



Centre Africain d'Etudes Supérieures en Gestion

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

MPACG 1 - MPTCF

Promotion 11
(2012-2013)

Mémoire de fin de formation
pour l'obtention de la Maîtrise Professionnelle de Techniques
Comptables et Financières (MPTCF)

THEME

LE CONTRÔLE QUALITE LORS D'UNE
MISSION D'AUDIT LEGAL : CAS DU CABINET
MAMINA CAMARA SENEGAL

Présenté par :

Papa Alioune DIALLO

Dirigé par :

M. Baye Babou NDIAYE
Expert comptable diplômé
Cabinet Mazars Sénégal

Novembre 2013

DEDICACE

Je dédie ce mémoire à ma mère Yanidou DIOP, à mon père Alioune Badara DIALLO et à mon oncle Oumar DIALLO.

CESAG - BIBLIOTHEQUE

REMERCIEMENTS

J'adresse mes sincères remerciements à :

- ✓ Monsieur Mamina CAMARA, Directeur Associé du Cabinet Mamina CAMARA pour le stage qu'il m'a accordé dans son cabinet.
- ✓ Monsieur Baye Babou NDIAYE, expert comptable, mon directeur de mémoire, pour sa disponibilité, ses conseils, son soutien et pour le temps qu'il a consacré à la relecture de ce mémoire.
- ✓ Monsieur Boubacar DABO, Chef de mission au cabinet Mamina CAMARA, mon maître de stage, pour ses conseils tout au long de la mission.
- ✓ Monsieur Moussa YAZI, Chef de Département CESAG BF-CCA pour son leadership. Qu'il trouve ici l'expression de mon profond respect et de ma gratitude.

Je remercie également l'ensemble des collaborateurs du Cabinet Mamina CAMARA pour l'accueil qui m'a été réservé au sein du cabinet ainsi que pour l'aide précieuse qu'ils m'ont apportée tout au long de mon stage.

SIGLES ET ABBREVIATIONS

AUSC/GIE : Acte Uniforme relatif aux Droits des Sociétés Commerciales et
Groupements d'intérêt Economique

CAC : Commissaire Aux Comptes

CNCC : Compagnie Nationale des Commissaires aux Comptes

IFAC : International Fédération of Accountant

ISA : International Standards on Auditing

ISQC : International Standards on Quality Control

LSF : Loi sur la Sécurité Financière

OHADA : Organisation pour l'Harmonisation en Afrique du Droit des Affaires

ONECCA : Ordre National des Experts Comptables et des Comptables Agréés

UEMOA : Union Economique et Monétaire Ouest Africaine

USAID : United States Agency for International Development

SARL : Société à Responsabilité Limitée

LISTE DES TABLEAUX ET DES FIGURES

LISTE DES TABLEAUX

TABLEAU 1 : COMPOSITION EQUIPES D'AUDIT	45
--	-----------

LISTE DES FIGURES

FIGURE 1 : PRESENTATION DES MISSIONS DU CAC	7
FIGURE 2 : CONCEPTUALISATION DE LA COMPETETNCE	21
FIGURE 3 : CARACTERISATION DE LA COMPETENCE SPECIFIQUE A L'AUDIT	21
FIGURE 4 : LA QUALITE ET LES COUTS DANS LE CONTEXTE DE L'AUDIT ..	24
FIGURE 5 : LE MODELE D'ANALYSE	36
FIGURE 6: ORGANISATION GENERALE DU CABINET MAMINA CAMARA	42

TABLE DES MATIERES

DEDICACE	i
REMERCIEMENTS	ii
SIGLES ET ABREVIATIONS	iii
LISTE DES TABLEAUX ET FIGURES	iv
TABLE DES MATIERES	v
INTRODUCTION GENERALE	1
PREMIERE PARTIE : CADRE THEORIQUE DU CONTRÔLE QUALITE LORS D'UNE MISSION D'AUDIT LEGAL	5
CHAPITRE 1 : LES PRINCIPALES ETAPES D'UNE MISSION DE COMMISSARIAT AUX COMPTES	7
1.1 Le commissaire aux comptes	7
1.1.1 Définition du commissariat aux comptes	7
1.1.2 Les missions du commissaire aux comptes	7
1.2 La démarche d'une mission de commissariat aux comptes	8
1.2.1 La planification de la mission d'audit	8
1.2.2 La phase d'évaluation du contrôle interne	9
1.2.3 La phase d'examen des comptes financiers	12
1.2.4 Les travaux de fins de mission et l'émission de rapport	13
CHAPITRE 2 : LE CONCEPT DE QUALITE LORS D'UNE MISSION DE COMMISSARIAT AUX COMPTES	17
2.1 Présentation des normes sur la qualité en audit	17
2.1.1 La norme ISCQ 1 et la norme ISA 220	17
2.1.2 Les composantes d'un système de contrôle qualité	18
2.2 Les concepts de mesure de la qualité en audit (compétence et indépendance)	20
2.2.1 La notion de compétence et d'indépendance	20
2.2.2 La qualité perçue de l'audit	22

2.3 Les limites des concepts de la qualité d'audit	32
2.3.1 Le risque d'antisélection	32
2.3.2 Le risque de complaisance	33
2.4 Les conséquences du non respect des normes qualité	33
CHAPITRE 3 : METHODOLOGIE DE L'ETUDE	35
3.1 Modèle d'analyse	35
3.1.1 Le schéma du modèle d'analyse	36
3.1.2 Commentaire du schéma	36
3.2 Méthode de collecte de données	37
3.2.1 L'entretien/Interview	37
3.2.2 La documentation	38
3.2.3 L'observation	38
DEUXIEME PARTIE : CADRE PRATIQUE DU CONTRÔLE QUALITE LORS D'UNE MISSION D'AUDIT LEGAL AU CABINET MAMINA CAMARA	39
CHAPITRE 4 : PRESENTATION DU CABINET MAMINA CAMARA	41
4.1 Historique du cabinet	41
4.2 Activités du cabinet	41
4.3 Organisation du cabinet	42
4.4 Présentation et organisation de la société auditée	43
CHAPITRE 5 : DEMARCHE QUALITE LORS D'UNE MISSION DE COMMISSARIAT AUX COMPTES DU CABINET MAMINA CAMARA	44
5.1 L'équipe de la mission de commissariat aux comptes	44
5.1.1 Présentation de l'équipe	44
5.1.2 Aspect qualité de l'équipe de mission	45
5.2 Déroulement de la mission de commissariat aux comptes	46
5.2.1 La planification de la mission	46
5.2.1.1 Tâches effectuées lors de la phase de planification	46
5.2.1.2 Démarche qualité de la phase de planification	46

5.2.2 La revue des procédures	47
5.2.2.1 Tâches effectuées lors de la phase de revue des procédures	47
5.2.2.2 Démarche qualité de la phase de revue des procédures	48
5.2.3 Le contrôle des comptes	49
5.2.3.1 Travaux effectués lors de la phase de contrôle des comptes	49
5.2.3.2 Démarche qualité de la phase de contrôle des comptes	50
5.2.4 Les travaux de fins d'exercice	50
5.2.4.1 Tâches effectuées lors de la phase de travaux de fins d'exercice	50
5.2.4.2 Démarche qualité de la phase des travaux de fins d'exercice	51
5.2.5 Rédaction de rapport	52
5.2.5.1 Description et contenu	52
5.2.5.2 Démarche qualité pour la rédaction de rapport	53
CHAPITRE 6 : PRESENTATION, ANALYSE DES RESULTATS ET RECOMMANDATIONS	54
6.1 Présentation des résultats	53
6.2 Analyse des résultats	54
6.2.1 Analyse de la composition de l'équipe d'audit	54
6.2.2 Analyse du matériel informatique	55
6.2.3 Analyse de la revue des dossiers	55
6.3 Recommandations	55
6.3.1 Recommandations sur la composition de l'équipe d'audit	55
6.3.2 Recommandations sur le matériel informatique	55
6.3.3 Recommandations sur la revue des dossiers	56
CONCLUSION GENERALE	57
ANNEXES	60
BIBLIOGRAPHIE	85

INTRODUCTION GENERALE

L'histoire de la Qualité en tant que discipline scientifique ne peut être située qu'à la fin du 19^{ème}, début 20ème siècle lorsque, sous l'effet du progrès technologique, l'activité économique est passée du stade de l'artisanat à celui de l'industrie. Ceci a permis le passage de la production personnalisée à la production en série de masse, ce qui a créé un bouleversement dans la fonction Qualité.

Cependant, la fonction comptable et financière n'a pas été en reste. Face au développement économique fulgurant des entreprises et les nombreuses faillites qui ont suivi, certains ont senti le besoin que les informations financières soient de qualité. En effet, les dirigeants d'entreprises veulent des informations financières pertinentes et fiables pour définir les orientations de leurs sociétés. La question de la sincérité des comptes malgré les audits menés s'est alors posée et ce, malgré leur audit.

Par conséquent, il est devenu important pour la profession de Commissaire aux Comptes, de mettre en place un outil d'amélioration continue qui permettra de corriger les écarts entre l'existant lors des missions d'audit et les référentiels d'audit.

Selon la Compagnie Nationale des Commissaires aux Comptes (CNCC) de France, la qualité de l'audit et le respect des règles d'indépendance et d'éthique contribuent au bon fonctionnement des marchés et de l'économie dans son ensemble, en améliorant l'intégrité de l'information financière publiée par les entités. Les contrôles périodiques sont un bon moyen d'assurer au public et aux autorités de contrôle que la qualité du travail des commissaires aux comptes se situe à un niveau élevé. La crédibilité du système de contrôle exige l'indépendance des contrôleurs et une supervision effective. Et selon toujours la CNCC, le commissariat aux comptes est la première profession libérale à s'être dotée d'une démarche systématique de contrôle qualité. Ce contrôle s'impose comme un outil essentiel de sécurité.

Par ailleurs, les scandales financiers de ces dernières années avec, entres autres, la faillite du Cabinet d'Audit Arthur ANDERSEN ont révélé l'existence de dysfonctionnements dans les contrôles de certains cabinets qui certifiaient les comptes des entreprises sans mettre toutes les diligences dans leurs travaux.

La réponse à ce problème a été de définir des normes d'audit strictes et plus adaptées à la fiabilité et à la qualité des contrôles d'audit. C'est ainsi que les normes ISQC (International Standard on Quality Control) 1 et ISA (International Standards on Auditing) 220 de l'IFAC (International Federation of Accountants) ont été élaborées. En effet, ces normes sont considérées comme fondamentales pour la qualité des missions d'audit et devraient assurer la sincérité des travaux d'audit et fixer la responsabilité des auditeurs quant au risque de malversations.

Au niveau régional, l'Organisation pour l'Harmonisation en Afrique du Droit des Affaires (OHADA) à travers son acte uniforme relatif aux sociétés commerciales et Groupement d'Intérêt Economique, a établi les sanctions à l'encontre du Commissaire aux Comptes en cas de manquements aux règles d'indépendance et de déontologie. De même, l'UEMOA (Union Economique et Monétaire Ouest Africaine) a mis en place le Diplôme d'Expertise Comptable et Financière qui est de haut niveau avec une formation pointue à travers des établissements de gestion, censé fournir au marché des professionnels de qualité.

Cependant, malgré toute l'attention que le Commissaire aux Comptes peut porter sur la mission d'audit, il ne pourra détecter l'intégralité des irrégularités au sein de l'entreprise.

Ainsi, la solution retenue vise à répondre aux questions suivantes :

- Les missions d'audit légal sont-elles constamment réalisées dans le respect des normes d'audit notamment des normes ISQC 1 et ISA 220 ?
- Quelle est la démarche de contrôle qualité pour un cabinet lors d'une mission d'audit légal ?

C'est dans le but de répondre à ces questions que notre thème s'intitule : « ***Le contrôle qualité lors d'une mission d'audit légal : cas du Cabinet Mamina CAMARA*** ».

L'objectif général de ce travail est d'améliorer l'efficacité des missions de commissariat aux comptes du Cabinet Mamina CAMARA à travers nos recommandations. Ainsi, nous proposerons à travers les normes, les points importants pour la réussite d'une démarche qualité.

L'intérêt de ce sujet est double :

- **Pour le Cabinet**

Ce travail permettra au Cabinet Mamina CAMARA de mesurer l'importance de mettre en oeuvre une procédure de revue des missions d'audit plus conformes aux normes. Cette démarche lui permettra de gagner la confiance de ses clients et ainsi d'augmenter son chiffre d'affaires. Il lui permettra aussi de développer son image de marque sur le marché.

- **Pour l'étudiant**

Ce travail permettra de mieux comprendre les aspects du contrôle qualité dans une mission d'audit. Il permettra aussi d'avoir un exemple concret sur l'évaluation de la qualité d'une mission d'audit légal.

Cette étude nous aidera à apprécier l'impact du respect des normes de qualité dans les missions d'audit. C'est aussi une occasion pour nous de confronter nos connaissances théoriques de l'audit aux pratiques.

Ce mémoire s'articule autour de deux grandes parties :

La première partie concerne le cadre théorique qui nous permettra de rappeler le métier de Commissaire aux Comptes et ses responsabilités, les principales étapes d'une mission d'audit, l'évaluation de la qualité d'un audit et enfin la méthodologie de l'étude.

La deuxième partie traite du cadre pratique où nous présenterons le Cabinet Mamina CAMARA. Puis nous ferons l'évaluation de la mission de commissariat aux comptes de la société auditée et enfin nous terminerons avec les recommandations.

**PREMIERE PARTIE : CADRE THEORIQUE
DU CONTRÔLE QUALITE LORS D'UNE
MISSION D'AUDIT LEGAL**

Dans cette première partie consacrée au cadre théorique du contrôle qualité lors d'une mission d'audit légal, nous aurons trois chapitres. Le premier chapitre portera sur les principales étapes d'une mission de Commissariat aux Comptes où nous présenterons la profession de Commissaire aux Comptes à savoir sa définition et les différentes missions qu'il peut réaliser avant de terminer avec la démarche générale d'une mission de commissariat aux comptes de la phase de prise de connaissance à l'émission de rapport en passant par la phase d'évaluation du contrôle interne et d'examen des comptes.

Le deuxième chapitre de notre étude portera sur le concept de qualité lors d'une mission de commissariat aux comptes. Dans ce chapitre, nous présenterons dans un premier temps les normes de la qualité en audit à savoir les normes ISA 220 et ISQC 1, dans un deuxième point les concepts de mesure de la qualité en audit à savoir la notion de compétence et d'indépendance, ainsi que la qualité perçue de l'audit, et dans un troisième point les limites des concepts de la qualité d'audit.

Le troisième et dernier chapitre de cette première partie portera sur la méthodologie suivie pour faire cette étude. Cette méthodologie portera sur deux points : le premier sera le modèle d'analyse et le deuxième portera sur les méthodes de collecte de données.

CHAPITRE 1 : LES PRINCIPALES ETAPES D'UNE MISSION DE COMMISSARIAT AUX COMPTES

Avant d'entamer notre étude, il sera question dans ce chapitre de présenter les principales étapes d'une mission de Commissariat aux Comptes. Avant cela, nous donnerons la définition de la profession de Commissaire aux Comptes et nous ferons une présentation des différentes missions qu'il peut réaliser. Nous terminerons par exposer la démarche générale d'une mission de commissariat aux comptes.

1.1 Le Commissaire aux Comptes

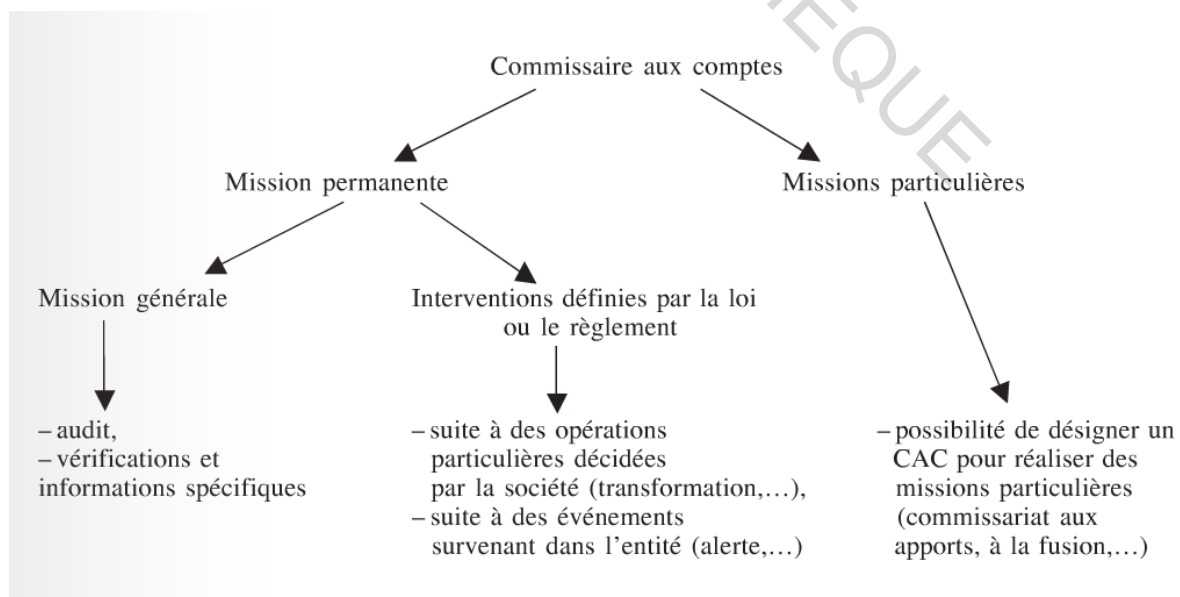
1.1.1 Définition du commissariat aux comptes

Selon l'article 710 de l'acte uniforme relatif aux sociétés commerciales et GIE, le commissaire aux comptes certifie que les états financiers de synthèse sont réguliers et sincères et donnent une image fidèle du résultat des opérations de l'exercice écoulé ainsi que de la situation financière et du patrimoine de la société à la fin de cet exercice.

1.1.2 Présentation des missions du Commissaire aux Comptes

Le schéma général suivant permet de présenter de manière succincte l'ensemble des missions que le législateur a attribué au Commissaire aux Comptes.

FIGURE 1 : PRESENTATION DES MISSIONS DU COMMISSAIRE AUX COMPTES



Source : LEJEUNE (2007 :33)

Le Commissaire aux Comptes est soumis à un très grand formalisme dans tous les pays, destiné à augmenter son efficacité et à lui offrir la légitimité attendue socialement. Cependant, il a une obligation de moyens et non de résultat. Il peut engager sa responsabilité pénale, civile et disciplinaire lors des missions. Il est nommé pour un mandat au sein des entreprises et rencontre des cas d'incompatibilités lorsque son indépendance n'est plus garantie.

1.2 La démarche d'une mission de commissariat aux comptes

Dans cette partie, nous verrons la planification de la mission d'audit, la phase d'étude et d'évaluation préliminaire du contrôle interne, la phase de contrôle des comptes financiers et les travaux de fin de mission et l'émission de rapport.

1.2.1 La planification de la mission d'audit

La planification a pour objet de préparer l'exécution de la mission d'audit. Elle se déroule en trois étapes selon ROBERT et MAIRESSE (2007 :397) :

- La phase de prise de connaissance de l'entité

Selon la Compagnie Nationale des Commissaires aux Comptes (CNCC) de France, une connaissance globale de l'entité doit être acquise afin d'orienter la mission et d'appréhender les domaines et systèmes significatifs. En effet, si l'audit légal, dans ses principes et ses modalités, est gouverné par un corpus de normes de référence, le Commissaire aux Comptes adapte sa mission aux besoins et à l'environnement des entités dont il certifie les comptes.

Sa mission débute par une phase de prise de connaissance générale de l'entité et d'identification des risques d'anomalies significatives dans les comptes. Pour cela, il prend connaissance du secteur d'activité, de la situation économique et financière de l'entité et apprécie les risques juridiques, fiscaux et liés à l'organisation générale.

