missions d'audit ou d'examen limité d'informations financières historiques,
- la norme ISAE 3400 sur l'examen d'informations prévisionnelles (The Examination of Prospective Financial Information). La norme ISAE 3400 correspond à l'ancienne norme 810 qui a fait l'objet d'une traduction en français sur l'initiative de la FIDEF en 2003.

2.3.2) Standards applicables aux missions d'examens limité (International Standards on Review Engagements, ISRE n° 2000 à 2699)

Ces normes, à ce jour au nombre de deux, s'appliquent aux missions d'examen limité d'informations financières historiques :

- ISRE 2400 concernant les missions d'examen limité d'états financiers,
- ISRE 2410 applicable au 15 décembre 2006 et concernant les missions d'examen d'états financiers intermédiaires.

Ces normes sont disponibles en anglais gratuitement sur le site de l'IFAC sous forme PDF (pages 983 à 1002).

L'objectif d'une mission d'examen limité d'informations financières intermédiaires est de permettre à l'auditeur d'exprimer une conclusion selon laquelle, sur la base de son examen, il n'a pas relevé de faits le laissant à penser que l'information financière intermédiaire n'a pas été établie, dans tous ses aspects significatifs, conformément à un référentiel comptable applicable. L'auditeur procède donc à des demandes d'informations et met en œuvre des procédures analytiques et d'autres procédures d'examen limité afin de réduire à un niveau modéré le risque d'exprimer une conclusion inappropriée lorsque l'information financière intermédiaire comporte des anomalies significatives.

Un examen limité, contrairement à un audit, n'a pas objectif d'obtenir une assurance raisonnable que l'information financière intermédiaire ne comporte pas d'anomalies significatives. Il diffère de manière significative de celui d'un audit réalisé selon les normes ISA en ceci qu'il ne fournit pas la base pour l'expression d'une opinion selon laquelle l'information financière donne une image fidèle conformément à un référentiel comptable applicable.

2.3.3) Les Normes internationales concernant les Services Connexes (ISRS 4000 – 4699, International Standards on Related Services)

A ce jour, deux normes ont été publiées concernant ces missions qui se distinguent des missions d'audit dans la mesure où elles n'ont pas pour objectif de permettre à l'auditeur d'exprimer une assurance quelconque :

- la norme ISRS 4000 sur les missions d'examen d'information financière sur la base de procédures convenues (ancienne norme 920 – services connexes),
- la norme ISRS 4410 sur les missions de compilation d'informations financières (ancienne norme 930 – services connexes).

Ces deux normes sont disponibles en anglais sur le site de l'IFAC, mais se trouvent également en français sur l'ouvrage de la Fédération Internationale des Experts comptables et Commissaires aux comptes francophones (FIDEF) édité en 2003.

L'objectif d'une mission d'examen sur la base de procédures convenues est, pour l'auditeur, de mettre en œuvre des procédures faisant appel aux techniques d'audit, définies d'un commun accord entre l'auditeur, l'entité et, éventuellement, les tiers concernés et de communiquer les constatations résultant de ses travaux.

Dès lors que l'auditeur ne présente un rapport que sur les constatations issues des procédures convenues, aucune assurance n'est exprimée dans son rapport. C'est aux destinataires du rapport d'évaluer les procédures et les constatations de l'auditeur et de tirer eux-mêmes leurs propres conclusions des travaux de l'auditeur.

Ce rapport s'adresse exclusivement aux parties qui ont convenu des procédures à mettre en œuvre, car d'autres parties, ignorant les raisons qui ont motivé leur mise en œuvre, risqueraient de mal interpréter les résultats.

Au travers ce deuxième chapitre, nous avons traité des normes internationales d'audit ISA, auxquelles les professionnels comptables et principalement les auditeurs doivent se conformer afin de renforcer la qualité de l'opinion exprimée. Ceci nous a permis de mieux comprendre les standards encadrant la démarche d'audit.

CHAPITRE 3 : METHODOLOGIE DE L'ETUDE

A travers ce chapitre, nous exposerons la démarche que nous utiliserons en vue de voir à quel niveau se situe le cabinet quand à l'application effective en interne des normes internationales d'audit. Ceci nous permettra donc par la suite de relever les points forts du cabinet ainsi que ses points d'améliorations afin d'aller vers une assurance qualité de l'opinion émise par le cabinet. Ainsi, après avoir présenté et commenté le modèle d'analyse, nous décrirons les différentes techniques de collectes des données utiles à notre travail.

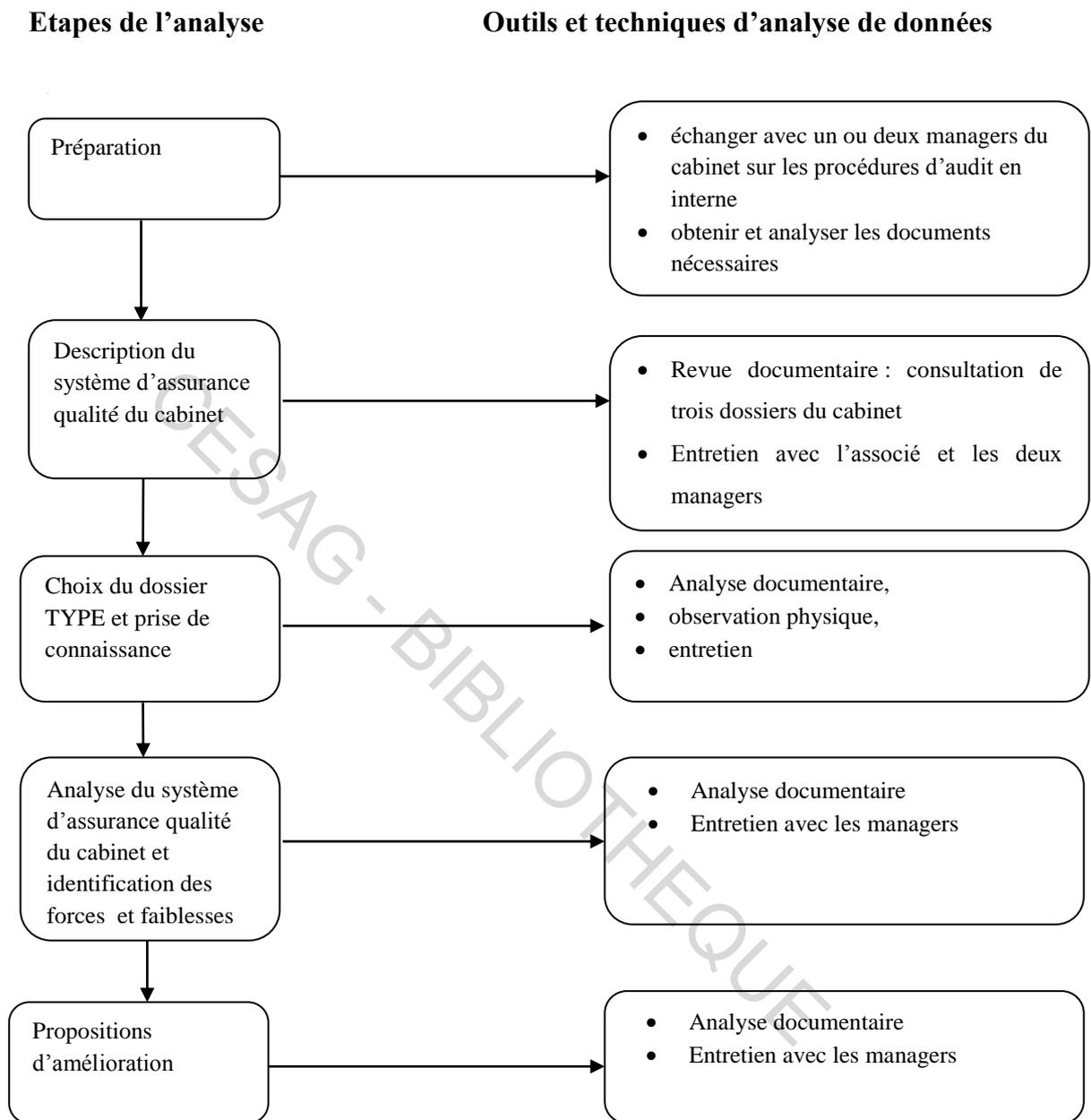
3.1-) Le modèle d'analyse

Notre modèle d'analyse se présente sous forme schématique suivi de commentaires.