- L'élaboration d'un plan d'audit

Le programme d'audit ou plan de mission décrit l'approche générale des travaux, qui comprend notamment :

- ✓ l'étendue, le calendrier et l'orientation des travaux ;
- ✓ le ou les seuils de signification retenus ;
- ✓ les lignes directrices nécessaires à la préparation du programme de travail.

Il doit être préparé par le Chef de Mission ou le Manager et doit être approuvé par le Commissaire aux Comptes chargé du dossier.

- Le programme de travail

Pour la norme ISA 300 « Planification d'une mission d'audit d'états financiers », l'auditeur doit développer un programme de travail pour la mission afin de réduire le risque d'audit à un niveau faible acceptable.

Selon la Norme d'exercice professionnel 300 « Planification de la mission », le programme de travail définit la nature et l'étendue des diligences estimées nécessaires, au cours de l'exercice, à la mise en oeuvre du plan de mission, compte tenu des prescriptions légales; il indique le nombre d'heures de travail affecté à l'accomplissement de ces diligences et les honoraires correspondants.

1.2.2 La phase d'étude et d'évaluation préliminaire du contrôle interne

Selon ROBERT et MAIRESSE (2007 :411), l'intérim est formalisé dans un document appelé note d'orientation générale ou memorandum d'approche. Et ce document est mis à la disposition de l'ensemble des collaborateurs et vise à formaliser la prise de connaissance générale, les zones de risques identifiées, les cycles principaux et secondaires.

- Identification des zones de risques

Cette analyse permet à l'auditeur d'appréhender les risques généraux liés à :

- ✓ l'activité et le secteur dans lequel opère l'entreprise;
- ✓ la réglementation en vigueur ;
- ✓ son évolution ;
- ✓ son rythme de croissance et celui du secteur ;
- ✓ son organigramme ;
- ✓ le système d'information
- ✓ etc.

Après avoir identifié les zones de risques, nous allons passer à la mission d'intérim qui consistera à l'évaluation du contrôle interne.

- L'évaluation du contrôle interne

Selon la norme ISA 200, le risque d'audit est le risque que l'auditeur exprime une opinion incorrecte du fait d'erreurs significatives contenues dans les états financiers. Il se subdivise en trois composantes : le risque inhérent, le risque lié au contrôle et le risque de non détection.

- ✓ Le risque inhérent : selon la norme ISA 200, il correspond à la possibilité qu'une assertion comporte une anomalie qui pourrait être significative, soit individuellement, soit cumulée avec d'autres anomalies, nonobstant les contrôles existants.
- ✓ Le risque lié au contrôle : selon la norme ISA 200, c'est le risque qu'une anomalie susceptible de survenir dans une assertion et pouvant présenter un caractère significatif soit individuellement, soit cumulée avec d'autres anomalies, ne soit ni prévenue, ni détectée et corrigée en temps voulu par le contrôle interne de l'entité.
- ✓ Le risque de non détection : selon la norme ISA 200, il s'agit du risque que les travaux mis en œuvre par l'auditeur ne détectent pas une erreur dans un solde de compte ou une catégorie de transaction alors que cette erreur isolée ou cumulée avec d'autres erreurs serait significative.

Selon la Compagnie Nationale des Commissaires aux Comptes (CNCC) de France, voici la démarche générale d'analyse du contrôle interne :

- Description du système

Selon LEJEUNE (2007 :104), différentes techniques permettent de décrire les procédures de contrôle interne. En effet, dans cette étape, l'auditeur peut transcrire les informations recueillies soit de façon manuscrite ou informatisée ou par diagramme. Pour la collecte des informations, l'auditeur doit s'entretenir avec les responsables des services, consulter le manuel des procédures de contrôle interne de l'entreprise (s'il en existe) et recueillir les travaux d'audits précédents.

- Confirmation de la compréhension du système

L'auditeur s'assure qu'il a bien compris le système en vérifiant la description qu'il en a reçu. Il met en oeuvre à cette fin des tests de conformité (ou tests de compréhension). Il consiste à :

- ✓ mettre en oeuvre un test de cheminement permettant de dérouler une procédure complète à partir d'une opération sélectionnée;
- ✓ réaliser des tests spécifiques sur des procédures particulières paraissant peu claires;
- ✓ opérer en présence des acteurs intéressés à la restitution de la description, en vue de recueillir leurs commentaires. Cette formule présente l'avantage de la simplicité et implique d'avantage les audités aux travaux de l'auditeur. Elle permet de surcroît, de garantir à l'auditeur qu'il n'a pas oublié un point important.

- Evaluation de la conception du système ou évaluation préliminaire du contrôle interne: Selon LEJEUNE (2007 :106), le commissaire aux comptes mettra en oeuvre des tests de procédures en vue d'apprécier l'efficacité des contrôles conçus et mis en oeuvre par l'entité pour prévenir, détecter ou corriger les anomalies significatives.

Ainsi, L'auditeur procède à une première évaluation du contrôle interne ; il le fait normalement sur la base du questionnaire et de la grille d'analyse. Il détermine à ce stade :

- ✓ les points forts théoriques du contrôle interne ;
- ✓ les points faibles du contrôle interne.

- Evaluation définitive du contrôle interne

A ce stade, l'auditeur est à même de faire la distinction entre les points forts et les points faibles ; l'ensemble de ces éléments lui fournit les bases de son évaluation définitive du contrôle interne qu'il porte dans un document de synthèse (ou le tableau d'évaluation du système).

- Confirmation de l'application des points forts du système

L'auditeur cherche à s'assurer que les points forts sont appliqués de manière permanente. Il met en oeuvre à cette fin ; des tests de permanence. Ce test est fait par sondages et se compose de deux types de contrôles :

- ✓ contrôles de prévention : ce sont des contrôles qui empêchent les erreurs de se produire ;

- ✓ contrôles de détection : ce sont des contrôles qui doivent permettre d'identifier et de corriger des erreurs qui se sont produites malgré les contrôles de prévention.

- Rapport d'évaluation du contrôle interne

Selon LEJEUNE (2007 :107), l'auditeur rédigera un rapport d'évaluation pour conclure sur l'évaluation du contrôle interne qui mettra en exergue :

- ✓ les constats effectués ;
- ✓ les forces et les faiblesses ;
- ✓ les risques ;
- ✓ les incidences sur les états financiers.

Ce rapport lui servira de base pour établir son programme de contrôle des comptes.

1.2.3 La phase de contrôle des comptes financiers

Selon LEJEUNE (2007 :119), le Commissaire aux Comptes décèle les zones de risques sur lesquelles il va intervenir à partir de l'évaluation du contrôle interne. Les comptes visés par ces zones de risques seront contrôlés.

L'examen des comptes consiste pour l'auditeur à obtenir des informations provenant de documents justificatifs ou de documents comptables corroborant d'autres sources d'informations pour aboutir à des conclusions sur lesquelles son opinion sera fondée.

Toujours selon LEJEUNE (2007 :121), les contrôles généralement utilisés sont les suivants :

- ✓ revue analytique : il s'agit de comparer des données de deux périodes différentes (en général les deux derniers exercices) afin d'en tirer les variations absolue et relative et d'analyser toutes les variations significatives. Les données comparées sont en général : les charges, les produits, les budgets...
- ✓ contrôle physique : il consiste en une validation par observation physique des éléments; généralement il se traduit par l'assistance aux inventaires physiques des immobilisations, stocks, caisses, effets en portefeuille.
- ✓ confirmation externe : il s'agit d'une procédure qui consiste à faire confirmer par un tiers en relation d'affaires avec la société directement au Commissaire aux Comptes, des informations ou soldes. La procédure, plus connue sous le nom de « circularisation des tiers », suit les étapes suivantes :

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

Les tiers à circulariser en général sont : banques, fournisseurs, clients, avocats, bailleurs de fonds, assureurs, administration fiscale, instituts sociaux.

A défaut de réponse de la part des tiers, ou lorsque les réponses ne sont pas suffisamment exploitables, des relances sont effectuées et au stade ultime des procédures alternatives doivent être effectuées.

- ✓ contrôle sur pièces : il s'agit du contrôle effectué sur la base de pièces probantes (factures, contrats...).

Une fois les procédures d'audit à utiliser définies, il convient de préciser le programme de travail d'audit pour chaque objet auditable. Il s'agit en fait du programme de travail (programme de contrôle représentant souvent une combinaison de plusieurs des contrôles décrits ci-haut) à appliquer pour chaque section auditable.

1.2.4 Les travaux de fin de mission et l'émission de rapport

Dans cette partie, nous verrons successivement les travaux de fin de mission et l'émission de rapport.

1.2.4.1 Les travaux de fin de mission

Selon LEJEUNE (2007 :123), les travaux de fin de mission précèdent l'émission des rapports finaux. Ces travaux interviennent à l'issue des travaux de contrôle sur les comptes. Ils sont essentiellement de nature juridique.

Ces travaux sont composés de :

- vérifications et informations spécifiques

Ces vérifications portent par exemple sur :

- ✓ le tableau d'activité et de résultats (qui recense les principaux résultats) et rapport semestriel;
- ✓ les conventions réglementées;
- ✓ les actions détenues par les administrateurs ou membres du conseil de surveillance;
- ✓ l'égalité entre les actionnaires;
- ✓ la prise de participation et de contrôle et identité des personnes détenant le capital;
- ✓ événements postérieurs

Selon LEJEUNE (2007 :138), dans le cadre de ses diligences et en vue de rechercher l'existence d'événements postérieurs, le Commissaire aux Comptes pourra s'informer de l'existence des événements suivants :

- ✓ perte de clients importants, dépôt de bilan, liquidation judiciaire de clients ; – conflits sociaux, arrêt de la production ; – ruptures d'approvisionnement ;
 - ✓ sinistres, litiges ou procès et leur dénouement éventuel pendant la période postérieure à la clôture ;
 - ✓ contrôle fiscal ou social, notification de redressements ;
 - ✓ suppression de concours financiers, mise en jeu de l'entité en qualité de caution.
- La continuité d'exploitation

Selon LEJEUNE (2007 :139), les comptes annuels doivent être établis par la direction d'une entité selon le principe de la continuité de l'exploitation. Le Commissaire aux Comptes doit s'assurer que les comptes annuels soumis à la certification ont bien été établis en application de ce principe.

Au cas où il apparaîtrait des incertitudes sur la continuité de l'exploitation, il conviendrait de les mentionner dans l'annexe comme cela est mentionné dans la norme ISA 570 relatif à la continuité de l'exploitation.

1.2.4.2 L'émission de rapport

Selon LEJEUNE (2007 :149), le rapport général sur les comptes annuels du commissaire aux comptes est un document de synthèse concernant sa mission de certification des comptes annuels dans lequel il relate l'accomplissement de sa mission.

Cependant, l'émission du rapport définitif est précédée par :

- La restitution aux dirigeants : elle permet d'informer de manière synthétique sur les résultats préliminaires des travaux d'audit et ensuite les conclusions. L'auditeur doit prendre en compte les observations des dirigeants.
- L'élaboration du rapport provisoire : le rapport doit prendre en compte les observations les plus importantes constatées afin d'être validées par l'audité.
- La réunion de clôture : la réunion de clôture permet d'examiner avec l'audité le rapport provisoire qui lui a été communiqué. Au cours de cet entretien, l'auditeur explique à l'audité tous les dysfonctionnements constatés lors des travaux afin qu'il en prenne connaissance et les confirme en apportant la preuve de leur existence réelle.

Ainsi après son rapport provisoire, le Commissaire aux Comptes donne son opinion dans le rapport définitif sur les comptes annuels qui peut être selon LEJEUNE (2007 :150) :

- Certification sans réserve : c'est une opinion émise lorsque l'audit des comptes mené par le commissaire aux comptes lui a permis d'obtenir l'assurance élevée, mais non absolue du fait des limites de l'audit, que les comptes pris dans leur ensemble ne comportent pas d'anomalies significatives.
- Certification avec réserves : cette situation peut avoir pour origine la limitation lorsque le commissaire aux comptes n'a pas pu mettre en œuvre toutes les procédures d'audit nécessaires ou le désaccord lorsqu'il a identifié au cours de son audit des comptes des anomalies significatives et que celles-ci n'ont pas été corrigées.

Le commissaire aux comptes formule une certification avec réserve lorsque les incidences sur les comptes sont clairement circonscrites ou lorsque la formulation d'une réserve est suffisante pour permettre à l'utilisateur des comptes de fonder son jugement en connaissance de cause.

- Refus de certification : il trouve les mêmes origines qu'une certification avec réserve (limitations ou désaccord) sauf que soit les incidences sur les comptes annuels des anomalies significatives ne peuvent être clairement circonscrites ou soit la formulation

d'une réserve n'est pas suffisante pour permettre à l'utilisateur des comptes de fonder son jugement en connaissance de cause.

Un refus de certification pour incertitudes peut également intervenir lorsque le commissaire aux comptes est dans l'impossibilité d'exprimer une opinion en raison de multiples incertitudes dont les incidences sur les comptes ne peuvent être clairement circonscrites.

Notons qu'un rapport de qualité doit contenir le sommaire, les objectifs, le champ d'application de l'audit, la méthodologie, les référentiels utilisés, les constats, les recommandations, l'opinion de l'auditeur et la synthèse qui reprend les points les plus significatifs, les réserves et les limitations.

CESAG - BIBLIOTHEQUE

CHAPITRE 2 : LE CONCEPT DE QUALITE LORS D'UNE MISSION DE COMMISSARIAT AUX COMPTES

Un échec d'audit n'est connu qu'en cas de difficultés ou de faillite de l'entreprise, car le processus d'audit est très complexe et les rapports d'audit sont tellement standardisés dans leurs contenus et dans leurs formulations qu'ils n'offrent que peu de possibilité de différenciation. C'est pourquoi dans ce chapitre, après avoir présenté les normes qualité d'audit, nous verrons les concepts de mesure de la qualité notamment à travers la compétence et l'indépendance de l'auditeur. Nous finirons avec les limites des concepts de la qualité.

2.1 Présentation des normes sur la qualité en audit

Nous présenterons dans cette section les normes ISQC 1 (International Standard On Quality Control) et ISA 220 (International standard on Auditing) et nous donnerons les composants de la norme ISA 220 qui reprend les principaux composants de la norme ISQC 1.

2.1.1 La norme ISQC 1 et la norme ISA 220

Dans cette partie nous présenterons successivement la norme ISQC 1 et la norme ISA 220.

2.1.1.1 La norme ISQC 1

La Norme ISQC 1 dispose expressément que : « Le cabinet doit mettre en place un système de contrôle qualité destiné à fournir au cabinet l'assurance raisonnable que ce dernier et son personnel se conforment aux normes professionnelles et aux obligations légales et réglementaires, et que les rapports émis par le cabinet ou les associés responsables des missions sont appropriés en la circonstance ».

Notons que le système de contrôle qualité a deux processus : le contrôle qualité et le suivi du contrôle qualité (monitoring).

C'est dans la distinction de ces deux (02) processus que l'on retrouve l'approche théorique de la qualité fondée sur la compétence (contrôle qualité) et l'indépendance (suivi du contrôle qualité).

2.1.1.2 La norme ISA 220

La norme ISA 220 « Contrôle Qualité Des Missions D'audit D'informations Financières Historiques » reprend les mêmes objectifs et les principes généraux de la norme ISQC 1. Cependant la norme ISA 220 met un accent en particulier sur l'audit financier.

2.1.2 Les composantes d'un système de contrôle qualité

Puisque nous ferons une mission d'audit financier, nous allons porter notre choix sur les composantes retenues par la norme ISA 220 qui reprend les principales composantes de la norme ISQC 1 :

- les responsabilités ;
- l'acceptation et le maintien de la relation client ;
- le personnel affecté à la mission ;
- la réalisation de la mission ;
- le suivi du système de contrôle qualité.

2.1.2.1 Rôle de l'associé responsable de la mission quant à la qualité de celle-ci

L'associé responsable de la mission doit s'assurer que les membres de l'équipe affectée à la mission ont satisfait aux règles d'éthique.

L'associé responsable de la mission doit aussi identifier des manquements aux règles d'indépendance concernant la mission d'audit que des mesures de sauvegarde ne peuvent éliminer ou réduire à un niveau acceptable. Dans ce cas, il procède à des consultations internes au sein du cabinet pour déterminer les mesures appropriées qu'il convient d'arrêter, celles-ci pouvant aller jusqu'à renoncer à l'activité ou à la situation qui crée ce manque d'indépendance, ou encore à démissionner du mandat.

2.1.2.2 Acceptation et maintien de la relation client et de missions d'audit ponctuelles

La décision d'acceptation et de maintien de la relation client et de missions d'audit ponctuelles prend en compte les facteurs suivants:

- l'intégrité des principaux détenteurs du capital, des dirigeants-clés et des personnes constituant le gouvernement d'entreprise ;
- la compétence pour effectuer la mission d'audit, la disponibilité et les ressources nécessaires de l'équipe affectée à celle-ci ; et
- la possibilité pour le cabinet et l'équipe affectée à la mission de respecter les règles d'éthique.

La décision concernant le maintien de la relation client prend en compte les problèmes importants qui se sont révélés au cours de l'audit ou des audits précédents, et leurs

implications dans le maintien de cette relation. Par exemple, un client peut avoir décidé de développer ses activités dans un domaine où le cabinet ne possède pas la compétence ou l'expertise nécessaire.

2.1.2.3 Personnel affecté à la mission

Les aptitudes appropriées et la compétence attendues de l'équipe affectée à la mission, dans son ensemble, comprennent les critères suivants:

- connaissance et expérience pratique de missions d'audit de nature et de complexité similaires acquises par une formation appropriée ou la participation à ces missions ;
- connaissance des normes professionnelles et des obligations légales et réglementaires ;
- niveau de connaissance technique approprié, y compris la connaissance en matière de technologie de l'information dans le domaine ;
- connaissance du secteur d'activité dans lequel le client exerce son activité ;
- capacité à exercer un jugement professionnel ;
- connaissance des politiques et des procédures de contrôle qualité du cabinet.

2.1.2.4 Réalisation de la mission

Selon la norme ISA 220, l'associé responsable de la mission doit prendre la responsabilité de la direction, de la supervision et de la réalisation de la mission d'audit, selon les normes professionnelles et les obligations légales et réglementaires, ainsi que d'un rapport d'audit approprié à émettre au regard des circonstances.

Préalablement à l'émission du rapport, l'associé responsable de la mission, à partir de la revue de la documentation d'audit et de discussions avec l'équipe affectée à la mission, doit s'assurer que des éléments probants suffisants et appropriés ont été recueillis pour fonder les conclusions tirées des travaux et étayer le rapport d'audit à émettre.

2.1.2.5 Suivi du système de contrôle qualité

La Norme ISQC 1 requiert d'un cabinet de définir et de mettre en place des politiques et des procédures destinées à obtenir l'assurance raisonnable que les politiques et les procédures relatives au système de contrôle qualité du cabinet sont pertinentes, adaptées, fonctionnent efficacement et qu'elles sont respectées au sein du cabinet. L'associé responsable de la mission examine l'information la plus récente diffusée au sein du cabinet ou, le cas échéant, par

d'autres cabinets membres du réseau, relatant les résultats du suivi du contrôle qualité. Il prend en compte:

- les insuffisances relatées dans cette information, lorsque celle-ci a une incidence sur la mission d'audit ;
- les mesures prises par le cabinet pour remédier à ces insuffisances si celles-ci sont suffisantes dans le contexte de la mission d'audit.

Une insuffisance relevée dans le système de contrôle qualité du cabinet ne signifie pas nécessairement qu'une mission d'audit ponctuelle n'a pas été réalisée selon les normes professionnelles et conformément aux obligations légales et réglementaires, ou que le rapport d'audit émis n'est pas approprié.

2.2 Les concepts de mesure de la qualité en audit (compétence et indépendance)

Dans cette partie, nous verrons la notion de compétence et d'indépendance ainsi que la qualité perçue de l'audit.

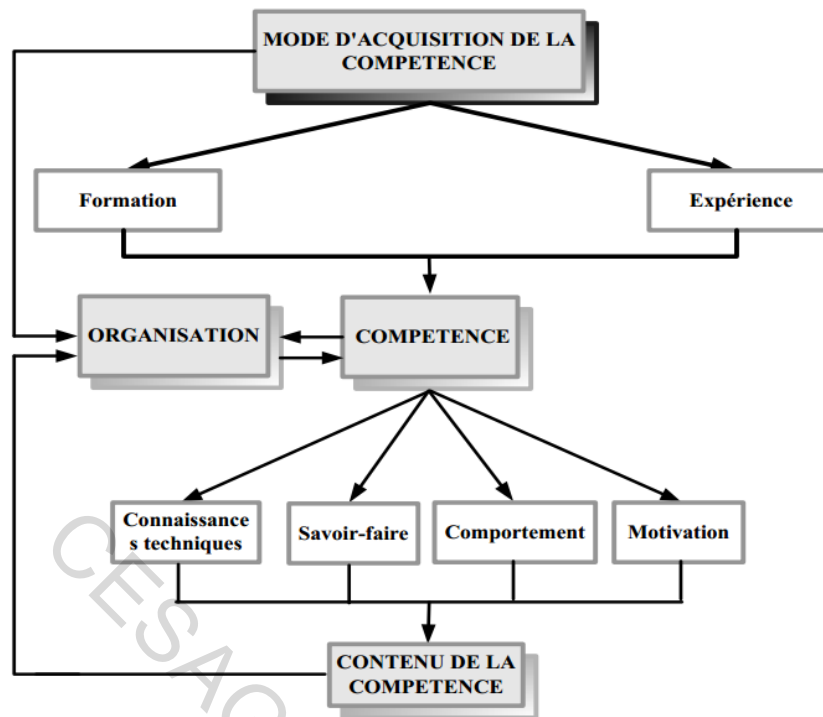
2.2.1 La notion de compétence et d'indépendance

Dans cette partie, nous verrons les notions de compétence et d'indépendance.

2.2.1.1 La compétence

La compétence d'audit est une caractéristique de la personne. Elle est l'association de connaissances techniques, savoir-faire, comportements et de motivations s'exerçant dans un contexte précis. Elle est le résultat d'un processus continu d'acquisition des savoirs à travers la formation et l'expérience. Elle se manifeste au moment de l'exercice de la mission d'audit, à partir de laquelle elle est validée. C'est donc l'entreprise qui la repère, l'évalue et la valide conformément à la figure ci-dessous.

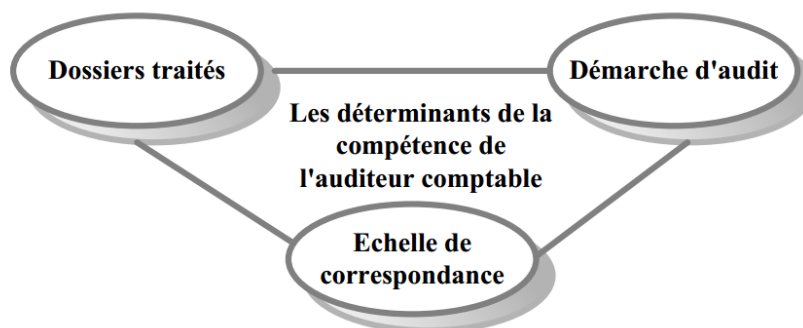
FIGURE 2 : CONCEPTUALISATION DE LA COMPETENCE



Source : AMMAR (2006 :17)

La compétence est intimement liée à trois variables caractérisant la profession d'audit. Il s'agit de la nature des dossiers traités, des caractéristiques de la démarche d'audit et de l'évaluation des collaborateurs.

FIGURE 3 : CARACTERISATION DE LA COMPETENCE SPECIFIQUE A L'AUDIT



Source : AMMAR (2006 :18)

2.2.1.2 L'indépendance de l'auditeur

L'indépendance permet à l'auditeur de rapporter les anomalies et erreurs qu'il a relevées durant l'audit (qualité de révélation), elle est ainsi un des deux déterminants de la qualité de l'audit. Mais elle peut également être considérée comme un critère explicatif de la qualité de l'audit. Elle est définie par LEE et STONE (1995, p. 1173) comme un état mental dans lequel l'auditeur n'est ni relié ou subordonné à l'influence et aux pressions de conflits d'intérêts; ou encore par PRAT dit HAURET (2003, p. 32) comme la capacité réelle de l'auditeur à s'assurer du respect des règles afin de donner une certification de qualité en révélant toute erreur, fraude, manipulation ou collusion des producteurs de l'information financière.

Selon RICHARD (2006), le concept de l'indépendance de l'auditeur doit être analysé en termes d'indépendance dans les faits et d'indépendance en apparence ou encore d'indépendance perçue. En effet, même si un auditeur est indépendant dans les faits, il se doit de faire la démonstration visible et compréhensible de cette indépendance. On oppose donc traditionnellement l'indépendance réelle qui porte sur la capacité de l'auditeur à révéler des anomalies à l'indépendance perçue qui porte sur le niveau d'indépendance tel qu'il apparaît aux acteurs et au public de l'audit.

Pour qualifier l'indépendance, il est également possible de solliciter un ensemble de critères recensés par PRAT dit HAURET (2003) dont la taille du cabinet, la réputation, la gouvernance, la rotation des auditeurs ou encore les honoraires d'audit.

L'indépendance est en elle-même un des deux déterminants de la qualité de l'audit, déterminants qui sont ensuite déclinés en critères explicatifs.

2.2.2 La qualité perçue de l'audit

Dans cette partie, nous verrons la compétence et l'indépendance organisationnelles, la compétence et l'indépendance individuelles et collectives, la compétence et l'indépendance systématiques et les autres critères.

2.2.2.1 La qualité de l'audit, la compétence et l'indépendance organisationnelles

La compétence et l'indépendance organisationnelles comprennent les critères explicatifs de la qualité en interne et les critères liés aux relations avec l'audit.

- **La compétence et l'indépendance organisationnelles en interne**

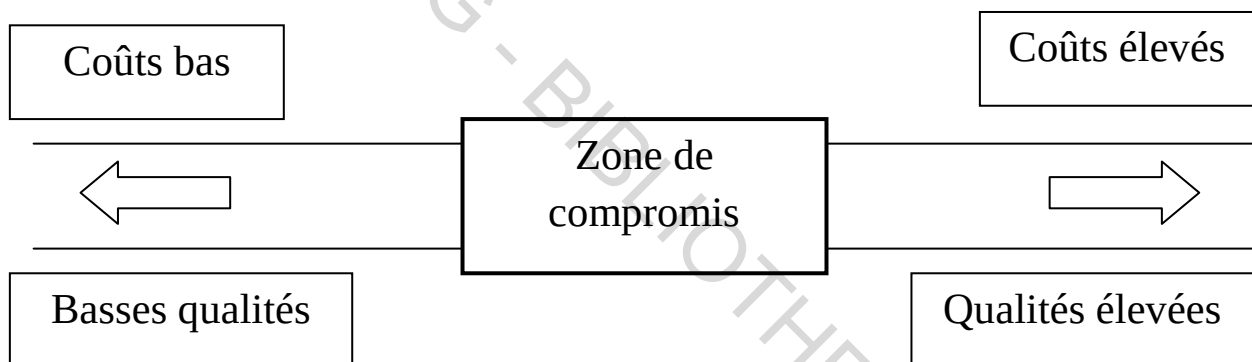
Quatre axes d'étude sont envisagés, correspondant à autant de facteurs explicatifs de la qualité de l'audit. Il s'agit :

- o du prix de l'audit en relation avec les coûts de l'audit ;
- o de la taille du cabinet d'audit ;
- o des efforts accordés à l'audit ;
- o et de l'organisation temporelle du cabinet.

✓ **Le coût de l'audit**

Le phénomène d'influence du coût sur la qualité de l'audit structure le contexte de l'audit de la façon suivante selon DIRSMITH et COVALESKI (1985 :149) :

FIGURE 4 : LA QUALITE ET LES COUTS DANS LE CONTEXTE DE L'AUDIT



Source : DIRSMITH et COVALESKI (1985 :150)

Il existe un dilemme coût-qualité qui peut avoir une influence sur la qualité de l'audit. Selon FRANCIS (2004 : 345), des coûts considérés comme bas n'impliquent pas nécessairement une mauvaise qualité de l'audit qui sera alors expliquée par d'autres critères. A l'inverse, il est possible de lier la baisse des coûts de l'audit à une diminution de la qualité de l'audit.

On relève ainsi un enjeu important de maîtrise des coûts pour l'audit commun à toute entreprise. La pertinence d'une méthode de collecte des données ou d'une information financière doit être mise en regard du coût de sa collecte et donc de sa participation à la qualité de l'audit.

Ce premier critère explicatif de la qualité de l'audit est incomplet lorsque l'analyse s'arrête à l'observation des coûts. En effet, il importe de considérer ce qu'implique une diminution des coûts avant de s'interroger sur son incidence sur la qualité de l'audit. Le critère explicatif relatif à l'organisation temporelle du cabinet d'audit développé dans cette partie répond à cette interrogation en mettant en avant des critères tels que la durée de l'audit par exemple.

✓ **Le critère de la taille du cabinet d'audit**

Selon DE ANGELO (1981 : 187), la taille serait une variable influant sur la qualité et plus spécifiquement sur l'indépendance de l'auditeur. Un grand cabinet n'envisage pas sa relation avec ses clients comme le ferait un petit cabinet. En effet, un grand cabinet est moins dépendant financièrement de ses clients mais il se doit de maintenir une bonne réputation externe ce qui peut l'amener à éviter de rapporter des erreurs ou irrégularités (qualité de révélation liée à l'indépendance).

Pour nuancer cette association entre taille du cabinet et qualité de l'audit, il semble plus approprié de considérer la taille du cabinet à l'échelle du service concerné et non à l'échelle du groupe dans le cas des grands cabinets internationaux pour ainsi mieux saisir les relations existantes avec la qualité accordée à l'audit (REYNOLDS et FRANCIS, 2000).

DEIS et GIROUX (1992) ont reposé l'hypothèse de corrélation entre la qualité de l'audit et la taille du cabinet mesurée cette fois en fonction du nombre de clients. L'hypothèse est validée mais la corrélation est négative. En effet, lorsque le nombre de clients augmente, la qualité de l'audit diminue. Cela s'explique en partie par la pression plus forte qu'exercent alors les clients sur le cabinet d'audit, ce qui peut inciter l'auditeur à ne pas rapporter toutes les erreurs ou irrégularités (qualité de révélation liée à l'indépendance).

✓ **Le critère des efforts accordés à l'audit**

L'étude de MOIZER (1997 : 61) met en avant un critère explicatif de la qualité de l'audit lié à la compétence et à l'indépendance, la quantité de travail exécuté. En effet selon FUERMAN (2004), dans l'objectif d'évaluer et modéliser qualitativement la qualité de l'audit, des recherches s'attachent à mesurer la corrélation entre le montant ou quantité de travail et la qualité de l'audit.

Le temps accordé à l'audit qui mesure l'effort accordé à l'audit est corrélé négativement avec la qualité, une augmentation significative du temps accordé à l'audit pouvant affecter la qualité. Il s'agit même ici d'une des corrélations les plus significatives observées parmi les critères explicatifs de qualité d'audit selon DEIS et GIROUX, (1992 : 462). Cette remarque peut paraître paradoxale (le temps pouvant être perçu comme étant au service de la qualité), il faut alors la mettre en parallèle avec le lien entre la qualité et l'indépendance de l'auditeur.

✓ **Le critère de l'organisation temporelle du cabinet d'audit**

L'organisation et plus particulièrement l'organisation d'un cabinet d'audit en référence à sa gestion du temps est un critère explicatif de la qualité de l'audit très développé dans la littérature permettant à la fois de développer la compétence et l'indépendance. Deux notions doivent alors être prises en considération, la durée d'exercice d'un auditeur et la rotation des auditeurs au sein des cabinets.

▪ **La durée du mandat d'un auditeur**

La durée d'exercice correspond au mandat d'un auditeur, c'est-à-dire sa durée d'exercice auprès d'un même client ou encore sa période d'occupation d'un poste.

Il existe trois courants dans la littérature à ce sujet :

- Le premier soutient que la durée du mandat ou d'exercice de l'auditeur est corrélée négativement avec la qualité de l'audit (KNAPP, 1991; JOHNSON et al., 2002; DEIS et GIROUX, 1992). La durée d'exercice influence directement l'indépendance de l'auditeur. Celui-ci étant de plus en plus proche de l'audité, il est par conséquent de plus en plus difficile pour lui de rester objectif ou de prendre suffisamment de distance pour repérer des anomalies dans les états financiers (qualité de détection). Une durée d'exercice élevée peut également induire la présence d'une certaine routine dans la préparation des programmes d'audit et des tests d'audit.
- Le deuxième courant de recherche à l'inverse, montre que la qualité de l'audit est plus élevée lorsque la durée d'exercice est considérée comme longue car les auditeurs bénéficient alors d'une courbe d'apprentissage selon DE ANGELO (1981 : 189). Un audit de longue durée permettra à l'auditeur de diminuer le risque de ne pas découvrir une erreur ou une irrégularité (qualité de détection liée à la compétence) bien que les risques d'audit ne puissent pas être réduits à zéro.

- Le troisième courant de recherche prétend qu'il n'est pas possible de démontrer une réelle corrélation entre la qualité de l'audit et la durée d'exercice (KNECHEL et VANSTRAELEN, 2007; CAREY et SIMNETT, 2006; MEYER et al., 2003).

Aucune évidence forte ne peut donc être observée concernant l'impact du critère de la durée du mandat d'un auditeur sur la qualité de l'audit, même si la majorité de la littérature réfute finalement qu'un mandat de longue durée diminue systématiquement la qualité de l'audit. KNECHEL et VANSTRAELEN (2007) expliquent en effet dans leur étude que les auditeurs ne sont pas moins indépendants et ne sont pas plus efficaces pour prédire les faillites d'entreprises en fonction du temps.

De toute façon quelle que soit la durée du mandat au sein d'une société, le Commissaire aux Comptes ou l'auditeur doit se conformer à la déontologie et sauvegarder son image.

- **Le critère de la rotation des auditeurs**

Selon BEN SAAD et LESAGE (2009 : 10), la rotation des auditeurs signifie que le ou les principaux associés signataires responsables de la vérification des comptes d'une entreprise doivent après une certaine période (durée du mandat) être tenus à l'écart du dossier pendant un certain délai (appelé délai de viduité). Durant ce délai, ils ne peuvent être désignés en qualité de signataire pour le compte du cabinet pour un même client.

L'utilisation récurrente de la rotation des auditeurs peut permettre de contrer le fait que les auditeurs deviennent « captifs » de l'audit sur la durée selon FRANCIS (2004 : 356). De plus, la rotation permet de fixer dès le début une période fixe d'exercice pour l'auditeur, ce qui lui procure un cadre pour maintenir ses objectifs et peut l'inciter à plus d'efficacité et le motiver selon ELITZUR et FALK (1996).

Les opposants à la rotation en audit, et plus particulièrement à la rotation des associés du cabinet d'audit, argumentent que les expertises spécifiques à un client ne peuvent être acquises en changeant d'associé et en étant diffusées d'équipe en équipe. CAMERAN et al. (2008) précise que la rotation volontaire augmente la qualité de l'audit alors que la rotation statutaire, c'est-à-dire institutionnalisée au sein du cabinet, n'a pas cet impact.

- **La compétence et l'indépendance organisationnelles en relation avec l'audité**

Trois (03) axes d'étude sont envisagés pour ce deuxième niveau d'étude des constituants de la qualité de l'audit organisationnel. Il s'agit des critères explicatifs du taux de litige, des caractéristiques du client et de la revue par les pairs.

- ✓ **Le critère du taux de litiges**

La qualité de l'audit peut être perçue non pas en termes de bon ou de mauvais audit mais plutôt en termes d'échec de l'audit. L'un des moyens les plus efficaces pour observer ce phénomène est de s'intéresser aux litiges concernant les auditeurs.

Le taux de litiges a été reconnu comme critère explicatif de la qualité de l'audit permettant également de juger de la qualité d'un cabinet d'audit selon SIMUNIC et STEIN (1987). L'objectif est d'évaluer le nombre de litiges pour ainsi faire une distinction en termes de qualité parmi les cabinets d'audit selon PALMROSE (1988 : 55).

Un litige intervient lorsque l'audité estime que l'auditeur a décelé et rapporté des erreurs et irrégularités qui n'en étaient pas (la qualité de détection et la qualité de révélation sont alors remises en cause).

Selon PALMROSE (1988), un auditeur avec un taux faible de litiges à son actif est souvent perçu comme disposant d'une meilleure qualité de détection et de révélation qu'un auditeur avec un important taux de litiges.

Par ailleurs, il peut être possible qu'un auditeur incompetent ait un faible taux de litige malgré l'existence de défaillances.

- ✓ **Le critère des caractéristiques de l'audité**

Selon KNAPP (1985), la taille de l'audité et sa santé financière sont alors des critères explicatifs potentiels de la qualité de l'audit.

La qualité de l'audit est en fait corrélée négativement avec la taille et la santé financière des audités, cela étant applicable tant au secteur privé qu'au secteur public selon DEIS et GIROUX (1992). Des clients financièrement sains sont moins susceptibles de présenter des erreurs ou des irrégularités dans leurs états financiers, l'auditeur se sent donc moins exposé au risque de ne pas détecter d'erreurs ou d'irrégularités ce qui peut se répercuter sur la qualité de détection (liée à la compétence).

De plus, selon sa taille, l'audité est à même de pouvoir dominer les conflits possibles avec l'auditeur et ainsi empêcher la dénonciation de certaines erreurs ou irrégularités, ce qui aura comme conséquence directe de réduire la qualité de révélation de l'audit (liée à l'indépendance). Pour autant, l'audit d'un client important et en bonne santé financière n'est pas forcément caractérisée par une mauvaise qualité de détection et de révélation.

✓ **Le critère de la pratique de la revue par les pairs**

La peer review ou revue par les pairs est « un audit de l'audit ». Des auditeurs externes au cabinet vont étudier la mission d'audit réalisée. Il s'agit de vérifier si les normes d'audit ont bien été respectées, si tous les moyens disponibles ont été mis en œuvre. La peer review se conclut avec l'émission d'un rapport qui vient confirmer, nuancer ou infirmer les conclusions du rapport d'audit. Cette pratique s'est institutionnalisée depuis la création en 2002 du PCAOB aux Etats-Unis (Public Company Accounting and Oversight Board).

Ce type de contrôle est devenu un critère de la qualité de l'audit puisqu'il agit comme une forme de garantie et représente ainsi un mode de contrôle permettant d'améliorer la qualité de l'audit perçue selon HILARY et LENNOX, (2005 :211).

Le contrôle des processus (dont fait partie la peer review) est en effet un mécanisme qui donne à l'audit une approche plus structurée permettant d'atteindre un meilleur seuil de qualité. La peer review est même qualifiée d'indicateur de qualité selon WOOTEN (2003).

On note également que ce type de contrôle présente quelques faiblesses. On retrouve en effet le même problème d'indépendance que pour la mission d'audit. Si les responsables de la revue sont influencés ou s'ils agissent dans l'intérêt principal du cabinet soumis à la peer review alors le bénéfice d'une telle démarche est nul.

2.2.2.2 La qualité de l'audit, la compétence et l'indépendance individuelles et collectives

Pour étudier la qualité au niveau individuel et collectif, nous allons tout d'abord présenter les critères explicatifs de la qualité ayant un impact négatif sur la qualité de l'audit puis les critères explicatifs ayant un impact positif.