Après notre revue de littérature sur les notions fondamentales de l'assurance qualité ainsi que sur les standards internationaux en audit, nous avons pu élaborer un modèle d'analyse qui servira de référence pour le cadre pratique de notre étude au cabinet « Eureka Audit et Conseils ».

Le référentiel se présente comme suit :

Figure n°1 : Modèle d'analyse



Source : Nous-mêmes

Commentaire du schéma

La méthodologie de recherche que nous adoptons pour réaliser notre travail comprend cinq (5) étapes principales. Elle débute par la phase de préparation et s'achève par nos propositions d'améliorations tout en passant par la description du système

d'assurance qualité du cabinet et par l'analyse de ce système afin d'en ressortir les forces et faiblesses.

Etape 1 : La phase de préparation

Cette phase nous permettra de faire une prise de connaissance générale du cabinet. Elle consiste à déterminer les particularités du cabinet, son organisation, son fonctionnement, ses activités.

Pour une bonne réalisation de cette phase, nous utiliserons comme outils de travail :

- la narration de l'audit qui se fera à travers un entretien avec quelques membres du cabinet ;

Etape 2 : Une phase de description du système d'assurance qualité du cabinet

Après avoir présenté le cabinet de façon générale, nous allons nous atteler à décrire son système d'assurance qualité.

Etape 3 : Le choix du dossier TYPE et la prise de connaissance du dossier

Après avoir décrit le système d'assurance qualité du cabinet, l'objectif poursuivi dans cette phase est une meilleure compréhension du dossier sélectionné pour effectuer notre étude « Client TYPE ».

Cette prise de connaissance se fera à travers la consultation du dossier du client TYPE. Le dossier TYPE a été choisi en fonction des critères suivants :

- importance du client TYPE dans le portefeuille du cabinet ;
- budget temps alloué au dossier très élevé ;
- ressources humaines allouées au dossier conséquentes ;
- attention particulière de l'associé et du manager au vue de tout ce qui précède.

Pour une meilleure connaissance du dossier, les techniques de collecte de données que nous utiliserons seront les suivantes :

- un entretien avec le manager responsable du dossier ;
- une analyse documentaire.

Etape 4 : Analyse du système d'assurance qualité du cabinet Eureka

Afin d'analyser l'application du système d'assurance qualité du cabinet Eureka, nous allons prendre le dossier du client « TYPE » et analyser les forces et les faiblesses sur la démarche appliquée à ce client. Cela nous permettra de relever les forces et faiblesses du système d'assurance qualité du cabinet.

Etape 5 : Les propositions d'améliorations

Cette dernière phase de notre modèle d'analyse a pour but de permettre au cabinet d'améliorer son niveau de conformité aux standards internationaux en audit.

Le modèle d'analyse ainsi présenté et commenté ne serait réalisable que si nous utilisons de bonnes techniques pour effectuer la collecte de données utiles à notre travail.

3.2-) Les techniques de collecte des données

Pour une bonne prise de connaissance du dossier du client « TYPE », nous ferons une analyse fine du dossier. Nous nous entretiendrons également avec le manager responsable du dossier pour qu'il puisse nous apporter des éclaircissements par rapport au dossier.

3.2.1-) L'entretien avec le manager responsable du dossier

L'entretien est un outil de collecte d'informations souvent utilisé.

Pour recueillir des informations nécessaires à notre étude, nous nous entretiendrons avec le manager responsable du dossier afin de mieux comprendre le dossier TYPE et la façon dont il a été élaboré.

3.2.2-) L'analyse documentaire

L'analyse documentaire est également un autre outil de collecte de données que nous jumellerons à l'entretien avec le manager responsable du dossier TYPE afin de mieux cerner la façon dont les normes ISA ont été appliquées au dossier.

En résumé, l'ensemble de notre méthodologie s'appréhendera au vue des cinq phases suivantes :

- une phase de préparation ;
- une phase de prise de connaissance du cabinet ;
- une phase de description du système d'assurance qualité du cabinet ;
- une phase de sélection du dossier d'un client pour effectuer l'analyse ;
- une phase d'analyse de ce système dans le cas de la mission de commissariat aux comptes du client TYPE (forces et faiblesses identifiées) ;
- et une phase de suggestions.

Ces phases se réaliseront à l'aide de techniques de collecte de données que sont : l'interview, l'analyse documentaire.

A travers cette première partie de notre travail dédié à la revue de littérature, il nous a été permis de cerner globalement un certain nombre de concepts lié à la qualité d'une part, l'assurance qualité en audit d'autre part, ainsi que d'acquérir globalement les connaissances des standards internationaux en audit.

Dans cette partie également, nous avons fini par élaborer notre propre démarche d'étude du sujet que nous avons schématisé puis commenté.

Au vue de l'importance de notre étude portant sur l'assurance qualité dans la démarche du commissaire aux comptes, notre deuxième partie s'articulera principalement autour de trois axes que sont :

- la présentation du cabinet « Eureka Audit et Conseils »,
- l'analyse comparative proprement dite entre les normes et leur application à travers le dossier du client TYPE,
- la synthèse des forces et points d'améliorations relevés,
- nos propositions d'améliorations.

A travers ce chapitre, nous avons décliné notre démarche afin de réaliser à bien notre étude sur l'assurance qualité dans la démarche du commissaire aux comptes. Nous y avons décrit notre modèle d'analyse ainsi que nos différentes techniques de collecte de données.

Nous avons développé essentiellement tout au long de cette première partie :

- un premier chapitre qui traitait des concepts de qualité, de la démarche qualité et de la notion d'assurance qualité ainsi que des standards en matière de démarche qualité dans le monde. Ceci nous a permis de mieux cerner les aspects théoriques de notre étude.
- puis un second chapitre qui traitait de la méthodologie de l'étude et donc de la démarche d'analyse que nous allions adopter pour réaliser de façon la plus précise possible notre recherche.

**2èmePARTIE : CADRE PRATIQUE DE LA
RECHERCHE**

CESAG - BIBLIOTHEQUE

Au cours de cette deuxième partie, nous rapprocherons le système d'assurance qualité mis en place par le cabinet des standards afin d'en faire ressortir les forces et faiblesses.

Cette partie se déclinera en quatre chapitres qui suivront la chronologie suivante :

- le premier chapitre de cette partie traitera de la présentation du cabinet Eureka Audit et Conseils ;
- le deuxième chapitre nous permettra d'effectuer une description du système d'assurance qualité du cabinet ;
- le troisième chapitre consistera à faire ressortir suite à la description du système d'assurance qualité du cabinet, les forces et les faiblesses identifiées ;
- le dernier chapitre nous permettra d'effectuer des propositions d'améliorations par rapport aux faiblesses identifiées lors de l'analyse comparative. Ceci permettra au cabinet de mieux se conforter dans sa position quand au niveau de qualité de l'opinion émise.

CHAPITRE 4 : PRESENTATION DU CABINET EUREKA AUDIT ET CONSEILS

A travers ce chapitre, nous ferons une présentation synthétique du cabinet Eureka Audit et Conseils. Nous aborderons l'historique du cabinet, schématiserons son organigramme, décrirons succinctement ses activités et citerons quelques unes de ses références.

4.1) Présentation synthétique du cabinet

Le cabinet d'expertise comptable « *EUREKA Audit & Conseils* » est une société à responsabilité limitée de droit Sénégalais au capital de F.CFA 5 millions qui a pour objet :

- la révision, l'appréciation, la vérification et le redressement des comptabilités des entreprises et organismes,
- la certification de la régularité, de la sincérité et de l'image fidèle des états financiers requis des entreprises,
- l'évaluation des entreprises en cas de fusion, scission, cession, absorption, apport partiel d'actif et augmentation de capital,
- l'exécution d'audits comptables et financiers,
- l'organisation, la tenue, l'arrêté et la surveillance de comptabilités de toute nature,
- l'analyse de la situation et du fonctionnement des entreprises sous leurs aspects économiques, informatiques, juridiques et financiers,
- l'exercice des fonctions d'arbitre et de mandats d'expertise judiciaire en matière comptable, ainsi que de mandats de syndic, de liquidateur judiciaire ou d'administrateur provisoire,
- le conseil en matière juridique et fiscale, de gestion et d'organisation.

Le cabinet d'expertise comptable « *Eureka Audit & Conseils* » est dirigé par Monsieur Babacar Makhtar WADE, Expert comptable ayant une expérience de plus de 17 ans en audit et conseils dans une firme internationale d'audit.

De par son objet social, les métiers du cabinet d'expertise comptable « **Eureka Audit & Conseils** » s'articulent autour de :

- l'audit
- l'expertise conseil,
- l'externalisation,
- le transaction services,
- le corporate finance,
- le conseil juridique fiscal et social,
- l'international business services.

Que ces entreprises et organisations soient régionales, nationales ou internationales; en phase de création, de développement ou de réorganisation, nos experts agissent et les conseillent dans ces différentes disciplines de la vie des affaires.

Le cabinet d'expertise comptable a construit chacun de ses métiers dans le but d'améliorer les performances de l'entreprise, et de fiabiliser l'information financière.

L'Audit garantit la fiabilité de l'information financière et contribue à la qualité du contrôle interne des entreprises et organisations.

L'Expertise Conseil conçoit et met en œuvre les instruments de gestion et les outils d'aide à la décision dont ont besoin nos clients. En effet, l'expert comptable est le conseil privilégié de l'entrepreneur dans la conduite de ses affaires.

L'Externalisation permet à nos clients de se concentrer sur leur cœur de métier et sur leurs priorités en nous déléguant la gestion de fonctions non stratégiques.

Le Transaction services réalise les diligences d'acquisition ou de cession que nécessitent les opérations de croissance externe ou de désinvestissement.

Le Corporate finance trouve les moyens de financement du développement de nos clients et leur offre les solutions d'acquisition et de cession correspondant à leur stratégie.

Le Conseil juridique fiscal et social sécurise les opérations des entreprises et organisations, leur permet de respecter leurs obligations et les guide dans le choix de meilleures solutions.

L'International business services apporte aux entreprises et organismes étrangers une solution globale d'implantation au Sénégal, et les accompagne dans le déploiement de leurs activités.

La qualité des services du cabinet est exclusivement fondée sur les trois valeurs que sont *la rigueur, l'éthique professionnelle et l'indépendance*.

- ***La rigueur*** de notre organisation se base sur :
 - des méthodologies et procédures éprouvées,
 - la formation permanente et l'actualisation des connaissances,
 - le contrôle qualité,
 - l'application stricte des règles déontologiques.
- ***L'éthique professionnelle*** se construit sur les principes fondamentaux que sont :
 - l'intégrité,
 - l'objectivité,
 - la compétence,
 - le secret professionnel.
- ***L'indépendance*** de nos experts est établie par :
 - l'absence de lien financier ou familial avec nos clients ou relations d'affaires,
 - l'exclusion de situations de conflits d'intérêts,
 - l'application de règles objectives d'acceptation et de maintien des missions.

Le cabinet « *Eureka Audit et Conseils* » est proche de ses clients et de leurs attentes par :

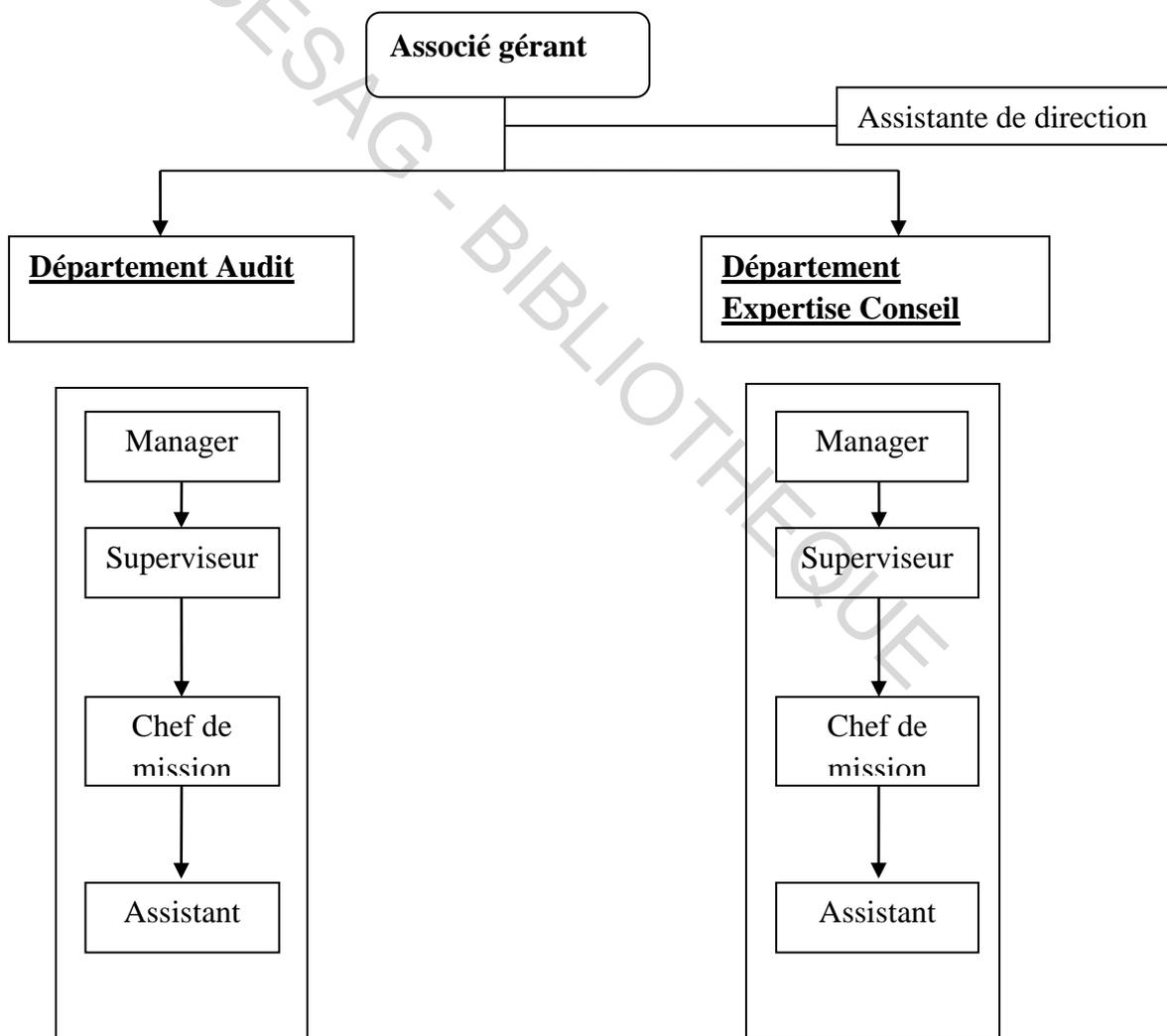
- La connaissance des secteurs d'activités dont les spécificités nécessitent des réponses professionnelles adaptées.
- La compréhension des particularités des entreprises pour leur apporter des solutions créatives et pertinentes.