- **Les critères explicatifs impactant négativement la qualité de l'audit**

Selon PIERCE et SWEENEY (2005 : 340), il existe en effet une forte relation entre la qualité de l'audit perçue et les comportements dysfonctionnels qui sont associés à des « non compétences » ou défauts de compétence.

Les typologies établies par MALONE et ROBERTS (1996 : 52) synthétisent les différents comportements qui peuvent être associés à des « non-compétences » susceptibles de réduire la qualité de l'audit :

- la réduction du temps de travail accordé à l'audit;
- la revue superficielle des documents soumis à examen;
- l'acceptation d'explications non recevables de la part des clients;
- l'échec dans l'établissement et l'administration d'un questionnaire.

Par ailleurs, selon OTLEY et PIERCE (1995), le leadership est une compétence essentielle pour la qualité de l'audit. En effet, selon le mode de leadership les seniors d'un cabinet d'audit sont plus ou moins susceptibles d'affecter la qualité de l'audit. Le leadership est de plus un bon moyen pour se prémunir contre les comportements réducteurs de qualité.

- **Les critères explicatifs impactant positivement la qualité de l'audit**

- ✓ **Le critère de l'indépendance**

L'indépendance permet à l'auditeur de rapporter les anomalies et erreurs qu'il a relevées durant l'audit (qualité de révélation), elle est ainsi un des deux déterminants de la qualité de l'audit. Mais elle peut également être considérée comme un critère explicatif de la qualité de l'audit. Elle est définie par LEE et STONE (1995 : 1173) comme un état mental dans lequel l'auditeur n'est ni relié ou subordonné à l'influence et aux pressions de conflits d'intérêts; ou encore par PRAT (2003 : 32) comme la capacité réelle de l'auditeur à s'assurer du respect des règles afin de donner une certification de qualité en révélant toute erreur, fraude, manipulation ou collusion des producteurs de l'information financière.

Toutes les normes et standards professionnels ont été élaborés afin de donner une image claire et communicable de l'indépendance de l'auditeur et afin d'éviter que l'auditeur ait à choisir entre l'émission d'une opinion sincère et la poursuite de la relation d'affaire.

✓ **Les critères de l'expertise, de la responsabilité et de l'efficacité**

Selon HERRBACH (2001 :70), on distingue des qualités techniques (expertise) et des comportements professionnels (responsabilité et efficacité).

Les qualités techniques utiles à un auditeur sont composées des connaissances particulières nécessaires pour réaliser un audit et sont corrélées positivement avec la qualité de l'audit. Selon BONNER et LEWIS (1990 : 5), les trois types de connaissances et expériences nécessaires à l'auditeur sont : les connaissances générales comme celles des normes comptables, les connaissances spécifiques des secteurs d'activités des clients et enfin des connaissances en gestion. Ces trois types de connaissances composent l'expertise de l'auditeur, en d'autres termes sa capacité à résoudre des problèmes en analysant et interprétant les données pour ainsi concourir à la qualité de l'audit. L'acquisition des connaissances techniques passe par des formations tout au long du parcours professionnel mais aussi par la capitalisation de l'expérience de l'auditeur.

Les comportements professionnels renvoient aux critères explicatifs de responsabilité et d'efficacité. La responsabilité est un critère complémentaire du critère d'indépendance. En effet, il ne suffit pas que toutes les conditions soient respectées (durée du mandat, aucun lien avec l'audit...) pour que l'auditeur soit totalement indépendant, cela dépend également de son attitude face à ses responsabilités. Son comportement face à des conflits d'intérêts avec le client ou même avec le cabinet d'audit va donc dépendre de sa capacité à prendre ses responsabilités et à assumer jusqu'au bout ses choix. L'efficacité est également un comportement professionnel qui se répercute sur la qualité de l'audit. Elle est associée à la capacité de l'auditeur à résister aux différentes pressions exercées sur lui par l'audité ou encore par le cabinet d'audit. Cette capacité va dépendre de son éthique professionnelle, de la vigueur et de la visibilité de ses actions, de l'interaction avec ses pairs ou encore de l'application des normes.

✓ **Les critères de l'intuition et de la confiance**

Selon PIERCE et SWEENEY (2005 : 370), l'intuition ou interprétation des auditeurs est un critère explicatif de la qualité de l'audit. En effet, selon ces auteurs, au-delà des méthodes d'audit et de la planification de l'audit, il ne faut pas sous estimer la capacité de flair et d'intuition des auditeurs qui peut permettre de découvrir une erreur ou une irrégularité dans un compte ou dans un service qui n'est pas inscrit au programme d'audit. Une bonne intuition

peut se révéler être un atout important pour la qualité de l'audit et plus spécifiquement la qualité de détection (liée aux compétences).

En effet, le pouvoir de l'auditeur et sa capacité à résister aux pressions et à obtenir une meilleure qualité augmentent lorsqu'il donne plus d'importance à son intuition et son interprétation.

La perception et l'interprétation des auditeurs sont ensuite liées à la confiance et à la recherche d'intérêt personnel qui jouent conjointement un rôle sur la qualité de l'audit selon RICHARD et REIX, (2002 : 151). Cette confiance se retrouve au sein de la relation auditeur-audit et son évolution est fondée sur la réputation de l'auditeur et son empathie. La relation auditeur-audit est très importante puisqu'elle va agir à la fois sur les compétences, la qualité des relations professionnelles et l'indépendance de l'auditeur. Par ailleurs, l'auditeur devient plus compétent lorsque la qualité de la relation professionnelle est à son optimum et lorsque la relation auditeur-audit est égalitaire et donc caractérisée par la confiance.

2.2.2.3 La qualité de l'audit et la compétence et l'indépendance systématiques

L'étude au niveau systémique des compétences et indépendance consiste à utiliser des modèles multidimensionnels qui présentent les critères explicatifs susceptibles de se situer à la fois au niveau organisationnel et au niveau individuel et collectif.

Les modèles systémiques sont nombreux dans la littérature de la qualité de l'audit et ils présentent tous une approche globale même s'ils insistent sur des points différents.

2.2.2.4 La qualité de l'audit et les autres critères

- **Le critère de la réputation du cabinet d'audit**

PIOT (2001) distingue trois dimensions de la réputation d'un cabinet : les « Big Four », les cabinets nationaux et les cabinets locaux. On distingue également la notion de « marque » du cabinet qui devient alors un conducteur de la qualité. Cette approche est très similaire à l'utilisation de la variable du nombre de clients qui peut être une variable utilisée pour mesurer la réputation du cabinet d'audit. Ce critère de réputation ne peut être sollicité que pour le secteur privé où il existe une véritable compétition entre cabinets, une pression

Le Contrôle Qualité lors d'une mission d'audit légal : cas du Cabinet Mamina CAMARA SENEGAL

concurrentielle. Dans le secteur public, la question du choix du cabinet d'audit ou du client n'intervient pas car la mission d'audit est fixée selon un processus législatif ou réglementaire.

- **Le critère des honoraires d'audit**

Le critère explicatif des honoraires dans la qualité d'audit fait référence à l'existence d'une concurrence. Une pression concurrentielle fait en effet baisser les prix des cabinets d'audit et cela peut se ressentir sur la qualité en raison d'une diminution de la motivation et l'abandon de certains points délicats de la mission qui pourraient créer un litige et donc la perte d'un client. DE ANGELO (1981), démontre ensuite que la baisse des honoraires d'audit n'influence pas la qualité de l'audit. Selon lui toujours, il existe en fait un niveau minimum de qualité qui ne peut être diminué en fonction de la baisse des honoraires d'audit.

Par ailleurs, nous ne sommes pas à l'abri du risque que l'auditeur soit tenté de faire des économies de temps sur toutes ses démarches d'audit à cause de la baisse des honoraires non surveillée dans le but d'attirer les clients.

2.3 Les limites des concepts de la qualité d'audit

Nous allons voir les limites des concepts de la qualité d'audit notamment le risque d'antisélection et celui de complaisance envers les dirigeants.

2.3.1 Le risque d'antisélection

La sélection adverse ou antisélection se manifeste par la difficulté pour le client d'appréhender :

- le niveau de compétence et d'expérience des fournisseurs ;
- l'adéquation du produit ou des compétences du fournisseur à ses besoins ;
- le contenu et la qualité effective du produit ou du service.

L'auditeur peut intentionnellement surévaluer la quantité et la qualité de ses prestations simplement dans le but d'obtenir un mandat ou bénéficier d'honoraires élevés. Il peut aussi fournir des informations techniques et humaines dont il ne dispose tout simplement pas. Ainsi, il peut ne pas respecter les termes de son contrat dans l'exécution de sa mission en ce qui concerne la composition et la compétence technique de l'équipe qui fera l'audit en

Le Contrôle Qualité lors d'une mission d'audit légal : cas du Cabinet Mamina CAMARA SENEGAL

limitant par exemple le nombre d'intervenants et le nombre d'interventions. Toutes ses démarches relèvent du risque d'antisélection.

2.3.2 Le risque de complaisance

Le Commissaire aux Comptes est en principe nommé pour un mandat par les actionnaires de l'entreprise sur proposition dès fois des dirigeants d'entreprise. Cette situation peut lui conférer dans certaines situations une position charnière entre ces deux intérêts. En effet, les actionnaires cherchant à obtenir des états financiers fiables et les dirigeants cherchant à avoir un bilan positif, le Commissaire aux Comptes subit des pressions qui peuvent réduire son indépendance dans la formulation de son rapport. Il peut être tenté sous le poids de la pression de percevoir des honoraires plus élevés et pour obtenir la reconduction de son contrat, de dissimuler des faits frauduleux découverts au cours de la mission passibles de sanctions pénales et donner une certification sans réserve alors que les comptes ne sont ni fidèles, ni sincères.

2.4 Les conséquences du non respect des normes qualité

Les conséquences du non respect des normes qualité peuvent être:

- Le non respect des normes peut entraîner l'auditeur à dissimuler des omissions intentionnelles ou des actes frauduleux pouvant avoir une incidence sensible sur les comptes, les résultats de contrôles de la légalité et de la régularité ou sur son opinion relative la bonne gestion financière.
- Le non respect des normes qualité retire la notion de qualité au rapport fourni par l'auditeur lors de sa mission d'audit et laisse planer un doute sur la fiabilité du résultat des comptes audités. Il peut entraîner la nécessité d'organiser une nouvelle mission d'audit pouvant occasionner des dépenses supplémentaires aux frais des actionnaires.
- Le non respect des normes qualité peut déboucher sur le discrédit du cabinet en charge et ternir son image de marque avec le risque probable de perdre le client. Les conséquences peuvent conduire à la perte d'une importante clientèle pour déboucher sur la faillite du cabinet.
- Le non respect des normes peut pousser l'auditeur, dans une organisation de sa mission à éviter de mesurer avec le sérieux qui s'impose les risques liés aux erreurs et aux irrégularités telles que la fraude.

Notons qu'une opinion favorable accordée dans un cas de non respect des normes engage la responsabilité de l'auditeur.

Dans ce chapitre, nous avons présenté les normes sur la qualité en audit notamment la norme ISCQ1 et la norme ISA 220 avec leurs composants respectifs ainsi que les concepts de mesure de la qualité en audit que sont la compétence et l'indépendance. Ensuite, nous avons décrit la qualité perçue de l'audit à travers la compétence et l'indépendance organisationnelles, la compétence et l'indépendance individuelles et collectives, la compétence et l'indépendance systématiques et avec les autres critères. Enfin, nous avons vu les limites des concepts de la qualité d'audit (surtout avec le risque d'antisélection et avec le risque de complaisance) et les conséquences du non respect des normes qualité.

CESAG - BIBLIOTHEQUE

CHAPITRE 3 : METHODOLOGIE DE L'ETUDE

Pour mener à bien notre étude, nous avons choisi d'utiliser la méthodologie suivante :

- Explication de la prise de connaissance de l'entreprise ;
- Description de la phase pratique de la mission en précisant la démarche qualité proposée par les normes ISA pour chaque phase lors de la mission ;
- Procéder à une étude critique en dégagant des recommandations.

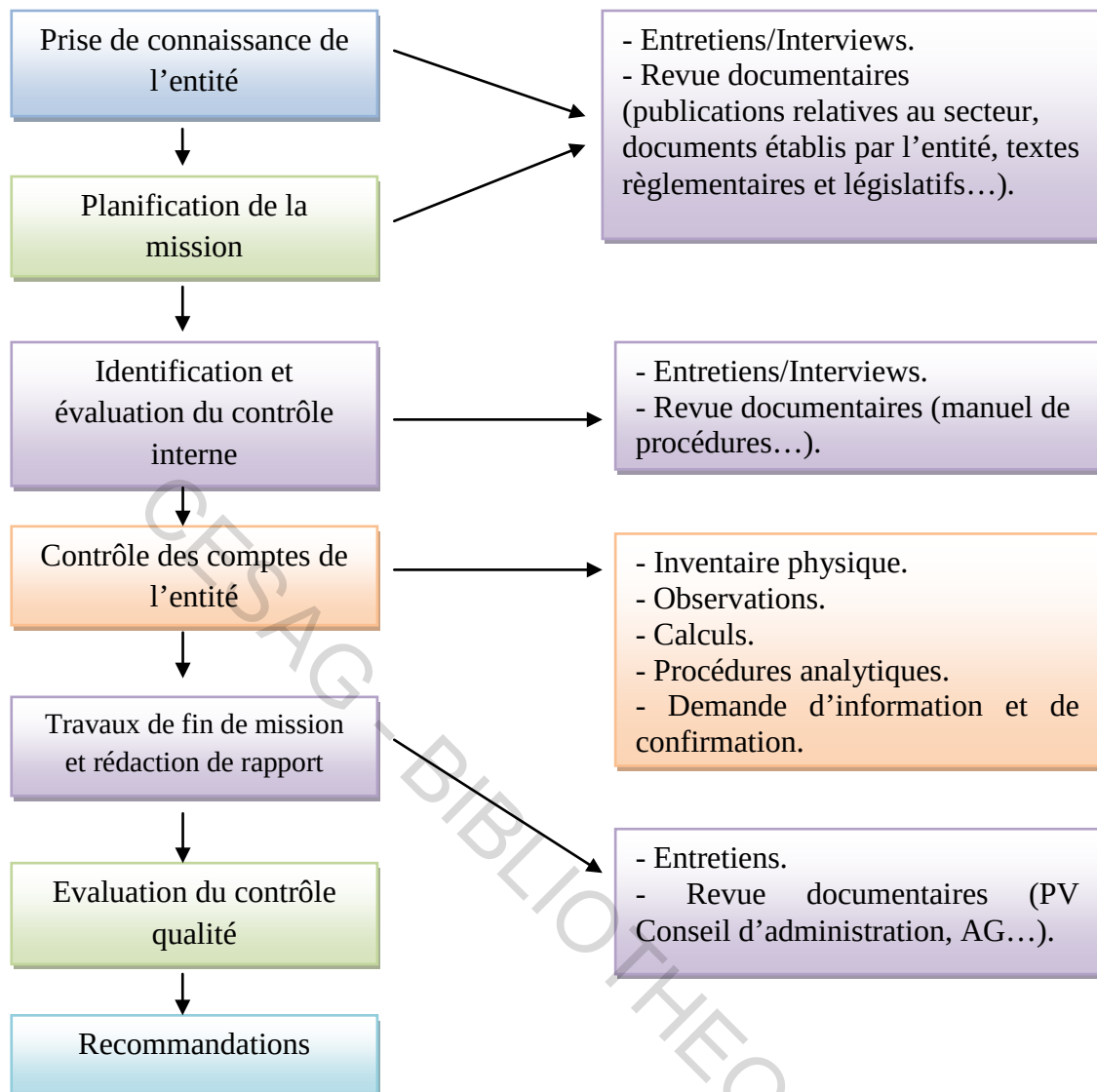
3.1 Modèle d'analyse

Notre modèle d'analyse sera présenté sous forme schématique que nous commenterons ensuite.

CESAG - BIBLIOTHEQUE

3.1.1 Le schéma du modèle d'analyse

FIGURE 5 : LE MODELE D'ANALYSE



Source : nous même

3.1.2 Commentaire du schéma

Notre étude sur le contrôle qualité lors d'une mission de commissariat aux comptes sera basée sur l'application des procédures développées au cours de l'exécution de la mission de contrôle des comptes à la société X.

Comme l'indique le schéma ci-dessus, nous avons choisi de suivre la méthodologie du cabinet en ce qui concerne une mission d'audit légal à savoir :

- Prise de connaissance de l'entité ;
- planification de la mission ;
- identification et évaluation du contrôle interne ;
- contrôle des comptes ;
- travaux de fin de mission et rédaction de rapport.

Ensuite, nous allons faire une évaluation du contrôle qualité avant de terminer par les recommandations.

3.2 Méthode de collecte de données

Il s'agira dans cette partie de présenter les différents outils et techniques de collectes de données que nous allons utiliser dans notre étude.

3.2.1 L'entretien/Interview

L'entretien individuel est une technique de recueil de l'information qui se déroule dans une relation de face-à-face entre l'évaluateur et la personne enquêtée.

L'interview avec le Commissaire aux Comptes avant le démarrage de la mission nous a permis de retracer l'historique de sa relation avec le client de la proposition de mandat jusqu'à son acceptation.

L'entretien nous a servi lors de la phase de prise de connaissance de l'entité, de la planification de la mission, de l'identification et d'évaluation du contrôle interne et lors de la phase de travaux de fin de mission et rédaction de rapport.

Nous avons aussi fait des entretiens afin de savoir comment le cabinet procède à son contrôle qualité après les missions d'audit.

3.2.2 La documentation

La revue documentaire est une phase primordiale de l'audit et permet de se préparer efficacement pour aller à l'essentiel lors de l'audit.

Nous avons pris connaissance avec les documents du cabinet comme le manuel de la démarche d'audit du cabinet, le manuel de procédures de la société auditée, les publications relatives au secteur, les textes règlementaires et législatifs, les différents procès verbaux.

Nous avons aussi lu le dossier permanent de l'entreprise pour mieux connaître ses activités, son organisation, ses régime fiscal et social... Cette revue nous a permis de relever les informations sur les missions précédentes et sur les travaux préparatoires de la mission à réaliser.

3.2.3 L'observation

C'est la technique la plus usuelle de recueil et d'analyse des données verbales et non verbales. Elle permet un travail sur le comportement manifeste plutôt que sur des déclarations de comportement.

Nous avons fait une observation participante lors de la mission de commissariat aux comptes qui a été effectuée au sein de la société X. Cette observation nous a permis de savoir si l'entreprise respectait les normes professionnelles sur le terrain.

Dans ce chapitre, nous avons vu le modèle d'analyse de notre étude. Nous avons fait le schéma du modèle d'analyse et nous avons commenté ce schéma. Enfin nous avons présenté les différents outils de collecte de données.

Dans la première partie de notre mémoire, nous avons présenté un support pour la politique de contrôle qualité dans les cabinets. Il peut aider les cabinets d'audit à assurer une meilleur prise en compte des normes d'audit et des critères explicatifs théoriques de la qualité de l'audit. Il s'inscrit directement dans le processus de mise en place du contrôle qualité.

**DEUXIEME PARTIE : CADRE PRATIQUE
DU CONTRÔLE QUALITE AU CABINET
MAMINA CAMARA LORS D'UNE MISSION
D'AUDIT LEGAL**

Dans cette deuxième partie consacrée au cadre pratique de la prise en compte du contrôle qualité au Cabinet Mamina CAMARA, nous aurons trois chapitres.

Dans le premier chapitre, nous verrons la présentation du Cabinet Mamina CAMARA à travers son historique, ses activités et son organisation.

Dans le second chapitre, nous présenterons la société auditée ainsi que l'équipe d'audit. Nous rappellerons également les recommandations des normes internationales d'audit qualité sur le déroulement d'une mission d'audit.

Enfin, le dernier chapitre sera consacré à la formulation des recommandations au cabinet pour améliorer ses missions de commissariats aux comptes.

CESAG - BIBLIOTHEQUE

CHAPITRE 4 : PRESENTATION DU CABINET MAMINA CAMARA

Dans ce chapitre, nous présenterons le Cabinet Mamina CAMARA dans lequel nous avons effectué une mission de commissariat aux comptes dans une société de presse sénégalaise. Cette présentation comprendra l'historique du cabinet, ses activités et son organisation. Ensuite, nous présenterons la structure auditée.

4.1 Historique du Cabinet Mamina CAMARA

Le Cabinet Mamina CAMARA a été créé en Mars 1987 par Monsieur Mamina CAMARA qui en est par ailleurs le Directeur Général. Il fait partie des plus grands cabinets d'audit du Sénégal de par son expérience. En effet, il bénéficie d'une notoriété incontestée acquise à travers des appels d'offres ouverts d'organismes internationaux (la Banque Mondiale, l'USAID, l'Union Européenne, la Banque Africaine de Développement...), de grandes sociétés publiques et privées et de certains États africains. Le cabinet est constitué sous forme de société à responsabilité limitée.

4.2 Activités du cabinet Mamina CAMARA

Les domaines d'intervention du cabinet Mamina CAMARA sont larges. Les principaux services qu'offre le cabinet sont :

- ✓ Organisation.
- ✓ Audit financier.
- ✓ Audit des marchés publics.
- ✓ Audit opérationnel.
- ✓ Audit informatique.
- ✓ Audit social.
- ✓ Commissariat aux comptes.
- ✓ Assistance comptable.
- ✓ Fiscalité.
- ✓ Conseil en gestion et en contrôle de gestion.
- ✓ Ingénierie financière.
- ✓ Etudes, enquêtes et évaluations de programmes, projets, etc.
- ✓ Elaboration de plan stratégique.
- ✓ Formations (séminaires de 2 à 3 jours).

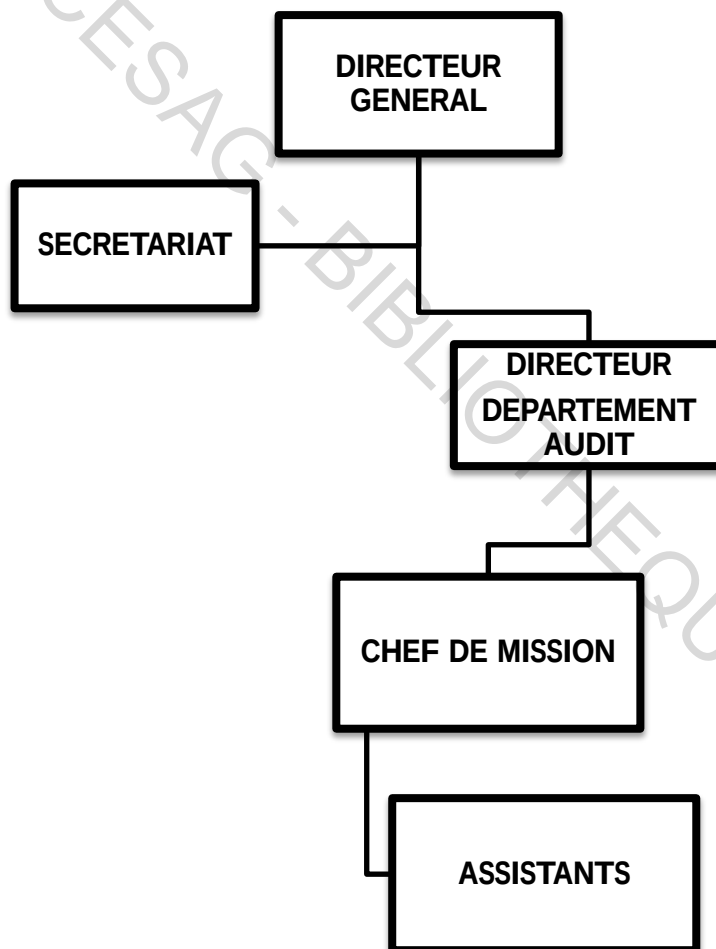
4.3 Organisation du Cabinet Mamina CAMARA

Le cabinet Mamina CAMARA est un cabinet administré par :

- ✓ un Directeur général ;
- ✓ son secrétariat composé de deux agents ;
- ✓ son personnel de 4 collaborateurs permanents et des consultants au besoin et à temps partiel en fonction des missions et de leur spécialité.

Par ailleurs, le cabinet dispose d'un seul département qui est le département d'audit.

FIGURE 6: ORGANISATION GENERALE DU CABINET MAMINA CAMARA



Source : nous même

En matière d'audit financier, le Cabinet Mamina CAMARA est plus spécialisé dans l'audit des sociétés nationales et des sociétés anonymes à participation publique majoritaire régies par la loi n° 90-07 du 26 juin 1990, son portefeuille clients est essentiellement constitué de sociétés du secteur parapublic. Il capitalise plus de vingt-cinq (25) ans d'expérience dans le commissariat aux comptes. Le stage dans ce cabinet nous a permis de connaître la pratique d'audit sur le terrain.

4.4 Présentation et organisation de la société auditée

Pour des raisons de confidentialité, nous présenterons seulement les activités de l'entreprise auditée que nous appellerons société X. Cette société de presse et de publication évolue dans le secteur de la presse écrite au Sénégal. Elle publie un quotidien et propose des services de publicité dans son journal et des abonnements à des entreprises et des particuliers. Elle emploie environ 150 personnes et son siège social se trouve à Dakar. La société X est une société anonyme au capital social de 27.400.000 F CFA. Elle publie 18.500 exemplaires par jour pour tout le territoire et 300 éditions par année. Elle a une filiale (SARL) qu'elle détient à 100%. C'est cette dernière qui est chargée de l'impression des journaux. La société X a des agences dans cinq régions du Sénégal (Saint-Louis, Thiès, Louga, Kaolack) et une agence à Dakar.

L'organigramme de la société auditée est disponible en annexe 1.

Dans ce chapitre, nous avons vu l'historique du Cabinet Mamina CAMARA, les activités du cabinet, son organisation et nous avons aussi fait la présentation de l'entreprise auditée. Le chapitre suivant sera consacré à la démarche qualité lors d'une mission commissariat aux comptes.

CHAPITRE 5 : DEMARCHE QUALITE LORS D'UNE MISSION DE COMMISSARIAT AUX COMPTES DU CABINET MAMINA CAMARA

Dans ce chapitre, nous allons présenter la composition de l'équipe d'audit avant d'expliquer le déroulement de la mission d'audit présentant les travaux effectués avant de rappeler les préconisations des normes internationales d'audit et de qualité pour réussir un audit de qualité.

5.1 L'équipe de la mission de commissariat aux comptes

Dans cette partie, nous présenterons l'équipe d'audit ainsi que l'aspect qualité de l'équipe d'audit.

5.1.1 Présentation de l'équipe

L'équipe de cette mission de commissariat aux comptes était composée d'un Chef de Mission et de quatre (04) assistants dont trois (03) stagiaires.

Le Chef de Mission, a en charge la conduite et la supervision de l'équipe d'audit. En effet, il a veillé à la réussite de la mission tout en respectant les instructions du Commissaire aux Comptes. Pour cela, il a nommé un chef d'équipe à qui il a délégué certaines responsabilités. Cependant, son travail a essentiellement porté sur la communication des lignes directrices et la vérification des travaux des assistants afin de s'assurer du respect du programme de travail. Il revient par ailleurs au Chef de Mission de rédiger le rapport.

Le chef d'équipe avait comme responsabilité la supervision des trois (03) assistants dans l'exécution des travaux d'audit. Il veillait aussi à expliquer aux assistants stagiaires certains travaux au cas où ces derniers avaient du mal à comprendre.

Les travaux effectués par les assistants - stagiaires ont porté essentiellement sur la revue des procédures et sur le contrôle des comptes. Ces contrôles se font faits par cycle et chaque assistant dont le chef d'équipe y compris avait un ou deux cycles à contrôler sous la supervision du chef d'équipe en premier lieu et du Chef de Mission ensuite.

Toutes les observations et recommandations ont été inscrites dans des feuilles de travail que les assistants mettaient dans un dossier de travail. Ce dossier de travail permettait au Chef de Mission ainsi qu'au Commissaire aux Comptes de s'assurer que le travail a été correctement effectué.

5.1.2 Aspect qualité de l'équipe de mission

Pour améliorer l'équipe d'audit, le cabinet doit se référer aux normes ISA 220 et ISQC 1 qui préconisent une démarche permettant de disposer d'une équipe de qualité.

Rappelons que le nombre d'intervenants peut varier selon la taille de l'entreprise et l'importance des travaux d'audit. Ainsi, pour décider de la taille et de la composition de l'équipe d'audit, nous devons tenir compte :

- des objectifs de l'audit ;
- des exigences en matière de compétences ;
- de la nécessité de préserver l'indépendance ;
- de la capacité des membres de l'équipe d'audit.

Notons pour exemple qu'une mission d'audit peu avoir la composition ci-après :

TABLEAU 1 : COMPOSITION EQUIPE D'AUDIT

Postes	Responsabilités/Tâches
Associé	Responsabilité d'ensemble Planification Contrôle qualité Signature des rapports
Manager	Coordination Elaboration des rapports
Auditeurs	Evaluation des procédures Contrôle des comptes
Expert externe en droit, fiscalité, informatique... (éventuellement)	Evaluation des procédures dans un domaine particulier
Assistants	Contrôle des comptes
Reviewer	Revue indépendante des dossiers de travail

Source : nous même

5.2 Déroulement de la mission de commissariat aux comptes

Dans cette partie, nous verrons la planification de la mission de l'audit, la revue des procédures lors de la mission, le contrôle des comptes, les travaux de fin de mission et la rédaction du rapport.

5.2.1 La planification de la mission

Lors de la planification de la mission, nous verrons les tâches effectuées lors de la phase de planification et la démarche qualité de la phase de planification.

5.2.1.1 Tâches effectuées lors de la phase de planification

Le cabinet via le Chef de Mission a consacré avant le début de la mission quelques jours pour s'informer de la situation de l'entreprise, de son environnement économique comme réglementaire. Cette phase de planification de la mission lui a permis de prendre en compte toutes les modifications éventuelles afin d'adapter la planification au contexte nouveau.

Le Chef de Mission a rencontré les managers de la société X pour mettre à jour ses connaissances sur l'entreprise. Il a notamment vérifié l'organisation, les notes de services et les directives pour s'assurer qu'il n'y a pas eu de modifications.

Après la collecte de ces informations, le Commissaire aux Comptes a fixé un budget d'audit et le Chef de Mission a composé une équipe dans ce sens.

5.2.1.2 Démarche qualité de la phase de planification

Selon la Norme ISA 300 « Planification d'une mission d'audit d'états financiers », l'auditeur doit planifier l'audit afin que la mission soit réalisée de manière efficace.

Planifier un audit selon la norme ISA 300 implique d'établir un plan de mission décrivant la stratégie générale d'audit adoptée pour la mission et de développer un programme de travail dans le but de réduire le risque d'audit à un niveau faible acceptable. La planification demande la participation de l'associé responsable de la mission et des autres membres clés de l'équipe affectée à la mission afin de bénéficier de leur expérience et de leur apport personnel pour rendre le processus de planification plus efficace et plus efficient.

Ainsi, la Norme ISA 300 propose des travaux préliminaires à la planification de la mission.

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

- ✓ mettre en oeuvre des procédures concernant le maintien de la relation client et de la mission d'audit individuelle précisées par la Norme ISA 220 « Contrôle qualité des missions d'audit d'informations financières historiques » ;
- ✓ évaluer le respect des règles d'éthique, y compris celles relatives à l'indépendance conformément à la Norme ISA 220 ;
- ✓ s'assurer qu'il a connaissance des termes de la mission.

L'auditeur doit établir un plan de mission décrivant la stratégie globale adoptée. Le plan de mission fixe l'étendue, le calendrier et la démarche d'audit, et donne des lignes directrices pour la préparation d'un programme de travail plus détaillé. L'établissement du plan de mission de qualité implique :

- ✓ de déterminer les caractéristiques de la mission qui définissent son étendue, telles que: le référentiel comptable suivi, les règles spécifiques de présentation des états financiers requises dans le secteur d'activité concerné et la localisation des composants de l'entité ;
- ✓ de s'assurer des objectifs de la mission en terme de rapport à émettre afin de planifier un calendrier pour effectuer les travaux ainsi que la nature des communications demandées ;
- ✓ de prendre en compte les facteurs importants qui détermineront les aspects qui feront l'objet d'une attention toute particulière de l'équipe affectée à la mission ;
- ✓ prendre également en compte le résultat de ses travaux préliminaires lorsque c'est possible, l'expérience acquise sur d'autres missions réalisées pour l'entité.

5.2.2 La revue des procédures

Dans cette partie, nous verrons les tâches effectuées lors de la phase de revue des procédures et la démarche qualité de la phase de revue des procédures.

5.2.2.1 Tâches effectuées lors de la phase de revue des procédures

Le Chef de Mission une fois sur place, a présenté son équipe et rappelé les termes de la lettre de mission en insistant sur la responsabilité de la direction de la société X en ce qui concerne la préparation des comptes, la nécessité de l'accès sans restriction à tous les documents dont nous aurons besoin durant la mission.

Ensuite durant cette phase, les assistants ont eu des entretiens avec les responsables des différents départements de la société X pour comprendre leurs missions, leur organisation, leur effectif, leurs moyens logistiques, leurs documents de travail, et leurs tâches.

Toutes les interviews effectuées durant cet intérim ont été mentionnées sur des feuilles spéciales classées dans le dossier de travail.

Ainsi, les postes suivants ont été vérifiés :

- Achats et dépenses.
- Gestion des Stocks et Logistiques.
- Facturation Clients/Revenus.
- Recouvrement.
- Trésorerie.
- Contrôle De Gestion.
- Comptabilité.
- Impôts, Taxes et Versements Assimilés.
- Paie – Personnel.

Les principaux contrôles sur ces postes sont en annexe. La revue des procédures utilisées par le cabinet a permis de cerner les risques d'erreurs significatives. Toutefois, il reste quelques points que seule la revue qualité peut dévoiler.

5.2.2.2 Démarche qualité de la phase de revue des procédures

Selon la Norme ISA 315 « Connaissance de l'entité et de son environnement et évaluation du risque d'anomalies significatives », l'auditeur doit acquérir une connaissance de l'entité et de son environnement, y compris de son contrôle interne, qui soit suffisante pour lui permettre d'identifier et d'évaluer le risque que les états financiers contiennent des anomalies significatives, que celles-ci résultent de fraudes ou d'erreurs, et de concevoir et de mettre en oeuvre des procédures d'audit complémentaires.

Ainsi, l'auditeur doit concevoir des questionnaires de contrôle interne pour évaluer le système de contrôle interne mis en place par l'entité.

L'évaluation des risques et l'appréciation du système de contrôle interne permettront de :

- ✓ identifier les types d'anomalies significatives potentielles susceptibles de se produire dans les états financiers ;

- ✓ prendre en considération les facteurs qui aggravent le risque d'anomalies significatives ;
- ✓ élaborer des procédures d'audit appropriées.

5.2.3 Le contrôle des comptes

Dans cette partie, nous verrons les travaux effectués lors de la phase de contrôle des comptes ainsi que la démarche qualité lors de cette phase.

5.2.3.1 Travaux effectués lors de la phase de contrôle des comptes

Après avoir évalué le système de contrôle interne mis en place par la société X, nous avons effectué le contrôle des comptes. Avant cela, nous avons créé le dossier de travail de la société X. Le plan de référencement de l'audit des états financiers de la société X est en annexe 3.

Le contrôle des comptes a porté sur :

- les éléments composant l'actif
 - ✓ les immobilisations ;
 - ✓ les stocks ;
 - ✓ les créances ;
 - ✓ les disponibilités.
- Les éléments du passif
 - ✓ les capitaux propres ;
 - ✓ les provisions pour risques et charges ;
 - ✓ les dettes financières ;
 - ✓ les fournisseurs et comptes rattachés ;
 - ✓ les dettes fiscales et sociales.
- Produits ;
- Charges.

Le détail du programme de contrôle des comptes est en annexe 4.

5.2.3.2 Démarche qualité de la phase de contrôle des comptes

Le contrôle des comptes réalisé par l'auditeur doit inclure les procédures d'audit suivantes relatives au processus d'établissement des états financiers :

- ✓ un rapprochement des états financiers avec la comptabilité générale ;
- ✓ l'examen des écritures comptables significatives et des autres ajustements enregistrés en fin d'exercice lors d'établissement des états financiers.

Le Chef de Mission dans le cadre de la supervision des équipes doit vérifier cet aspect.

Par ailleurs, le contrôle des comptes s'effectue en deux temps :

- ✓ contrôle de la tenue des comptes ;
- ✓ examen des documents de synthèse.

L'objectif est de s'assurer que les principes comptables fondamentaux sont respectés. Parmi ces procédures de vérification, il faut un examen analytique, en effectuant des contrôles notamment à travers les différentes techniques d'audit.

5.2.4 Les travaux de fins d'exercice

Dans cette partie, nous verrons les tâches effectuées lors de travaux de fins d'exercice ainsi que la démarche qualité de cette phase.

5.2.4.1 Tâches effectuées lors de la phase de travaux de fins d'exercice

Les travaux de fins de mission annoncent la fin de la mission de commissariat aux comptes et consistent à préparer le rapport. Ce travail se fait sur la base des feuilles de travail et autres éléments probants consignés dans le dossier de travail de l'exercice et qui ont été validés par le Chef de Mission et la direction de la société X.

En effet, c'est sur la base des commentaires établis après contrôle des comptes que le Chef de Mission et les assistants donnent des conclusions et des recommandations. Ainsi, des tableaux sont établis sur la base des états financiers de cette période et pour chacun un commentaire est fait.

Le Commissaire aux Comptes a participé à cette phase de revue des travaux. Il a vérifié la cohérence des comptes avec les diverses informations obtenues. L'équipe d'audit s'est attardée sur toutes les opérations litigieuses afin de trouver une solution. Ensuite, elle a vérifié

que toutes les informations nécessaires à l'établissement du rapport annuel ont été prises en compte.

5.2.4.2 Démarche qualité de la phase des travaux de fins d'exercice

Selon la Norme ISA 230 « documentation d'audit », 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.

En effet, l'auditeur 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. Les dossiers de travail comprennent les raisonnements de l'auditeur sur toutes les questions importantes nécessitant l'exercice d'un jugement, ainsi que les conclusions qui en découlent.

Dans les domaines comprenant des points délicats de principe ou de jugement, les dossiers de travail consignent les faits pertinents connus de l'auditeur au moment où il fonde ses conclusions.

Les dossiers de travail comprennent :

- ✓ les informations recueillies lors de la prise de connaissance de l'entité et de son environnement, y compris de son contrôle interne;
- ✓ des informations sur le processus de planification, y compris les programmes de travail et les modifications dont ils ont fait l'objet ;
- ✓ des informations faisant apparaître que l'auditeur a pris en compte les travaux de l'audit interne et la conclusion de ces travaux ;
- ✓ des analyses de transactions et de soldes de comptes ;
- ✓ des analyses des tendances et des ratios importants ;
- ✓ des informations sur l'évaluation du risque d'anomalies significatives au niveau des états financiers et au niveau des assertions, ainsi que les risques identifiés ;
- ✓ des feuilles de travail consignant la nature, le calendrier et l'étendue des procédures d'audit effectuées en réponse aux risques identifiés au niveau des assertions et leurs résultats ;
- ✓ des indications faisant apparaître que les travaux accomplis par les collaborateurs ont été supervisés et revus ;

- ✓ l'identification du collaborateur qui a réalisé les procédures d'audit et la date à laquelle elles l'ont été ;
- ✓ le détail des procédures d'audit effectuées sur un composant de l'entité dont les états financiers sont audités par un autre auditeur ;
- ✓ la copie des correspondances avec les autres auditeurs, experts ou autres tiers ;
- ✓ la copie des lettres ou notes concernant les questions d'audit communiquées à, ou discutées avec, la direction ou les personnes constituant le gouvernement d'entreprise, y compris celles traitant des termes de la mission et des déficiences majeures de contrôle interne ;
- ✓ les lettres d'affirmation reçues de l'entité ;
- ✓ les conclusions auxquelles est parvenu l'auditeur sur les aspects significatifs de l'audit, comprenant la manière dont les exceptions ou les points inhabituels éventuellement mis en évidence par les procédures d'audit ont été résolus ou traités ;
- ✓ la copie des états financiers et du rapport d'audit.