- L'accompagnement de l'entreprise dans différentes étapes de son développement, depuis sa création jusqu'aux phases de croissance externe.
- Une approche conseil pragmatique orientée vers la recherche de l'efficacité.
- Une démarche « sur mesure » en adéquation avec les spécificités de l'organisation et des objectifs.

4.2) Organigramme du cabinet (Audit-Expertise et conseil)

L'organigramme du cabinet Eureka Audit et Conseils se présente comme suit :

Figure n°2 : Organigramme du cabinet Eureka Audit et Conseils



Source : Nous-mêmes à partir des divers entretiens avec l'associé et les managers sur l'organisation du cabinet.

A travers ce chapitre, nous avons effectué une présentation synthétique du cabinet Eureka Audit et Conseils et avons principalement parlé de l'historique du cabinet, son organisation, ses activités et énoncé quelques unes de ses références.

CESAG - BIBLIOTHEQUE

CHAPITRE 5 : DESCRIPTION DU SYSTEME D'ASSURANCE QUALITE AU CABINET EUREKA AUDIT ET CONSEILS

A travers ce chapitre, nous effectuerons la description du système d'assurance qualité du cabinet « Eureka Audit et Conseils ». Pour ce faire, nous sélectionnerons le dossier d'un client du cabinet et essaierons de décrire la démarche mise en œuvre par le cabinet pour s'assurer à l'émission du rapport que l'opinion exprimée est de qualité.

Afin de réduire suffisamment les biais dans l'étude, nous avons sélectionné le client « TYPE » sur la base des critères suivants :

- importance du client « TYPE » dans le portefeuille du cabinet ;
- budget temps alloué au dossier du client très élevé ;
- ressources humaines allouées au dossier conséquentes ;
- attention particulière de l'associé et du manager au vue de tout ce qui précède.

Le client TYPE que nous avons choisit a été sélectionné pour servir d'échantillons de base de notre recherche. Les résultats tirés de l'étude de ce client seront donc extrapolés à la totalité du portefeuille du cabinet Eureka Audit et Conseils. Il faut noter que la démarche mise en œuvre par le cabinet s'applique à l'ensemble de son portefeuille.

Ainsi donc nous pouvons commencer à procéder à la description du système d'assurance qualité du cabinet « *Eureka Audit et Conseils* ».

Afin de s'assurer de la qualité de l'opinion exprimée dans le rapport d'audit des états financiers du client « TYPE », le cabinet a déroulé plusieurs phases qui sont les suivantes :

- l'initiation et l'administration de la mission ;
- l'acquisition des connaissances générales du client « TYPE » ;
- la revue des données financières ;
- l'approche par les risques ;

- la planification stratégique ;
- les travaux par cycle ;
- les vérifications légales annuelles ;
- la finalisation et rapports sur les états financiers.

Le cabinet « Eureka Audit et Conseils » a déroulé l'ensemble de ces phases à l'aide d'un logiciel « Auditsoft » permettant de reprendre l'ensemble de ces phases.

5.1) Phase 1 : Initiation et administration de la mission (ISA 200, ISA 220 et ISA 230)

Pour une bonne administration de la mission du client « TYPE », la démarche du cabinet a été la suivante :

- la définition du contexte de la mission par le remplissage d'un questionnaire intitulé « critères déclenchant relatifs au contexte de la mission » qui regroupe des questions d'adaptation de la structure du dossier, des questions permettant d'avoir des réponses sur les données de base sur l'entité contrôlée et sur la mission, des questions permettant de connaître les caractéristiques générales de l'entité contrôlée, des questions permettant d'avoir de mieux cerner les obligations juridiques et comptables de l'entité contrôlée, des questions permettant de mieux cerner les caractéristiques fiscales et sociales de l'entité.
- La mise à jour de la fiche signalétique de la société.
- La mise à jour de la fiche signalétique du mandat.

5.2) Phase 2 : Acquisition des connaissances générales du client « TYPE » (ISA 315)

- Un dossier permanent qui regroupe l'ensemble des informations générales sur le client « TYPE » a été constitué et mis à jour sur l'exercice. Le contenu du dossier permanent :
 - les aspects généraux notamment : la structure du capital social, les principes et méthodes comptables auxquels sont soumis le client « TYPE », les

conditions bancaires négociées par le client avec ses différentes banques, sa procédure budgétaire, les reporting, le tableau de bord et le suivi de trésorerie ; la fiche signalétique sociale du client, sa politique sociale, les contrôles sociaux auxquels il a été soumis.

- Les informations sur l'activité et l'organisation du client notamment : l'état civil, le mandat, les rémunérations et avantages, les autres fonctions, ainsi que le cumul de mandat des dirigeants sociaux ; les informations sur la formation du résultat ; les facteurs à considérer lorsque l'entité fait appel à des sociétés de services ; l'organigramme général et effectif du client « TYPE ».
- Les aspects juridiques et fiscaux : la mise à jour de la fiche signalétique juridique du client « TYPE » ; la mise à jour des statuts de la société survenus sur l'exercice ; les principaux contrats signés par l'entreprise sur l'exercice ; la liste des contrats d'assurance signés sur l'exercice ; les litiges ou procès en cours sur l'exercice ; les contrôles fiscaux sur l'exercice ; la prise en considération des textes législatifs et réglementaires dans un audit d'états financiers ; les procès verbaux d'assemblée générale et de conseil d'administration de l'exercice.

5.3) Phase 3 : La revue des données financières (ISA 520)

La revue des données financières du client « TYPE » sur l'exercice s'est effectuée après l'obtention de la balance générale auditée sur l'exercice.

Un fichier de comparaison entre les données chiffrées de N et N-1 a été produit avec les explications du client sur les principales variations. Le document a été joint au dossier de l'exercice.