La consignation de tous ces éléments dans le dossier de travail relèvera du jugement professionnel de l'auditeur.

5.2.5 Rédaction de rapport

Dans cette partie, nous ferons la description ainsi que le contenu que doit avoir un rapport et nous présenterons la démarche qualité pour la rédaction du rapport.

5.2.5.1 Description et contenu

Cette étape relève de la responsabilité du Chef de Mission. En effet, ce dernier a procédé à l'élaboration du rapport sur le contrôle des comptes à partir des résultats des travaux effectués. Ce travail est supervisé par le Commissaire aux Comptes lui-même.

Le contenu du rapport général est le suivant :

- Rapport général du Commissaire aux Comptes.
- Résumé des états financiers.
- Proposition d'écritures.

C'est après une dernière réunion avec la direction que le rapport définitif sera rédigé. Nous avons pris connaissance du contenu et avons pu connaître ses composants. Nous avons d'ailleurs pu noter que les comptes de la société X n'ont pas été certifiés.

5.2.5.2 Démarche qualité pour la rédaction de rapport

Selon la norme ISA 700 « Rapport de l'auditeur (indépendant) sur un jeu complet d'états financiers à caractère général », l'auditeur doit évaluer les conclusions tirées des éléments probants recueillis pour fonder son opinion sur les états financiers.

Ainsi, la Norme ISA 700 fixe des exigences concernant les éléments suivants que doit contenir le rapport de l'auditeur lorsque l'audit a été effectué selon les Normes ISA:

- Intitulé ;
- destinataire ;
- paragraphe d'introduction ;
- la mention de la responsabilité de la direction dans l'établissement et la présentation des états financiers ;
- la mention de la responsabilité de l'auditeur ;
- opinion de l'auditeur ;
- autres obligations pour lesquelles l'auditeur doit rendre compte ;
- signature de l'auditeur ;
- date du rapport d'audit ;
- adresse de l'auditeur.

Par ailleurs, selon la norme ISA 330 « Procédures à mettre en oeuvre par l'auditeur en fonction de son évaluation des risques », si l'auditeur n'a pas recueilli des éléments probants suffisants et appropriés concernant une assertion significative contenue dans les états financiers, il doit faire son possible pour recueillir des éléments probants supplémentaires. S'il est dans l'impossibilité de recueillir des éléments probants suffisants et appropriés, l'auditeur doit exprimer une opinion avec réserve ou conclure à l'impossibilité d'exprimer une opinion.

CHAPITRE 6 : PRESENTATION, ANALYSE DES RESULTATS ET RECOMMANDATIONS

Le présent chapitre sera consacré à la présentation des résultats et à leur analyse. Nous formulerons des recommandations à l'endroit du Cabinet Mamina CAMARA sur la base des insuffisances constatées.

6.1 Présentation des résultats

Nous pouvons dire que la mission de commissariat aux comptes s'est bien déroulée de manière générale. En effet, il y a eu un contrôle qualité satisfaisant lors de cette mission. Cependant, les résultats de notre étude concernent la composition de l'équipe d'audit dans laquelle il y avait un chef de mission, un chef d'équipe et trois assistants stagiaires, aux moyens matériels notamment le matériel informatique et à la revue des dossiers de travail. Dans la partie suivante, nous ferons l'analyse de ces résultats.

6.2 Analyse des résultats

Dans cette partie, nous ferons une analyse sur la composition de l'équipe d'audit, sur le matériel informatique et sur la revue des dossiers.

6.2.1 Analyse de la composition de l'équipe d'audit

L'examen de la composition de l'équipe de mission révèle que seul le Commissaire aux Comptes et le Chef de Mission ont une compétence en matière de commissariat aux comptes.

L'inexpérience des assistants s'est fait sentir tout au long de la mission car malgré leur volonté, ils ont été confrontés à des difficultés techniques. Ils se sont souvent référés au Chef de Mission ou au chef d'équipe pour trouver des solutions.

L'autre point est que le Chef de Mission n'était pas tout le temps avec l'équipe parce qu'il s'occupait d'autres missions en même temps. Du coup, c'est le chef d'équipe qui assurait l'intérim le temps de son absence et qui donnait les directives. Cependant lorsque l'équipe était confrontée à un problème, ce dernier était mis en stand by en attendant le Chef de Mission pour trouver une solution.

6.2.2 Analyse du matériel informatique

La mission a été effectuée en grande partie manuellement, car le cabinet considère que les auditeurs utiliseront leurs ordinateurs, or la plupart n'en disposait pas.

6.2.3 Analyse de la revue des dossiers

La revue des dossiers lors de la mission est faite d'abord au niveau du chef d'équipe, ensuite au niveau du Chef de Mission et enfin au niveau du Commissaire aux Comptes. A la fin de la mission le rapport d'audit est vérifié par les autres chefs de mission du cabinet pour des commentaires ou des observations.

6.3 Recommandations

Dans cette partie, nous ferons des recommandations sur la composition de l'équipe d'audit, sur le matériel informatique et sur la revue des dossiers.

6.3.1 Recommandations sur la composition de l'équipe d'audit

Nous recommandons au cabinet d'abord d'organiser son planning de manière à permettre au Chef de Mission de se concentrer sur une seule mission, ensuite de recruter du personnel compétent, capable de fournir un travail de qualité irréprochable de manière à lui permettre d'augmenter le portefeuille de clients du cabinet. Enfin, pour les prochaines missions de commissariats aux comptes, nous recommandons au cabinet d'aligner en plus du Chef de Mission, au moins deux (02) assistants expérimentés en plus des stagiaires.

6.3.2 Recommandations sur le matériel informatique

Nous recommandons au cabinet d'acquérir des ordinateurs portables pour les mettre à disposition des auditeurs lors des missions pour plus de sécurité. En effet, les données manipulées seront dans ces ordinateurs et ne seront pas à la disposition des auditeurs en dehors. En plus des ordinateurs, nous recommandons au cabinet d'acquérir un scanner pour que les auditeurs puissent garder les pièces justificatives dont ils auront besoin pour étayer leurs propos. En effet, ce scanner remplacera les photocopies qui peuvent parfois être assez contraignantes car dès fois les pièces justificatives sont en liasse.

Ces acquisitions rendront le travail plus efficace et permettront d'éviter un contact quotidien entre l'auditeur et le personnel de la société.

6.3.3 Recommandations sur la revue des dossiers

Nous recommandons au cabinet de faire une revue par les pairs. En effet, un cabinet extérieur apportera un regard différent par rapport à la culture du cabinet et améliorera à coup sûr la qualité des travaux. Nous recommandons aussi au cabinet de recruter plus de personnel afin de favoriser une revue plurielle pour parfaire la qualité d'audit.

Cette deuxième partie de notre mémoire repose sur notre participation à la mission de commissariat aux comptes à la société X. Ce fut une occasion pour nous de participer à l'aspect pratique d'une mission de commissariat aux comptes qui nous a été offerte par le cabinet Mamina CAMARA que nous avons décrit plus haut. Ce stage nous a permis en tant que personne étrangère au cabinet de déceler les points forts et faibles par rapport à notre approche théorique liée au contrôle qualité.

CONCLUSION GENERALE

Les scandales financiers qui avaient ébranlé le monde financier ont conduit aux Etats Unis la promulgation de la Sarbanes Oxley Act pour renforcer l'utilisation des normes internationales afin de sécuriser les contrôles des comptes des entreprises. En France, sa transposition a engendré la LSF (Loi sur la Sécurité Financière). Nous pensons qu'il est temps que le législateur sénégalais généralise leur utilisation au Sénégal car le décret qui a établi les 29 normes d'audit applicables date de 1988. C'est pour cette raison que notre choix s'est porté sur l'un des aspects majeurs des normes d'audit internationales à savoir la réalisation d'une mission de commissariat aux comptes qui respecte les normes de la qualité.

Pour l'auditeur, la formulation de l'opinion est le résultat d'une démarche normée de plusieurs étapes d'analyse et de vérification des procédures et des comptes. En effet, la démarche d'audit est un processus complexe qui nécessite d'être appréhendé à travers de nombreuses dimensions.

Face à cette situation, nous avons fait cette étude pour voir quelles diligences le Commissaire aux Comptes peut mettre en œuvre pour que son audit soit de qualité. Nous nous sommes basés sur les normes d'audit internationales notamment les normes ISA 220 et ISQC 1 pour cela.

Ainsi, après avoir présenté la démarche d'audit en général, nous avons exposé les concepts de mesure de la qualité en audit. Nous pouvons nous rendre compte que la qualité du processus d'audit n'est pas tributaire seulement des déterminants techniques liés au processus de l'auditeur, mais aussi de la qualité de l'auditeur c'est-à-dire la compétence et l'indépendance de l'auditeur, des caractéristiques organisationnelles du cabinet d'audit notamment l'équipe d'audit et l'organisation de la mission et de la réponse aux attentes du client. A côté de ces critères, il apparaît aussi que les critères d'intuition et de confiance jouent un rôle important dans la réalisation d'un audit de qualité. Nous avons pu conclure que la qualité d'audit dépend de la qualité des acteurs c'est-à-dire des auditeurs eux-mêmes.

Ensuite, notre étude sur une mission d'audit nous a permis d'avoir un cadre pratique sur lequel étudier la démarche de commissariat aux comptes tout en insistant sur les procédures qui contribuent à forger la qualité des missions. En effet, nous avons voulu mettre l'accent sur l'importance de l'application des normes d'audit internationales car les utiliser strictement favorise un audit de qualité. Ceci aura pour effet le renforcement de la confiance des clients

du cabinet. C'est ainsi qu'après chaque phase lors de la mission, les conseils des normes ont été donnés.

Enfin, des recommandations ont été faites car une mission de commissariat est d'une durée déterminée qui lorsqu'elle est renouvelée plusieurs fois, peut entraîner le développement des relations entre l'auditeur et l'audité pouvant influencer la qualité d'audit. Notre conception est que pour un audit de qualité le nombre de mandat que le Commissaire aux Comptes effectue doit être limité si ce dernier est l'associé unique. Quant aux sociétés de commissariats aux comptes c'est à dire les cabinets ayant plusieurs associés, le nombre de mandat peut être plus nombreux que le premier à condition qu'un tandem ou un système de rotation des commissaires aux comptes soit établi.

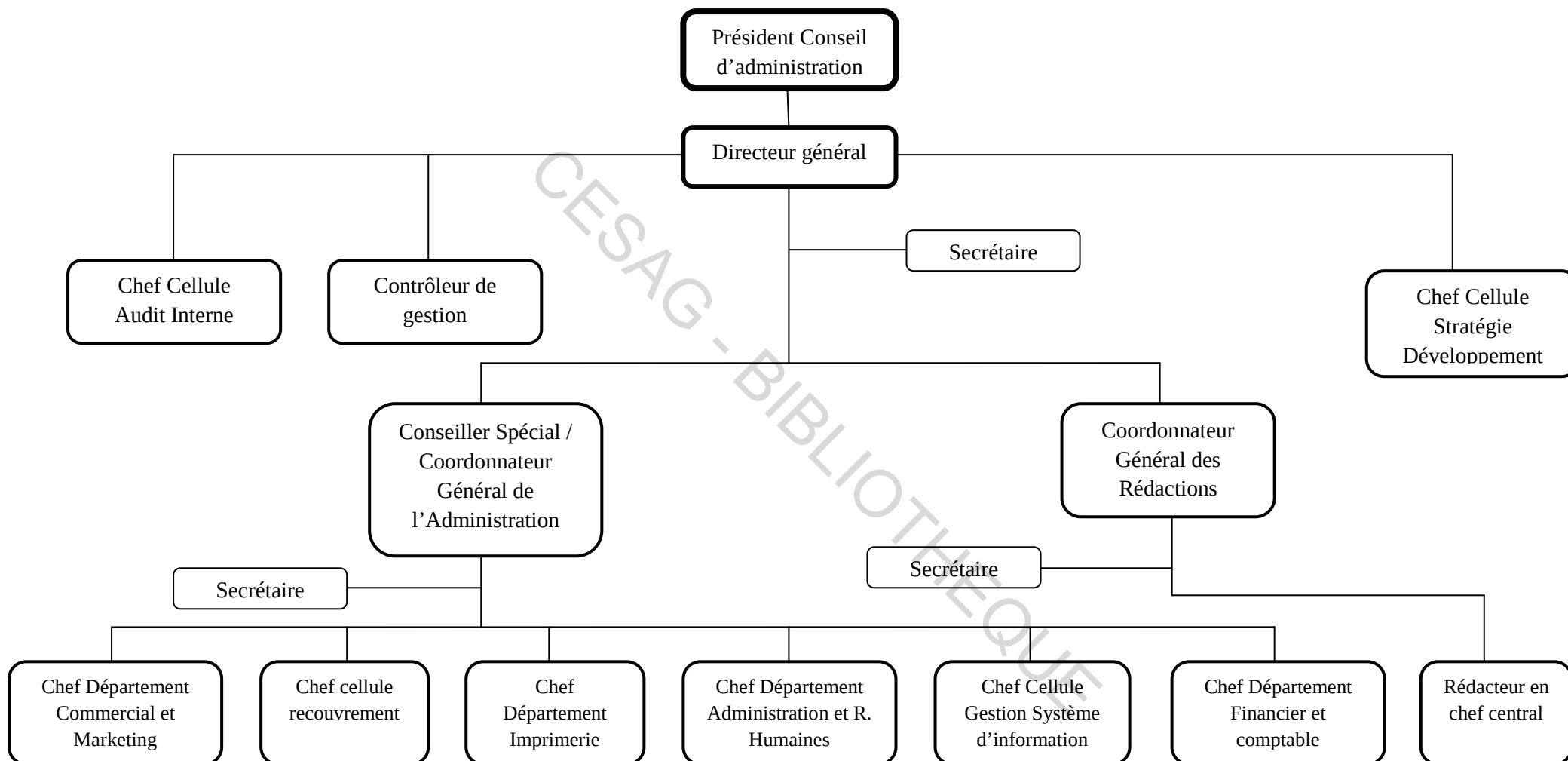
Notre mémoire devrait contribuer à l'amélioration de l'efficacité et de la qualité de la pratique du commissariat aux comptes en général et du Cabinet Mamina CAMARA en particulier avec l'application des normes internationales d'audit.

Nous espérons que cette étude attirera l'attention de l'ONECCA (Ordre National des Experts Comptables et des Comptables Agréés) du Sénégal sur l'enjeu que représente la qualité aujourd'hui pour la profession. D'ailleurs la qualité est tellement importante que l'IFAC (International Federation of Accountant) a demandé à tous les ordres qui veulent faire parti de cette institution de mettre en place un système de contrôle de la qualité dans les cabinets.

Nous espérons enfin que ce mémoire sera un tremplin vers d'autres études sur l'importance du contrôle qualité dans une mission d'audit. En effet, une étude longitudinale sur le contrôle qualité effectué sur les grands cabinets de la place lors des missions d'audit légal constituerait parfaitement la suite de notre étude.

ANNEXES

ANNEXE 1 : ORGANIGRAMME DE LA SOCIETE AUDITEE



Source : Service Contrôle interne

ANNEXE 2 : PROGRAMME DE REVUE DU SYSTEME DE CONTROLE INTERNE

1. Suivi des recommandations formulées antérieurement

S'assurer que les recommandations ci-dessous ont été appliquées en 2012

R1- la direction générale devra mettre en œuvre toutes les diligences nécessaires à l'effet de doter de la société X d'un manuel décrivant de manière détaillée (par cycle et par fonction) les procédures à appliquer par les services opérationnels et comptables ;

R2- la société devra mettre en œuvre un plan d'organisation qui se traduit par :

- Une définition précise des tâches de chaque agent administratif, comptable ou financier,
- Une organisation des pouvoirs et responsabilités assurant une sécurité de l'organisation par une hiérarchie dont l'autorité est incontestable et évitant des conflits de compétence,
- Une traçabilité des informations ;

R3- la société devra mettre en place un système d'émargement efficace pour tout le personnel aux fins de suivre les temps de présence et de minimiser en sanctionnant les absences et les retards répétés et non justifiés ;

R4- la société gagnerait mieux à mettre en place un système d'évaluation annuelle de son personnel par un entretien matérialisé entre les agents et leur supérieur hiérarchique respectif, permettant d'établir ou de rappeler sous forme écrite les tâches et responsabilités de chacun et notamment de motiver les meilleurs agents ;

R5- les responsables comptables et financiers devront vérifier les travaux d'enregistrement des opérations comptables, pour s'assurer que toutes les opérations ont fait l'objet d'une comptabilisation, que tout enregistrement est justifié par un document probant et qu'il n'y a pas d'erreur dans la comptabilisation des montants ;

R6- le service de la comptabilité devra impérativement et périodiquement analyser et justifier le solde des comptes individuels et procéder annuellement à l'inventaire et à l'évaluation de l'actif et du passif de la société ;

R7- le service comptable devra périodiquement en application une procédure interne de confirmation directe des tiers ;

R8- les responsables financiers et l'audit interne devront veiller à ce que les soldes de banques soient mensuellement rapprochés aux soldes de la comptabilité et que les chevauchements soient justifiés et les états vérifiés et approuvés par la direction financière ou l'audit interne ;

R9- la direction financière devra fixer un délai de transmission au service comptable, des pièces de caisse et des documents justificatifs, et préciser un délai de comptabilisation des opérations journalières des caisses ;

R10- la société X devra mettre en œuvre une procédure de création de comptes en général et d'ouverture de comptes-clients en particulier pour éviter toute confusion au niveau des comptes ;

R11- le service commercial devra avoir accès direct aux comptes clients pour consultation des soldes avant acceptation de nouveaux bons de commande ;

R12- le service informatique devra faire des requêtes sur le logiciel comptable pour doter le service recouvrement d'une balance par antériorité qui reprendra pour chaque client, le montant de l'en-cours et l'éclatement de cet en-cours en fonction de l'ancienneté des factures ;

R13- la société X devra mettre en place à compter de son prochain exercice un système de contrôle de gestion budgétaire décentralisé ;

R14- la comptabilité sous la responsabilité de la direction comptable et financière, devra traiter les opérations comptables et financières en temps réel. Ces informations devront être transmises mensuellement pour exploitation au Contrôleur de gestion ;

R15- l'audit interne devra aider à maintenir un dispositif de contrôle approprié en évaluant son efficacité et son efficience et en encourageant son amélioration continue ;

Sur la base des résultats de l'évaluation des risques, l'audit interne devra évaluer la pertinence et l'efficacité du dispositif de contrôle portant sur le gouvernement d'entreprise, les opérations et les systèmes d'information de la société. Cette évaluation devra porter sur les aspects suivants :

- La fiabilité et l'intégrité des informations financières et opérationnelles ;
- L'efficacité et l'efficience des opérations ;
- La protection du patrimoine ;
- Le respect des lois, règlements, conventions et contrats.

R16- la direction générale devra élaborer un programme annuel d'audit à mettre en œuvre par l'audit interne qui produira en conséquence un rapport sur ses propres activités et un rapport sur le contrôle interne pour sensibiliser les organes dirigeants sur les problématiques du système de contrôle interne et de proposer des alternatives.