5.4) Phase 4 : L'approche des risques (ISA 240, 300, 315, 330, 500, 570)

Cette phase vient à la suite des précédentes et dans le cas du client « TYPE » comme dans celui de l'ensemble du portefeuille en général, elle comprend plusieurs diligences qui ont été faites sur la mission :

- les diligences du cabinet quant à la prise en considération du risque de fraudes : à ce niveau, nous avons relevé dans le dossier de l'exercice du client « TYPE » un questionnaire de fraudes rempli suite à des entretiens avec les dirigeants de l'entreprise « TYPE ».
- Une autre diligence effectuée sur le client « TYPE » lors de l'approche des risques a été le remplissage du questionnaire de continuité d'exploitation également à l'aide des entretiens avec les dirigeants de l'entreprise.
- Un questionnaire réduit d'évaluation des risques inhérents a été également rempli et joint au dossier de l'exercice du client.
- Un questionnaire d'évaluation du contrôle interne a été également rempli à l'aide des résultats obtenus après le déploiement d'une mission d'évaluation du contrôle interne (mission d'intérim). Le questionnaire d'évaluation du contrôle interne est joint au dossier de l'exercice.
- Un questionnaire global d'évaluation des risques a été rempli à la suite des précédentes diligences.
- Le seuil de signification a été déterminé en fonction des résultats de l'évaluation des risques.

5.5) Phase 5 : Planification stratégique (ISA 300)

La planification stratégique de la mission de commissariat aux comptes du client « TYPE » s'est effectuée comme suit :

- la définition du contenu de la mission qui est passé par le remplissage d'un questionnaire intitulé « les critères déclenchant relatifs au contenu de la mission ».
- Le budget du client « TYPE » en temps et en personnes a été déterminé et inséré dans le plan de mission.
- Une lettre de mission contenant les conditions essentielles de déroulement de la mission a été acceptée et signée par la direction du client « TYPE ».
- Le plan de mission a été préparé et joint au dossier de l'exercice.

5.6) Phase 6 : Les travaux par cycle (ISA 500, 501, 505, 530, 540)

- L'étendue des travaux sur les cycles a résulté de l'évaluation globale des risques effectués. Les cycles ayant fait l'objet de diligences étendues ont été : le cycle vente-clients et le cycle stocks. Les autres cycles ayant un niveau de risque plus ou moins faible ont fait l'objet de diligences sur les comptes minimales.
- Il faudra également noter que les travaux sur certains cycles même si non risqués n'ont pas été correctement documentés.
- La revue des travaux, effectuée par le chef de mission n'a pas été formalisée systématiquement sur l'ensemble des cycles.

5.7) Phase 7 : Les vérifications légales annuelles

A ce niveau, l'ensemble des vérifications légales annuelles ont été effectuées et matérialisées dans le dossier d'exercice.

Il s'agissait de :

- contrôler l'ensemble des documents transmis par les dirigeants de l'entreprise à l'assemblée générale ;
- contrôler le rapport du conseil d'administration ;
- contrôler les documents prévisionnels du client ;
- résumer les conventions conclues par la société « TYPE » avec certains individus et/ou entités ;
- de vérifier les conditions de constitution de l'assemblée générale, du conseil d'administration et de contrôler les procès verbaux afférents.

5.8) Phase 8 : Finalisation et rapport sur les états financiers (ISA 700, 705, 706)

A cette phase, il a été effectué sur la mission :

- un tableau de synthèse des ajustements et des reclassements proposés au client a été produit envoyé au client, et une copie a été conservée dans le dossier ;

- le contrôle formel entre la balance définitive du client et la balance auditée afin de vérifier que toutes les écritures d'ajustement proposées ont été prises en compte et que des écritures significatives supplémentaires non justifiées n'avaient pas été passées ;
- une note de synthèse a été rédigée et joint au dossier d'exercice ;
- le contrôle des événements post-clôture a été formalisé et joint au dossier ;
- une lettre d'affirmation a été obtenue du client ;
- un questionnaire de fin de mission a été rempli et joint au dossier ;
- le dossier a été entièrement revu par l'associé et sa revue a été matérialisée par son visa sur la note de synthèse ;
- la revue indépendante du dossier a été effectuée par le réviseur indépendant et matérialisée par le questionnaire de revue indépendante ;
- le rapport d'audit des états financiers a été produit par le manager du dossier et revu par l'associé avant d'être expédié au client et une copie a été conservée dans le dossier d'exercice.

A travers ce chapitre, nous avons essentiellement décrit le système d'assurance qualité du cabinet « Eureka Audit et Conseils » par la consultation et l'analyse du dossier d'un client du cabinet qui a été l'échantillon de notre étude.

CHAPITRE 6 : ANALYSE DU SYSTEME D'ASSURANCE QUALITE DU CABINET EUREKA AUDIT ET CONSEILS

Après une description du système d'assurance qualité du cabinet « Eureka Audit et Conseils », nous allons procéder à une analyse de ce système en essayant au travers de ce chapitre d'identifier ses forces et faiblesses.

6.1) Forces du système d'assurance qualité mis en place par le cabinet

L'analyse du système d'assurance qualité du cabinet Eureka nous a permis de faire ressortir des forces au niveau des différentes phases :

6.1.1) Phase 1 : Initiation et administration de la mission

Cette phase déroulée au cabinet correspond à un souci des dirigeants du cabinet de se conformer aux normes ISA suivantes :

- ISA 200 « Objectifs et principes généraux en matière d'audit d'états financiers ».
- ISA 220 « Contrôle qualité des missions d'audit ».
- ISA 230 « Documentation d'audit ».

La volonté des dirigeants du cabinet à mettre en place un système d'assurance qualité efficace et rigoureux en parfaite adéquation avec les normes internationales d'audit.

La revue du dossier du client TYPE a été effectuée par le superviseur ainsi que par l'associé. Ce qui rassure sur un contrôle par la hiérarchie d'une mission déroulée conformément à la démarche.

6.1.2) Phase 2 : Acquisition des connaissances générales sur l'entité

Cette phase déroulée au cabinet correspond à un souci des dirigeants du cabinet de se conformer à la norme ISA suivante :

- ISA 315 « Connaissance de l'entité et de son environnement et évaluation du risque d'anomalies significatives ».

L'ensemble des informations sur l'entité TYPE son classées dans le dossier permanent du client. Nous y retrouvons les rapports de gestion du conseil d'administration, les différents organigrammes de l'entité par direction, la copie des statuts de la société, des procès verbaux de la société.

6.1.3) Phase 3 : La revue des données financières

Cette phase déroulée au cabinet correspond à un souci des dirigeants du cabinet de se conformer à la norme ISA suivante :

- ISA 520 « Procédures analytiques ».

Nous observons dans le dossier de l'exercice du client « TYPE », la mise en œuvre d'une revue analytique afin d'analyser les écarts, et une orientation des programmes de travail par rapport aux variations significatives observées sur l'exercice.

Effectivement nous observons la mise en œuvre de quelques procédures analytiques au travers d'informations collectées dans le dossier (document de facturation au client, réponses aux circularisations envoyées, documentation des travaux par des signes afin de renseigner sur l'obtention de pièces probantes).

6.1.4) Phase 4 : L'approche par les risques

Cette phase déroulée au cabinet correspond à un souci des dirigeants du cabinet de se conformer à la norme ISA suivante :

- ISA 240 « Prise en considération du risque de fraude ».
- ISA 315 « Connaissance de l'entité et de son environnement et évaluation du risque d'anomalies significatives ».
- ISA 320 « Caractère significatif en audit ».

- ISA 330 « Procédures à mettre en œuvre par l’auditeur en fonction de son évaluation des risques ».
- ISA 500 « Eléments probants ».
- ISA 570 « Continuité d’exploitation ».

La matérialisation des diligences relatives à la prise en compte du risque de fraudes, la continuité d’exploitation, l’évaluation du risque inhérent, l’évaluation du dispositif de contrôle interne, l’évaluation globale des risques, la détermination du seuil de signification et son insertion dans le plan de mission.

Pour ce qui relève de la communication des faiblesses de contrôle interne, un rapport de contrôle interne est émis et signé par l’expert associé à l’endroit de la direction de l’entreprise TYPE.

Nous observons dans le dossier la mise en œuvre de procédures d’audit complémentaires que sont : les contrôles arithmétiques, la revue analytique, les circularisations des fournisseurs, avocats et banques, les travaux des auditeurs quand aux tests effectués sur certaines procédures (vérification des cachets, visa, facture, etc.)

Le dossier contient effectivement les lettres et réponses de circularisation, les résultats des travaux des auditeurs, les revues des travaux effectuées par le manager mais non systématiquement matérialisées.

6.1.5) Phase 5 : Planification stratégique

Cette phase déroulée au cabinet correspond à un souci des dirigeants du cabinet de se conformer à la norme ISA suivante :

- ISA 300 « Planification d’une mission d’audit d’états financiers »
 - Existence d’un plan de mission dans le dossier de synthèse du client.

Le contenu du plan de mission :

- ✚ le contexte général d’intervention (la définition de la mission et les attentes du client, la présentation sommaire de l’entreprise) ;

- ✚ la problématique de la mission (les données générales sur l'organisation, les réglementations spécifiques, la synthèse de l'approche des risques) ;
 - ✚ les orientations de la mission (le plan pluriannuel d'audit, les orientations générales et particulières) ;
 - ✚ l'organisation de la mission (budget et planning, coordination des travaux) ;
 - ✚ les rapports à émettre.
- Le seuil de signification de l'audit est rigoureusement fixé dans le plan de mission avant l'évaluation des risques.
 - Existences de procédures d'identification et d'évaluation des risques liés aux estimations comptables.
 - Procédures de corroboration déployées dans le dossier : une lettre d'affirmation a été obtenue de la direction du client TYPE.

6.1.6) Phase 6 : Les travaux par cycle

Cette phase déroulée au cabinet correspond à un souci des dirigeants du cabinet de se conformer aux normes ISA suivantes :

- ISA 500 « Eléments probants ».
- ISA 501 « Eléments probants-considérations supplémentaires ».
- ISA 505 « Confirmations externes ».
- ISA 530 « Sondage en audit ».
- ISA 540 « Audit des estimations comptables ».

Les travaux d'évaluation du contrôle interne notamment les narratifs, les flow-chart, la grille d'analyse des tâches, les tests de conformité et de permanence ont été joints au dossier de travail.

Des contrôles arithmétiques, les lettres de circularisation envoyées au banquier, à l'avocat et au fournisseur notamment ainsi que les réponses reçues, l'usage de technique de sondages pour sélectionner les échantillons, des tests de procédures matérialisées par des signes, une revue analytique.

Au niveau de la vérification de l'exhaustivité des informations sur les procès et litiges de l'entité, la procédure de confirmation externe a été effectuée. La lettre de circularisation de l'avocat ainsi que sa réponse ont été classées dans le dossier de travail.

Nous notons une lettre d'affirmation présente dans le dossier.

Au niveau du dossier du client TYPE, nous observons quelques lettres de demandes de confirmations de soldes envoyées par l'entité pour les besoins du cabinet aux banques, à l'avocat et à un fournisseur.

Nous observons également dans le dossier des réponses aux demandes de confirmation de solde.

Toutefois à défaut d'envoyer des demandes de confirmation de solde aux clients, nous avons observé sur la mission le déploiement d'une procédure de remplacement quand à l'analyse approfondie des encaissements et des ventes sur la période.

Les travaux d'intangibilité du bilan ont été effectués sur le dossier et matérialisés.

Les échantillons de valeurs qui seront contrôlés sont choisis sur la base du seuil de signification déterminé dans le plan de mission plus haut soit x% du chiffre d'affaire de la société.

Egalement toutes les valeurs supérieures à ce seuil n'ont pas non plus fait l'objet de contrôle mais ont fait l'objet d'une sélection aléatoire par le collaborateur en charge du cycle d'opérations.

Toutes les valeurs en deçà de ce seuil n'ont pas fait l'objet d'investigations.

Les dossiers de travail des collaborateurs comportent bien les investigations menées sur les valeurs sélectionnées.

Existences de procédures d'identification et d'évaluation des risques liés aux estimations comptables.

6.1.7) Phase 7 : Les vérifications légales annuelles

Les réunions du conseil d'administration effectuées sur l'exercice ont été correctement justifiées par des procès verbaux signés par tous les personnes présentes. Tous les procès verbaux ont été obtenus et classés dans le dossier permanent du client « TYPE ».

Dans le dossier, nous avons relevé une matérialisation des contrôles effectués afin de vérifier les modalités de convocation à l'assemblée générale ainsi que le procès verbal d'assemblée générale.

Un résumé des conventions conclues avec certains individus ou entités a été effectué.

Les documents prévisionnels du client « TYPE » ont fait l'objet d'un contrôle satisfaisant.

Le rapport du conseil d'administration a également fait l'objet d'un contrôle satisfaisant.

Tous les documents transmis à l'Assemblée Générale ont été contrôlés de façon exhaustive. Le contrôle a été satisfaisant.

6.1.8) Phase 8 : Finalisation et rapport sur les états financiers

Cette phase déroulée au cabinet correspond à un souci des dirigeants du cabinet de se conformer aux normes ISA suivantes :

- ISA 560 « Contrôle des évènements post-clôture ».
- ISA 580 « Déclarations de la direction ».

- ISA 705 « Questionnaire de revue indépendante ».
- ISA 700 « Fondements de l'opinion de l'auditeur et rapport d'audit des états financiers ».
- ISA 705 « Modifications de l'opinion exprimée par les commissaires aux comptes ».
- ISA 706 « Paragraphes d'observations dans le rapport d'audit des états financiers ».

Les observations suivantes ont été effectuées :

- ✚ le tableau des ajustements et reclassements, a été élaboré et joint au dossier.
- ✚ La note de synthèse est présente dans le dossier.
- ✚ L'obtention de la lettre d'affirmation du client.
- ✚ Le contrôle des événements post-clôture.
- ✚ Le questionnaire de revue indépendante rempli par le réviseur indépendant.

Nous avons effectivement dans le dossier le rapport général et spécial du commissaire aux comptes comportant l'opinion exprimée par le cabinet à l'issue de nos travaux.

6.2) Faiblesses du système d'assurance qualité mis en place par le cabinet

En effet, nous avons relevé les faiblesses suivantes au cours de notre analyse du système d'assurance de qualité phase au client TYPE :

6.2.1) Phase 1 : Initiation et administration de la mission

Une absence de manuel de procédures de contrôle qualité interne. Cette situation ne favorise pas un système d'assurance qualité rigoureux et efficace.