2. Revue du système de contrôle interne 2012

2.1 ACHATS ET DEPENSES

- Obtenir l'acte de nomination des membres de la Commission des marchés ;
- S'assurer qu'ils ont signé l'attestation de prise de connaissance de la Charte de Transparence ;
- Vérifier si les prérogatives assignées à une cellule de passation des marchés (CPM) par les textes sont suffisamment réparties entre les membres de la cellule, à travers des fiches de poste et s'assurer que ces prérogatives sont mises en pratiques ;
- Vérifier la disponibilité au niveau de la CPM, d'un registre de dépôts des plis, d'un registre de transmission des lettres d'invitation aux DRP et aux demandes de cotations ;
- Vérifier l'existence d'un fichier fournisseurs et prestataires. Comment est-il alimenté ? quelle est sa période d'actualisation ? quelle est la procédure de mise à jour du fichier (demande d'agrément ou appel à manifestation d'intérêt et sélection) ?
- Décrire les procédures de :
 - Présélection des candidats à solliciter pour les DRP ;
 - Transmission des lettres d'invitation et des demandes de cotation ;
 - Réception des plis des offres par DRP.
- S'assurer que les courriers destinés à la CPM sont déposés au niveau du secrétariat de la Direction générale qui assure la transmission par cahier, pour éviter tout contact direct entre la CPM et les fournisseurs et prestataires ;
- S'assurer que la CPM tient des registres de courriers « départ » et « arrivée » ;

- Vérifier la date de publication du plan de passation des marchés, de l'avis général de passation des marchés et la comparer avec celle requise par le code des marchés publics ;
- Vérifier la conformité entre les éléments du plan de passation des marchés et ceux du budget annuel correspondant ;
- Obtenir le rapport annuel sur les marchés et s'assurer que tous les marchés par appel d'offres sont pris en compte par le PPM ;
- Sélectionner tous les marchés et toutes les DRP, vérifier que leurs lancement et exécution sont conformes aux textes en vigueur et relever tout dysfonctionnement ;
- S'assurer que les marchés couvrent la totalité des dépenses en charges et en investissements ;
- Obtenir le grand livre des comptes d'achats de biens et fournitures ainsi que celui des entretiens et réparations ou autres services, relever les montants importants qui n'ont pas l'objet de marchés. Obtenir les pièces de règlement et commenter le dossier ;
- S'assurer que la réalisation des prestations de services est attestée sur document par au moins deux personnes ;
- Vérifier que les autorisations de paiement de dépenses se font sur la base des documents suivants :
 - o Bon de commande ou contrat ;
 - o Bon de livraison déchargé ou PV de réception, attestation du service fait ;
 - o Facture définitive.

2.2 GESTION DES STOCKS ET LOGISTIQUES

- Décrire la procédure de mise en stock :
 - o Réception ;
 - o Rangement au magasin ;
 - o Mise à jour des fiches.
- Décrire la procédure de sortie de stock :
 - o Expression de besoin interne ;
 - o Approbation des bons de sortie ;
 - o Mise à jour des fiches.
- Décrire les procédures :
 - o D'entretien et de réparation des véhicules ;

- o De dotation de carburant.
- Vérifier au niveau des services techniques, l'existence d'une indication des dates de début et de fin des maintenances, réparations et entretiens, notamment des véhicules et remise en services ;
- Obtenir les carnets de bord des véhicules et pointer les dates d'entretiens et des réparations avec les factures ;
- Relever les fréquences anormales de réparations et s'enquérir de la situation auprès des responsables ;
- Obtenir l'état de consommation des véhicules en carburant et s'assurer que la dotation en carburant est suspendue pour tout véhicule en réparation ;
- Vérifier au niveau du Contrôle de gestion, l'existence d'un état récapitulatif des charges d'entretiens, de réparations et de consommation de carburant, par véhicule.

2.3 FACTURATION CLIENTS/REVENUS

- Obtenir les statistiques mensuelles sur la facturation de 2011 et 2012, sélectionner des données et vérifier leur concordance avec le Chiffre d'affaires annuel correspondant ;
- S'assurer que la facturation fait l'objet de contrôle par une revue détaillée des écritures passées ;
- Décrire la procédure de création de comptes clients et obtenir des statistiques sur les comptes créés sur les trois derniers exercices ;
- Décrire le fonctionnement des comptes « clients-abonnements » et « clients au comptant » ;
- S'assurer que les modalités de réductions (remises) commerciales ou financières aux clients sont expressément indiquées et formalisées ;
- S'assurer qu'un plafond de crédit est défini pour chaque client par la Direction générale ;
- Comparer le rythme de facturation par rapport à celui des recouvrements de créances pour des clients sondés ;
- Vérifier par sondage la comptabilisation des factures émises sur la dernière décade de décembre 2012 ;
- Décrire la procédure de facturation, d'approbation et la transmission des factures aux clients.
-

2.4 RECOUVREMENT

- Définir l'organisation de département « recouvrement » : moyens humain et logistique, répartition des clients entre les agents ;
- Décrire la procédure de recouvrement des créances (en définissant les principales tâches des agents de recouvrements, leurs documents de travail...) ;
- S'assurer que les agents de recouvrement n'encaissent d'espèces ;
- Obtenir et comparer le fichier des clients du « Service – Recouvrement » à la balance auxiliaire des clients ;
- Obtenir le journal quotidien de facturation et vérifier le respect de la séquence numérique des factures ;
- S'assurer qu'un contrôle de ce type est effectué périodiquement ;
- S'assurer que les comptes clients sont analysés régulièrement ;
- Vérifier l'existence d'une procédure interne de confirmation directe de solde.

2.5 TRESORERIE

La revue du système de contrôle de ce cycle tiendra particulièrement compte des points suivants :

- S'assurer de l'existence des procédures opérationnelles et des mesures de contrôle interne particulièrement efficaces sont mises en place au niveau de la trésorerie pour :
 - Eviter les « impasses » de trésorerie, susceptibles de freiner l'activité de l'entreprise ;
 - Minimiser les cas de fraudes et de détournements.

Fonctions opérationnelles à étudier :

Fonctions « Budgétisation – Estimation des niveaux d'encaisses »

- Analyser toutes les tâches d'établissement du budget de trésorerie permettant d'estimer à priori les niveaux d'encaisses et les besoins en découvert et crédits à court terme nécessaire pour éviter les crises de liquidités ;
- Vérifier que le budget de trésorerie est mensualisé et reflète les variations d'activités prévues au niveau des autres budgets ;

- S'assurer que le suivi budgétaire est réellement mis en pratique et que le suivi est assuré au mois le mois ;
- S'assurer que les écarts dégagés dans les rapprochements « budget de trésorerie » et « situation réelle de trésorerie » font l'objet d'explications systématiques ;
- Apprécier les explications portées sur certains écarts. S'assurer que des mesures correctives sont systématiquement prises pour éviter les impasses de trésorerie ;
- En cas de changement fondamental dans les prévisions d'activité, s'assurer qu'un autre budget de trésorerie est établi sur la base des budgets réaménagés.

Fonction « Encaissement »

- Vérifier que les fonctions d'encaissements des fonds sont strictement séparées de celles de règlements de dépenses ;
- Vérifier l'existence d'un système de pièces pré-numérotées de caisse ou de numérotation séquentielle des pièces de caisse. S'assurer qu'une procédure d'investigations systématiques mise en place, en cas de rupture dans la séquence numérique de ces pièces de caisse ;
- S'assurer que les encaissements quotidiens font l'objet de contrôle systématique par un responsable de la trésorerie et la conformité des pièces justificatives avec les recettes sont vérifiées par un responsable ;
- S'assurer que les pièces de caisse sont comptabilisées au jour le jour, dans l'ordre de leur séquence numérique et toute rupture correspond à une annulation ;
- Apprécier les risques de détournements de recettes.

Fonction « Paiement »

- S'assurer que des montants à payer spécialement par caisse et ceux à régler par chèques ou virements bancaires ;
- S'assurer que les dépenses sont assorties de pièces justificatives originales, dûment signées et qu'elles permettent d'identifier les bénéficiaires et la nature des dépenses ;
- S'assurer que les titres de paiement ne sont pas en blanc ou au porteur ;
- Vérifier si la procédure des « bons de caisse » ou « bons provisoires » est pratiquée et apprécier leur délai de production de documents justificatifs. S'assurer de la fréquence d'utilisation de cette procédure et apprécier le taux de non régularisation de ces sorties d'espèces.

Comptabilisation des mouvements de la trésorerie

- Vérifier que les chèques émis sont comptabilisés bancaires ;

Etat de rapprochement bancaire

- Vérifier la périodicité de l'établissement des états de rapprochement bancaire par leur datation ;
- S'assurer de l'authenticité des suspens récapitulés sur les états de rapprochements de banque ;
- S'assurer que le principe de séparation des tâches est appliqué à la personne chargée des rapprochements, qui ne doit pas avoir accès à la réception et à la manipulation des chèques émis ou reçus ;
- S'assurer que les réconciliations bancaires sont vérifiées et supervisées par une personne indépendante.

Conservation des valeurs de trésorerie

- S'assurer de la conservation correcte des espèces en caisse, des carnets de chèques, effets à recevoir et valeurs diverses ;
- S'assurer que des contrôles inopinés des caisses sont effectués à des intervalles réguliers et que chaque contrôle est sous-tendu d'un procès verbal versé chronologiquement dans un classeur spécial ;
- Vérifier que les chèques annulés, le numéro est collé sur le talon et que la mention « annulé » y est inscrite ;
- S'assurer que les effets à recevoir font l'objet d'un suivi extracomptable à l'aide d'un échéancier ;
- Vérifier que les autres valeurs (timbres fiscaux ou postaux, bons de carburants, etc.) font l'objet d'une attention raisonnable pour une bonne conservation ;
- Obtenir les talons de chèques, les documents de transferts de fonds en banques, les brouillards de caisses, ainsi que les extraits de banques et effectuer un pointage avec les écritures de banques ;
- Obtenir le cahier de transmission des chèques et vérifier que les chèques signés sont transmis le plus rapidement possible à leurs destinataires et que ces transmissions sont effectuées par des personnes autres que celle qui les a préparés.

2.6 CONTROLE DE GESTION

- Décrire la procédure d'élaboration du budget ;
- S'assurer que le budget des charges d'exploitation est établi par des « centres de responsabilité » préalablement définis par la Direction générale ;
- S'assurer que le budget est adopté par le CA avant le démarrage de l'exercice ;
- S'assurer que les engagements sont suivis par le Contrôle de gestion et les charges sont imputées au centre de responsabilité qui les a engagées ;
- S'assurer que des rapports sur la trésorerie et sur les charges salariales sont mensuellement élaborés. Obtenir ces rapports et apprécier les commentaires sur les différentes variations ;
- S'assurer que les rapports trimestriels d'exécution budgétaire sont produits régulièrement dans les délais requis et transmis aux autorités requises.

2.7 COMPTABILITE

- Vérifier si chaque comptable dispose d'une fiche de poste ;
- S'assurer qu'aucun comptable ne cumule de tâches incompatibles ;
- S'assurer que le traitement des informations (pièces comptables) est effectué dans les meilleurs délais ;
- S'assurer que les pièces justificatives des paiements sont annulées par la mention « PAYE » et les indications des références des règlements pour éviter toute possibilité de réutilisation frauduleuse des mêmes pièces pour d'autres règlements ;
- S'assurer que les comptes des tiers sont périodiquement analysés et font l'objet de lettrage ;
- S'assurer que les comptes de virements de fonds et d'effets à encaisser font l'objet de suivi correct ;
- Obtenir la balance auxiliaire des entrepreneurs, sélectionner un échantillon à circulariser (obtenir les adresses à partir de leurs factures).

2.8 IMPOTS, TAXES ET VERSEMENT ASSIMILES

- S'assurer que tous les montants d'impôts et taxes figurant au bilan et compte de résultat de l'exercice précédent, sont correctement calculés et comptabilisés ;
- S'assurer que les comptes annuels de 2011 ne dissimulent pas un risque fiscal important. Le chiffrer éventuellement.

TVA

- vérifier les montants du bilan au 30 septembre 2012 avec les déclarations des journaux ;
- réconcilier la TVA précomptée déclarée et la TVA précomptée comptabilisée ;

IMPOTS ET TAXES SUR REMUNERATIONS

- vérifier les montants passées en charge avec les bases ;
- vérifier le paiement des acomptes et le reste à payer ;
- vérifier que les déclarations sont déposées dans les règles de forme et de délais.

IMPOTS SUR LES SOCIETES

- vérifier la liquidation de l'impôt de l'exercice précédent et le paiement des acomptes ;
- vérifier le respect des règles de forme quant à l'établissement de la déclaration fiscale.

2.9 PAIE – PERSONNEL

- Obtenir l'organigramme du service des ressources humaines et s'assurer que la section paie est indépendant de la section personnel ;
- Obtenir le dossier des agents recrutés en 2009 et 2010 et apprécier les procédures de recrutement ;
- Rapprocher les comptes du personnel aux bulletins de paie ;
- S'assurer que le solde des comptes du personnel est réel ;
- Réconcilier les charges de personnel inscrites en comptabilité avec la déclaration annuelle des salaires ;
- Vérifier les salaires payés avec les contrats, s'assurer que les retenues fiscales sont assises sur des parts justifiées et que les avantages en nature figurent sur les bulletins de paie ;
- Vérifier le calcul des charges fiscales et sociales ;
- S'assurer que le droit aux congés, les indemnités de fin de contrat, les indemnités de retraite sont provisionnés.

ANNEXE 3 : PLAN DE REFERENCIATION D'AUDIT DES ETATS FINANCIERS

1. BILAN

1.1 ACTIF

A. CHARGES IMMOBILISEES

A1 : Frais d'établissement et charges à répartir

A2 : prime de remboursement des obligations

A3 : Frais de recherche et de développement

A4 : Brevets, Licences, logiciels

A5 : Fonds de commerce

A6 : Autres immobilisations incorporelles

B. IMMOBILISATIONS CORPORELLES

B1 : Terrains

B2 : Bâtiments

B3 : Installations et agencements

B4 : Matériel

C. IMMOBILISATIONS FINANCIERES

C1 : Titre de participation

C2: Autres immobilisations financières

D. STOCKS

D1: Marchandises

D2: Matières premières et autres approvisionnements

D3: Encours

D4: Produits fabriqués

E. CREANCES ET EMPLOIS ASSIMILES

E1 : Fournisseurs Avances acomptes versés

E2 : Clients

E3 : Personnel

E4 : Etat

E5 : Associé

E6 : Débiteurs divers

F. TRESORERIE ACTIF

F1 : Titre de placement

F2 : Valeurs à encaisser

F3 : Banque

F4 : Chèques postaux

F5 : Caisse

G. ECARTS DE CONVERSION ACTIF

1.2 PASSIF

CP. CAPITAUX PROPRES

CP1 : Capital

CP2 : Primes d'émission d'apport, de fusion

CP3 : Réserves

CP4 : Report à nouveau

CP5 : Résultat net de l'exercice

CP6 : Subvention d'investissement

CP7 : Provisions réglementées

CC. DETTES A LONG TERME

CC1 : Emprunts

CC2 : Dettes de crédit bail

CC3 : Dettes financières

CC4 : Provisions financières pour risques et charges

CD. DETTES A COURT TERME

CD1 : Clients -acomptes

CD2 : Fournisseurs

CD3 : Personnel

CD4 : Etat

CD5 : Associé

CD6 : Créiteurs divers

CE. TRESORERIE PASSIF

CE1 : Banque crédit d'escompte

CE2 : Banque crédit de trésorerie

CE3 : Banques découverts

CG. ECARTS DE CONVERSION PASSIF

2. COMPTE DE GESTION

2.1 COMPTES DE CHARGES

S1: Coût des marchandises vendues

S2: Matières et fournitures consommées

S3: Transports consommés et autres services consommés

S4: Charges et pertes diverses

S5: Frais de personnel

S6: Impôts et taxes

S7: Intérêts

S8: Amortissements

S9: Provisions

2.2 COMPTES DE PRODUITS

SS1: Ventes de marchandises

SS2: Prestations de services

SS3: Production vendue

SS4: Travaux faits par l'entreprise

SS5: produits et profits divers

SS6: Subventions

SS7: Dividendes reçus

SS8: Intérêts reçus

SS9: Reprises / Amortissements et subventions

3. COMPTES DE RESULTATS

R1 : Résultat des activités ordinaires

R2 : Résultat hors activité ordinaires

R3 : Résultat net

ANNEXE 4 : PROGRAMME DE CONTROLE DES COMPTES

CONTROLE DU BILAN

Le contrôle de l'actif

✓ Les immobilisations

- Préparer ou obtenir un tableau des immobilisations corporelles et des amortissements comprenant (par catégorie) les éléments suivants :
 - Valeurs brutes soldes de début et de fin d'exercice.
 - Acquisitions.
 - Cessions et retraits.
 - Cumul des amortissements à l'ouverture et à la clôture (et des provisions pour dépréciation le cas échéant).
 - Dotations aux amortissements (et aux provisions pour dépréciation le cas échéant).
 - Reprises sur amortissements (et provisions pour dépréciation le cas échéant) du fait des retraits et cessions.
- Pointer les soldes d'ouverture avec les feuilles de travail de l'exercice précédent. Pointer la dotation aux amortissements et les soldes de clôture avec le grand-livre, les comptes annuels et le fichier des immobilisations. Vérifier l'exactitude arithmétique du tableau.

✓ Les stocks

- Prendre connaissance de façon approfondie des méthodes de détermination des quantités en stocks à la clôture de l'exercice (inventaire permanent ou inventaire physique).
- Revoir et apprécier le caractère adéquat des instructions et autres documentations relatives aux comptages des stocks et à l'enregistrement des mouvements de stocks aux alentours de la date d'inventaire.
 - Au X/09/201..., assister à la prise d'inventaire des stocks afin de s'assurer que les produits appartenant au client ou à des tiers, mais dont le client est

responsable, sont comptés et relevés avec précision et que les étiquettes, feuilles ou cartes de comptage sont correctement contrôlées.

- Effectuer des tests sur les comptages du client (du physique vers les enregistrements des comptages et vice versa) sur au moins (concentrer les sondages sur les éléments de forte valeur). Relever des informations suffisantes pour pouvoir ultérieurement rapprocher les tests de comptage de la compilation des stocks.
- Examiner les bons d'expédition, de réception et les stocks concernés, le cas échéant, afin d'identifier les numéros des derniers documents utilisés et de relever les autres informations nécessaires pour le contrôle ultérieur de la séparation des exercices dans les comptes (obtenir copie des documents si nécessaire).
- Par enquête et observation, documenter l'existence possible de stocks obsolètes, endommagés, à rotation lente ou excédentaires.
- Remplir le questionnaire de contrôle de l'inventaire physique.

✓ **Les créances**

- Obtenir la balance des comptes clients et enquêter sur les soldes inhabituels, les soldes créditeurs et les comptes qui pourraient ne pas être des créances d'exploitation, ou dont la classification en créances clients peut ne pas être correcte (par exemple, créances sur le personnel).
- Pointer le solde de la balance auxiliaire des comptes clients avec le solde du compte collectif clients du grand-livre. Enquêter sur les éléments en rapprochement supérieurs à X F CFA et sur les éléments inhabituels.
- Comparer par rapport aux exercices précédents :
 - les créances clients en pourcentage du chiffre d'affaires,
 - les remises sur ventes en pourcentage du chiffre d'affaires,
 - la dotation aux provisions pour dépréciation des comptes clients en pourcentage du chiffre d'affaires.
- Au, procéder à la confirmation directe des soldes clients, effets à recevoir et effets escomptés non échus de la façon suivante :
 - Sélectionner les éléments clés (soldes supérieurs à X F CFA et comptes qui ont les caractéristiques suivantes :).
 - Sélectionner un échantillon représentatif d'autres comptes à l'aide du tableur Excel.