6.2.2) Phase 2 : Acquisition des connaissances générales sur l'entité

Une absence dans le dossier permanent du client « TYPE » d'informations provenant des dirigeants de l'entreprise pour savoir les mesures mises en place par ces derniers afin de réduire le risque de non-respect des textes légaux et réglementaires.

Une absence dans le dossier permanent du client « TYPE » de quelques informations complémentaires nécessaires à une meilleure connaissance du client notamment la politique sociale, la procédure budgétaire, les informations à jour sur l'état de santé du secteur d'activité du client.

6.2.3) Phase 3 : La revue des données financières

Aucune faiblesse importante n'a été relevée lors de l'analyse de la mise en œuvre de cette phase.

6.2.4) Phase 4 : L'approche par les risques

Aucune faiblesse importante n'a été relevée lors de l'analyse de la mise en œuvre de cette phase.

6.2.5) Phase 5 : Planification stratégique

Aucune faiblesse importante n'a été relevée lors de l'analyse de la mise en œuvre de cette phase.

6.2.6) Phase 6 : Les travaux par cycle

La documentation des travaux n'est pas correctement effectuée. C'est-à-dire que les travaux ne sont pas régulièrement référencés. Ce qui pose le problème quelques fois de recoupement entre les justificatifs obtenus et les travaux effectués. Cette situation ne facilite pas une bonne revue des travaux par le chef de mission.

La revue des travaux effectués par le chef de mission puis par le superviseur est effectuée mais n'est pas formalisée dans le dossier. Cette situation ne permet pas de s'assurer que la revue a été correctement effectuée et a couvert l'ensemble des travaux.

6.2.7) Phase 7 : Les vérifications légales annuelles

Aucune faiblesse importante n'a été relevée lors de l'analyse de la mise en œuvre de cette phase.

6.2.8) Phase 8 : Finalisation et rapports

Aucune faiblesse importante n'a été relevée lors de l'analyse de la mise en œuvre de cette phase.

Nous avons tout au long de ce chapitre procédé à un diagnostic du système d'assurance qualité du cabinet en essayant d'identifier ses points forts et faibles. Toutefois ce diagnostic, nous a permis de relever les points de conformité de la démarche du cabinet avec le référentiel international d'audit ainsi que les quelques points d'améliorations. Nous tenterons au chapitre suivant d'effectuer des propositions pertinentes qui permettront au cabinet d'améliorer sa progression.

CHAPITRE 7 : PROPOSITIONS D'AMELIORATION DU SYSTEME D'ASSURANCE QUALITE DU CABINET.

A travers ce chapitre, nous tenterons d'apporter des réponses aux différentes faiblesses évoquées au travers de propositions d'amélioration, ceci afin de tendre vers un niveau d'assurance qualité relativement satisfaisant.

7.1) Propositions d'amélioration sur la phase d'initiation et d'administration de la mission:

Pour améliorer le système d'assurance qualité du cabinet et plus précisément cette phase, nous suggérons au cabinet :

- d'organiser périodiquement (mensuellement) une ou deux journées de formation afin de rappeler les principes fondamentaux et objectifs d'audit des états financiers à son personnel, et de lui faire prendre conscience de leur importance.

Ceci permet d'instaurer et de maintenir un climat de conscience professionnelle au sein du cabinet et donc par ricochet de renforcer les soins apportés aux diligences d'audit par les différents collaborateurs.

- de collecter les informations sur les mesures mises en œuvre par le gouvernement d'entreprise pour veiller au respect des textes légaux et réglementaires, pour informer sur les cas de non-respect identifiés par la direction et donner toutes autres informations utiles ;
- d'exploiter les informations obtenues, puis les classer dans le dossier d'audit;
- de tester les mesures ou procédures mises places par le gouvernement d'entreprise afin de maîtriser le risque de non-respect des textes légaux et réglementaires et surtout de documenter les travaux effectués ;
- à long terme de rédiger un manuel de procédures de contrôle qualité en interne adapté à la taille du cabinet ainsi qu'à ses spécificités et le diffuser à tout le personnel ;

- former et sensibiliser le personnel aux procédures minimales de contrôle qualité ainsi qu'au manuel de procédures ;
- rédiger un code d'éthique et de déontologie en interne ou adapté le code de déontologie de l'IFAC au cabinet et y faire régulièrement référence au travers déjà des sessions de formation, et ensuite dans le déroulement des missions ;
- dérouler un programme de sensibilisation long terme au code de déontologie.

7.2) Propositions d'amélioration sur la phase d'acquisition des connaissances générales de l'entreprise:

- Nous suggérons au cabinet pour un renforcement de son dossier permanent et de sa connaissance générale de ses clients l'acquisition du maximum d'informations sur ces derniers afin d'améliorer la planification stratégique de ses missions.
- Notamment nous proposons au cabinet de réclamer à ses clients les informations provenant des dirigeants de l'entreprise pour savoir les mesures mises en place par ces derniers afin de réduire le risque de non-respect des textes légaux et règlementaires ; quelques informations complémentaires nécessaires à une meilleure connaissance du client notamment la politique sociale du client, la procédure budgétaire du client, les informations à jour sur le secteur d'activité du client.

7.3) Propositions d'amélioration sur la phase de revue des données financières du client « TYPE »:

Nous n'avons pas de recommandations particulières à effectuer sur cette phase.

7.4) Propositions d'amélioration sur la phase d'approche des risques :

Nous n'avons pas de recommandations particulières à effectuer sur cette phase.

7.5) Propositions d'amélioration sur la phase planification stratégique :

Nous n'avons pas de recommandations particulières à effectuer sur cette phase.

7.6) Propositions d'amélioration sur la phase des travaux par cycle:

Nous proposons au cabinet afin d'améliorer la phase de déroulement des travaux sur les cycles que l'associé ainsi que les superviseurs insistent surtout sur la correcte documentation des travaux par les assistants.

La documentation des travaux comporte deux aspects principaux : le premier aspect la collecte d'informations ayant forces probantes et le deuxième aspect c'est le référencement des travaux. Le responsable du cabinet devra exiger de ses collaborateurs des dossiers correctement documentés et référencés afin de faciliter la revue des travaux par les superviseurs et de constituer des justificatifs des travaux d'audit très pertinents.

Nous tenons à ce qu'une attention particulière soit mise sur la documentation des travaux d'audit à quelque phase que ce soit et quelques soient l'importance des diligences effectuées parce que nous pensons que en audit, tout travail non documenté est un travail non-fait. Ceci du fait de l'importance du caractère probant des travaux en audit.

Nous proposons dans le même ordre d'idée que la proposition précédente :

- la matérialisation et la documentation systématique des revues des travaux effectués ;
- l'instauration d'une répartition des dossiers des clients par manager en début de chaque saison et instaurer un système de revue croisée des dossiers entre manager ;
- la matérialisation systématique des revues croisées ;
- la documentation de la collecte d'informations visant à s'assurer du respect des règles d'éthique du code de déontologie de l'IFAC en instaurant des déclarations d'indépendance remplies par chaque membre du personnel avant

et après chaque mission, en faisant des formations périodiques sur le code de déontologie de l'IFAC.

7.7) Propositions d'amélioration sur la phase des vérifications légales annuelles:

Nous n'avons pas de recommandations particulières à effectuer sur cette phase.

7.8) Propositions d'amélioration sur la phase de finalisation et d'émission des rapports sur les états financiers :

Nous n'avons pas de recommandations particulières à effectuer sur cette phase.

A travers ce chapitre, nous avons tenté d'apporter des réponses aux différentes faiblesses évoquées au travers de propositions d'amélioration, ceci afin de tendre vers un niveau d'assurance qualité encore plus satisfaisant pour le cabinet.

Au cours de cette deuxième partie, nous avons rapproché le système d'assurance qualité mis en place par le cabinet avec les standards internationaux en audit (ISA) afin d'en faire ressortir les forces et faiblesses.

Cette partie s'est déclinée en quatre chapitres qui se résument comme suit :

- le premier chapitre de cette partie a traité de la présentation du cabinet Eureka Audit et Conseils ;
- le deuxième chapitre nous a permis d'effectuer une description du système d'assurance qualité du cabinet ;
- le troisième chapitre a consisté à faire ressortir suite à la description du système d'assurance qualité du cabinet, les forces et les faiblesses identifiées ;
- le dernier chapitre nous a permis d'effectuer des propositions d'améliorations par rapport aux faiblesses identifiées lors de l'analyse comparative. Ceci permettra au cabinet de mieux se conforter dans sa position quand au niveau de qualité de l'opinion émise.

CONCLUSION GENERALE

Notre objectif tout au long de ce mémoire a été de comprendre la manière dont on pouvait s'assurer que l'opinion qu'un cabinet d'audit formule par suite de ses diligences est de qualité. Les contributions de ce travail sont doubles : théoriques et pratiques.

L'analyse théorique de ce sujet nous a permis de :

- comprendre ce que c'est qu'une démarche qualité dans sa globalité.

Nous retenons que c'est une démarche dynamique visant à satisfaire des exigences de deux types externe et interne. Externe pour satisfaire à une exigence des clients, interne pour réduire la non-qualité dans les biens et services produits.

- Savoir ce que c'est qu'une démarche qualité en audit.
- Connaître et comprendre les principaux standards en matière de démarche d'assurance qualité en audit que sont les normes internationales d'audit appelées en anglais International Standards on Auditing (ISA).

Dans l'ensemble nous avons pu mieux cerner les contours théoriques de notre thème sur l'assurance qualité dans la démarche d'audit du commissaire aux comptes. Plus précisément notre étude nous a permis d'avoir une meilleure connaissance et compréhension des standards internationaux en audit.

Nous avons pu effectuer suite à cette revue théorique poussée de notre sujet un diagnostic plus intéressant de la démarche d'audit du cabinet Eureka Audit et Conseils.

Dans l'ensemble, le cabinet se conforme aux standards internationaux en audit mais nous avons toutefois relevé quelques points d'améliorations et avons fait quelques propositions afin de corriger les faiblesses relevées.

BIBLIOGRAPHIE

1. Association technique d'harmonisation des cabinets d'audit et de conseil (1991), *Audit financier : guide pour l'audit de l'information financière des entreprises*, Les Editions Clet, Paris, 341 Pages.
2. BARBIERI Jean-François (1996), *Commissariat aux comptes*, Les Editions JOLY, Paris, 288 pages.
3. BARRY Mamadou (2009), *Audit et contrôle interne*, Editions Sénégalaise d'imprimerie, Dakar, 290 Pages.
4. BERNARD Claude Yves (2000), *le management par la qualité totale : l'excellence en efficacité et en efficience opérationnelles*, Editions AFNOR, Paris, 327 pages.
5. BOERI Daniel & CUGUEN Méлина (2003), *Maîtriser la qualité : tout sur la certification et la qualité totale : les nouvelles normes ISO 9001 version 2000*, Editions Maxima, Paris, 319 pages.
6. BROYE Géraldine (2006), *L'auditeur et le marché financier : une synthèse de littérature*, Revue du financier, Vol.28 (161) : 42-57.
7. CAMARA Moussa (2009), *L'essentiel de l'audit comptable et financier*, Editions Harmattan, Guinée, 156 pages.
8. ARRIGNON Jean-Louis, LESNE Christian, Institute of Internal Auditors, Institut Français des Auditeurs Consultants Internes, *Evaluation de la compétence de la pratique de l'audit interne : un cadre de référence = Competency framework for internal auditing*, Editions IFACI, Paris, 45 pages.
9. Conseil supérieur de l'ordre des experts comptable (1998), *Guide du benchmarking des meilleures pratiques professionnelles*, Editions Expert comptable média, Paris, 236 pages.
10. Conseil Supérieur de l'Ordre des Experts Comptables (1995), *Les attestations dans les missions de présentation et d'examen des comptes annuels : guide d'application des normes professionnelles*, Editions CSOEC, Paris, 75 Pages.
11. CORBEL Bernard & MURRY Bernard (2000), *l'audit qualité en interne*, Editions AFNOR, Paris, 100 pages.
12. CNCC, IFAC, OECCA (1998), *Normes internationales d'audit*, Editions CNCC, Paris, 524 pages.

13. EMERICH Jean-Pierre & LEJEUNE Gérard (2007), *Audit et commissariat aux comptes : à jour des normes d'exercice professionnel*, Les Editions Gualino, Paris, 329 pages.
14. FROMENTIN Daniel & Jean-Arthur PINCON (2003), *Démarche qualité pour un projet d'entreprise*, Les Editions DEMOS, Paris, 192 pages.
15. GRAND Bernard & VERDALLE Bernard (2006), *Audit comptable et financier*, Les Editions Economica, Paris, 111 pages.
16. GUILLET Dominique (2006), *Comment profiter de la permanence de la mission de commissariat aux comptes*, Revue française de comptabilité, Vol.6 (384) : 16-17.
17. HAMZAOUI Mohamed (2008), *Audit-gestion des risques et contrôle interne : normes ISA 200, 315, 330, 500*, les Editions Pearson Education France, Paris, 243 Pages.
18. JAMBART Claude (2001), *L'assurance qualité : la nouvelle version 2000 de la norme ISO 9001 en pratique*, 3^{ème} Edition Economica, Paris, 108 pages.
19. MESSEGHEM Karim (1999), *L'assurance qualité : facteur dénaturant de la PME*, Revue Internationale PME, Vol. 12 (3) : 107-126.
20. MIKOL Alain (1999), *Les audits financiers : comprendre les mécanismes du contrôle légal*, Les Editions d'organisation, Paris, 198 pages.
21. PIGE Benoit (2001), *Audit et contrôle interne*, Les Editions EMS, Paris, 216 pages.
22. PRAT Christian dit Hauret (2006), *Le décret de loi du 08-08-1935/ un texte majeur pour l'exercice du commissariat aux comptes modernes dans les sociétés anonymes*, Revue du financier (La), Vol.28 (161) : 27-37.
23. RENARD Jacques (2004), *Théorie et pratique de l'audit interne*, Les Editions d'Organisation, Paris, 480 pages.
24. VILLALONGA C. (2007), *L'audit qualité interne*, Les Editions DUNOD, Paris, 197 pages.

WEBOGRAPHIE

1. Compagnie Nationale des Commissaires aux Comptes (2009), Code de déontologie des professionnels comptables traduction française du Code d'éthique de l'IFAC, <http://www.cncc.fr/la-reglementation.html#code-de-deontologie-ifac>.

2. Institut des Réviseurs d'entreprise (2006), Traductions des normes ISA, http://www.ibr-ire.be/fr/reglementation/normes_et_recommandations/normes_isa/Pages/default.aspx.

CESAG - BIBLIOTHEQUE