- Vérifier les informations sur les demandes de confirmation avec les comptes auxiliaires. Envoyer les demandes et préparer les statistiques des confirmations.
- Rapprocher les réponses aux confirmations avec la balance et demander au client de justifier les différences. Enquêter sur les justifications de montants supérieurs à X F CFA et sur d'éventuelles justifications inhabituelles.
- Envoyer des relances pour toutes les demandes de confirmation directe restées sans réponse.
- Examiner les encaissements postérieurs, les bons d'expédition et les autres pièces justificatives pour vérifier la validité des créances sans réponse à la demande de confirmation ou avec des réponses insatisfaisantes.
- Récapituler les résultats de la procédure de confirmation.
- Tester la séparation des exercices relative aux ventes en sélectionnant les expéditions de montants supérieurs à X F CFA pour les X derniers jours avant la clôture et pour les X premiers jours après la clôture.
- Vérifier l'exercice d'imputation des avoirs émis après la date de clôture en examinant ceux dont les montants sont supérieurs à X F CFA émis au cours de la période allant de la date de clôture au
- Vérifier l'exactitude de la ventilation de la balance par ancienneté des créances en rapprochant les montants supérieurs à X F CFA. Rapprocher le total de la balance avec le compte clients au grand-livre.
- Obtenir ou établir un tableau de variation des provisions pour créances douteuses au cours de l'exercice. Obtenir les documents justificatifs pour les montants supérieurs à X F CFA comptabilisés en pertes sur créances irrécouvrables au cours de l'exercice, en vérifier le bien-fondé ainsi que celui de la reprise éventuelle de provision.
- Comparer l'antériorité des créances et les créances passées en pertes irrécouvrables avec celles des exercices précédents. Comparer les ratios de rotation des comptes clients et/ou de durée moyenne de recouvrement avec ceux des exercices précédents.
- Vérifier les provisions pour créances douteuses comptabilisées à la clôture :
 - Vérifier avec les pièces justificatives la pertinence des provisions spécifiques comptabilisées.

- En cas de provisions forfaitaires, apprécier les pourcentages utilisés et vérifier les bases et les calculs.
 - Evaluer le caractère adéquat des provisions pour créances douteuses en procédant de la manière suivante :
 - Sélectionner, sur la balance par ancienneté des créances, les créances supérieures à X F CFA ainsi que celles supérieures à X F CFA qui sont échues depuis plus de ... jours.
 - Sélectionner également tout compte présentant un risque élevé d'erreur (en fonction de l'expérience des années antérieures).
 - Pour ces comptes sélectionnés, discuter de leur recouvrabilité avec le responsable du crédit clients ou avec tout autre responsable et vérifier leurs dires en examinant les dossiers des clients ou les autres pièces justificatives.
 - Revoir les règlements postérieurs à la clôture relatifs aux comptes sélectionnés.
 - Rechercher les éléments inhabituels dans les comptes clients et ventes, ainsi que dans les journaux de ventes et d'encaissements. Enquêter sur les éléments relevés.
 - Pour ce qui concerne les effets, effectuer les procédures suivantes :
 - Pointer le portefeuille des effets à recevoir avec le grand-livre.
 - Procéder à un inventaire physique des effets à recevoir en portefeuille à la date du bilan.
 - Pointer l'état des effets escomptés non échus avec les confirmations des banques et celles reçues des clients s'il y a lieu.
 - S'assurer que la législation fiscale est respectée en matière de provisions pour créances douteuses et écarts de conversion.
 - Vérifier que toutes les informations relatives aux créances clients sont incluses dans l'annexe (informations relatives aux entreprises liées, aux sociétés dans lesquelles il existe un lien de participation, aux effets de commerce, à l'échéance des créances, aux produits à recevoir et à la ventilation du chiffre d'affaires).
- ✓ **Les disponibilités**
- Procéder à une demande de confirmation des disponibilités au
 - Obtenir du client les états de rapprochement bancaires et effectuer les travaux suivants :
 - Pointer le solde selon le client avec le solde du grand-livre.
 - Pointer le solde selon la banque avec la confirmation et le relevé bancaire.

- Pour les éléments comptabilisés par la société et non par la banque, vérifier l'apurement sur les relevés postérieurs (montants supérieurs à X F CFA).
- Pour les éléments comptabilisés par la banque et non par la société, rechercher les raisons de la non-comptabilisation ainsi que les contreparties, et proposer les ajustements ou reclassifications nécessaires.
- Analyser les montants anciens ou récents et importants qui ne s'apurent pas ou inhabituels en rapprochement.
- Tester l'exactitude arithmétique des états de rapprochement.
- Sélectionner des chèques et des remises en banque figurant en rapprochement bancaire et vérifier qu'ils ont été comptabilisés sur la bonne période. Inversement, sélectionner des chèques et remises sur les extraits de compte relatifs aux périodes précédant et suivant immédiatement la clôture et vérifier que les encaissements et décaissements ont été comptabilisés sur la bonne période.
- Obtenir un état des transferts bancaires supérieurs à X F CFA pour les X derniers jours avant la clôture et les X premiers jours après la clôture. Examiner cet état pour s'assurer que les débits et crédits correspondant à chaque transfert ont été comptabilisés sur le bon exercice.
- Rechercher les éléments anormaux dans les comptes de disponibilités du grand-livre et dans les journaux de décaissements et d'encaissements. Enquêter sur les éventuels éléments relevés.
- Rechercher dans les confirmations bancaires, procès-verbaux, contrats d'emprunt et autres documents des informations éventuelles sur des blocages de fonds ou des restrictions quant à l'utilisation des fonds.
- Vérifier qu'il n'y a pas de compensation entre les soldes débiteurs et les soldes créditeurs pour les comptes pour lesquels il n'existe pas d'accord de compensation, et que les soldes créditeurs sont regroupés avec les concours bancaires courants dans le poste "Emprunts et dettes auprès des établissements de crédit".
- Comparer les soldes des comptes de disponibilités avec ceux des exercices précédents et enquêter sur les changements inattendus (ou sur l'absence de changements attendus).
- Contrôler, s'il y a lieu, les intérêts et produits financiers par rapport au solde moyen des disponibilités.

- Vérifier l'exactitude arithmétique des journaux d'encaissements et de décaissements sur X mois et vérifier la centralisation des totaux des journaux dans le grand-livre.
- Faire un comptage de caisse.
- Pour les encaissements, effectuer un contrôle global des disponibilités en rapprochant les mouvements selon les livres du client de ceux des extraits bancaires. Vérifier la corrélation avec les mouvements des comptes clients.
- Vérifier que toutes les informations relatives aux disponibilités sont incluses dans l'annexe.

Le contrôle du passif

✓ Les capitaux propres

- Obtenir un tableau des mouvements des comptes de capitaux propres au cours de l'exercice. Pointer les soldes d'ouverture avec les feuilles de travail de l'exercice précédent et les soldes de clôture avec le grand-livre et les comptes annuels.
- S'assurer que les mouvements de l'exercice sont comptabilisés de façon appropriée dans les comptes de capitaux propres.
- Revoir les procès-verbaux et autres documents justificatifs des opérations et les descriptions des opérations qui ont affecté les comptes de capitaux propres au cours de l'exercice. Vérifier en particulier l'affectation du résultat de l'exercice précédent avec le procès-verbal de l'assemblée générale ordinaire et s'assurer que cette affectation est conforme aux dispositions légales et statutaires.
- Vérifier l'inscription en compte sous la forme nominative des actions émises. S'assurer que le nombre d'actions émises figurant dans les registres légaux correspond au nombre d'actions composant le capital social. Vérifier que les administrateurs sont titulaires du nombre d'actions requis. Contrôler que les minima légaux sont respectés (montant du capital, nombre d'actionnaires, etc.).
- Si les capitaux propres sont inférieurs à la moitié du capital social, vérifier que les obligations légales en découlant ont été respectées.
- Pour les subventions, pointer celles reçues avec les décisions d'attribution et titres de paiement. S'assurer de la permanence des méthodes quant à leurs modalités de réintégration en résultat.

- Obtenir un tableau des mouvements des provisions réglementées par nature. Pointer les soldes d'ouverture avec les feuilles de travail de l'exercice précédent et les soldes de clôture avec le grand-livre et les comptes annuels. Pointer les dotations et les reprises avec le compte de résultat. Vérifier que les provisions ont été constituées en conformité avec les règles fiscales. S'assurer que la société remplit les conditions ouvrant droit à la constitution de ces provisions. Vérifier leur mode de calcul et leurs modalités de réintégration.

✓ **Les provisions pour risques et charges**

- Obtenir un tableau des mouvements de l'exercice. Pointer les soldes d'ouverture avec les feuilles de travail de l'exercice précédent, les soldes de clôture et les mouvements avec le grand-livre et les comptes annuels.
- Vérifier les éléments de base ayant servi à l'évaluation des provisions et porter une appréciation sur les jugements du client.
- Procéder à une demande de renseignements auprès des avocats et conseils extérieurs relatifs aux affaires qui leur sont confiées (nature, évaluation du risque, honoraires, etc.). Juger du bien-fondé des évaluations des provisions comptabilisées en fonction des réponses reçues.
- Vérifier le bien-fondé et l'évaluation des provisions pour charges à répartir sur plusieurs exercices (vraisemblance de la provision par rapport aux dépenses prévues, charges dont la nature et l'importance justifient le fait qu'elles soient réparties sur plusieurs exercices).
- Pour les reprises de l'exercice :
 - comparer la provision antérieurement constatée avec les charges effectivement supportées ;
 - vérifier le bien-fondé de la reprise.
- Apprécier le caractère déductible des provisions constituées.
- Conclure sur le caractère adéquat des différentes provisions pour risques et charges.
- Obtenir dans la lettre d'affirmation du client une prise de position sur les risques significatifs.
- Vérifier que toutes les informations relatives aux provisions pour risques et charges sont incluses dans l'annexe. Cette annexe comporte notamment l'état des

provisions et des engagements pris en matière de pensions, retraites et indemnités assimilées. Vérifier la régularité et la sincérité de ces informations.

✓ **Les dettes financières**

- Préparer ou obtenir un tableau des mouvements des dettes financières au cours de l'exercice, comportant une description des dettes financières (date d'origine, nature des dettes, échéance, valeur nominale, taux d'intérêt, modalités de remboursement) et une analyse des mouvements en principal et intérêts concernés (solde d'ouverture, augmentation, remboursement ou paiement, solde de clôture).
- Vérifier l'exactitude arithmétique du tableau, pointer les soldes de clôture avec le grand-livre et les comptes annuels et pointer les soldes d'ouverture avec les feuilles de travail de l'exercice précédent. Comparer les soldes de l'exercice avec ceux de l'exercice précédent et enquêter sur les changements inattendus (ou sur l'absence de changements attendus).
- Au, procéder à une demande de confirmation des dettes financières, y compris celles remboursées au cours de l'exercice, pour vérifier le montant de la dette, les intérêts dus à la clôture, les conditions et les garanties.
- Tester le calcul des intérêts payés et provisionnés et rapprocher les montants de la balance générale. Effectuer un test global sur le caractère raisonnable des charges financières en multipliant le taux d'intérêt moyen par le niveau moyen d'endettement.
- Rapprocher les remboursements des dettes des pièces bancaires justificatives.

✓ **Les fournisseurs et comptes rattachés**

- Pointer le solde de clôture des comptes fournisseurs et comptes rattachés avec le grand-livre et les comptes annuels. Pointer le solde des comptes fournisseurs et effets à payer figurant au bilan avec la balance fournisseurs ou, éventuellement, avec le total de l'échéancier fournisseurs et celui des effets à payer.
- S'assurer de la non-compensation des soldes débiteurs et créditeurs dans la présentation du bilan.
- Comparer la balance des comptes fournisseurs avec celle des exercices précédents et enquêter sur les changements inattendus (par exemple, changements de fournisseurs importants, modifications dans l'importance relative des soldes

débiteurs, dans l'ancienneté des dettes, etc.) ou sur l'absence de changements attendus.

- Au, procéder à une confirmation directe des soldes fournisseurs et effets à payer (y compris les fournisseurs d'immobilisations) supérieurs à X F CFA.
- Rechercher les éléments inhabituels dans les comptes fournisseurs du grand-livre et dans ceux qui s'y rattachent, ainsi que dans les journaux d'achats et de décaissements. Enquêter sur les éléments relevés.

✓ **Les dettes fiscales et sociales**

- Faire une feuille de travail récapitulative des dettes fiscales, sociales et autres dettes. La pointer au grand-livre et aux comptes annuels. Comparer les soldes de l'exercice avec ceux des exercices précédents et enquêter sur les changements inattendus (ou sur l'absence de changements attendus).
- Rechercher dans ces comptes et dans les charges qui s'y rattachent les éléments inhabituels.
- Examiner le rapprochement du résultat comptable et du résultat fiscal pour le calcul de l'impôt sur les sociétés. Comparer les éléments en rapprochement avec ceux des exercices précédents et examiner leurs justificatifs. Vérifier que tous les éléments significatifs ont été pris en compte. Vérifier le calcul de la provision pour impôt sur les sociétés et pointer les acomptes versés avec le bordereau avis.
- Vérifier que toutes les déclarations fiscales obligatoires ont été déposées dans les délais.

CONTROLE DU COMPTE DE RESULTAT

✓ **Produits**

- Préparer ou obtenir une analyse comparative par rapport à l'exercice précédent des ventes et des autres comptes de produits. Pointer les soldes de l'exercice précédent avec le dossier de l'exercice précédent et les soldes de l'exercice avec le grand-livre et les comptes annuels. Enquêter sur les comptes dont les variations sont supérieures à X F CFA ou X %.
- S'il existe un suivi budgétaire, comparer les réalisations de l'exercice par rapport au budget et obtenir des explications sur les écarts significatifs.

- Analyser l'évolution des ventes par mois/trimestre pour rechercher les variations inhabituelles. Comparer avec l'évolution des ventes sur l'exercice précédent.
- Rechercher les éléments inhabituels dans les comptes de ventes et dans les journaux de ventes. Enquêter sur les éléments relevés.
- Rechercher les éléments inhabituels dans les comptes de produits (autres que les ventes) du grand-livre. Enquêter sur les éléments relevés.
- Sélectionner X opérations de vente réalisées au cours de l'exercice et vérifier leur correcte comptabilisation en comparant les informations figurant sur la facture avec celles du bon d'expédition et en suivant le cheminement de la facture dans le système comptable jusqu'à sa comptabilisation dans le grand-livre.

✓ **Charges**

- Préparer ou obtenir une analyse comparative par rapport à l'exercice précédent des charges figurant dans le compte de résultat. Pointer les soldes de l'exercice précédent avec le dossier de l'exercice précédent et les soldes de l'exercice avec le grand-livre. Enquêter sur les comptes qui présentent une variation supérieure à X F CFA ou X %. Comparer également chaque catégorie de charges en fonction du pourcentage des ventes et enquêter sur les variations inattendues (ou l'absence de variations attendues).
- S'il existe un suivi budgétaire, comparer les réalisations de l'exercice par rapport au budget et obtenir des explications sur les écarts significatifs.
- Rechercher les éléments inhabituels dans les comptes de charges du grand-livre et dans le journal d'achats. Enquêter sur les éléments relevés.
- Sélectionner X opérations d'achat de l'exercice et vérifier leur correcte comptabilisation en partant des documents de base (bons de réception, factures fournisseurs) et en allant jusqu'à leur comptabilisation dans le grand-livre.

BIBLIOGRAPHIE

1. **AMMAR Sourour** (2006), La compétence de l'auditeur comptable vue par les experts comptables, *revue comptabilité, contrôle, audit et institution(s), Tunisie*, 23 pages.
2. **BONNER Sarah, LEWIS Barry** (1990), Determinants of auditor expertise, *journal of Accounting Research, Studies on Judgment Issues in Accounting and Auditing*, Vol. 28 (2): 1-20.
3. **CAMERAN Mara, PRENCIPE Annalisa, TROMBETTA Marco**. (2008), *Auditor tenure and auditor change: Does mandatory auditor rotation really improve audit quality? Workshop on Audit Quality*, university of Bocconi, 46 pages.
4. **CAREY Peter, SIMNETT Roger** (2006), Audit partner Tenure and Audit Quality, *the accounting review*, Vol.81 (03): 653-676.
5. **DE ANGELO Linda Elizabeth** (1981), Auditor size and audit quality, *journal of Accounting and Economics*, Vol. 3 (3): 183-199.
6. **DEIS Donald, GIROUX Garry** 1992), Determinants of audit quality in the public sector, *The Accounting Review*, Vol. 67 (3): 462-479.
7. **DIRSMITH Mark, COVALESKI Mark** (1985), Informational communication, non formal communications and mentoring in public accounting, *Accounting Organization and Society*, Vol. 10 (2): 149-169.
8. **ELITZUR Ramy, FALK Haim**, (1996), Planned Audit Quality, *Journal of Accounting and Public Policy*, Vol. 15 (3): 247-269.
9. **FRANCIS Jere** (2004), What do we know about audit quality ? *The British Accounting Review*, Vol. 36 (4): 345-368.
10. **FUERMAN Ross** (2004), Accountable Accountants, *Critical Perspective of Accounting*, Vol. 15 (3): 911-926.
11. **HERRBACH Olivier** (2001), Approche positive et approche interprétative de la recherche en comptabilité financière, *In Faire de la recherche en comptabilité financière*, Vuibert, Vol. 6 (2): 19-27.
12. **HILARY Gilles, LENNOX Clive** (2005), The credibility of self –regulation: evidence from the accounting profession's peer review program, *Journal of Accounting and Economics*, Vol. 40 (3): 211-229.

13. International Federation of Accountants, ISA 200 (2006), objectif et principes généraux en matière d'audit d'états financiers, www.fidef.org/wp-content/uploads/2013/06/ISA200-2006.pdf.

14. International Federation of Accountants, ISA 220 (2006), Contrôle Qualité Des Missions d'audit d'informations Financières Historiques, www.fidef.org/wp-content/uploads/2013/06/ISA220-2006.pdf.

15. International Federation of Accountants, ISA 230 (2006), documentation d'audit, www.fidef.org/wp-content/uploads/2013/06/ISA230-2006.pdf.

16. International Federation of Accountants, ISA 300 (2006), Planification d'une mission d'audit d'états financiers, www.fidef.org/wp-content/uploads/2013/06/ISA300-2006.pdf.

17. International Federation of Accountants, ISA 315 (2006), Connaissance de l'entité et de son environnement et évaluation du risque d'anomalies significatives, www.fidef.org/wp-content/uploads/2013/06/ISA315-2006.pdf.

18. International Federation of Accountants, ISA 330 (2006), Procédures à mettre en oeuvre par l'auditeur en fonction de son évaluation des risques, www.fidef.org/wp-content/uploads/2013/06/ISA330-2006.pdf.

19. International Federation of Accountants, ISA 570 (2006), Continuité d'exploitation, www.fidef.org/wp-content/uploads/2013/06/ISA570-2006.pdf.

20. International Federation of Accountants, ISA 700 (2006), Rapport de l'auditeur (indépendant) sur un jeu complet d'états financiers à caractère général, www.fidef.org/wp-content/uploads/2013/06/ISA700-2006.pdf.

21. International Standard On Quality Control, ISQC 1 (2007), Contrôle qualité des cabinets réalisant des missions d'audit ou d'examen limité d'informations financières historiques, et d'autres missions d'assurance et de services connexes, www.ifac.org/sites/default/files/downloads/a007-2007-iaasb-handbook-isqc-1.pdf.

22. JOHNSON Grant, KHURANA Inder, REYNOLDS Kenneth (2002), Audit firm tenure and the quality of financial reports, *Contemporary Accounting Research (winter)*, Vol. 19 (4): 637-660.

23. **KNAPP Michael** (1985), Audit conflict: An empirical study of the perceived ability of auditors to resist management pressure, *Auditing: A Journal of Practice and Theory*, Vol. 60 (2): 35-52.
24. **KNECHEL Robert, VANSTRAELEN Ann** (2007), The Relationship between Auditor Tenure and Audit Quality Implied by Going Concern Opinion. *Auditing, A Journal of Practice & Theory*, Vol. 26 (1): 113-131.
25. **LEE Tom, STONE Mary** (1995), Competence and independence: the congenial twins of auditing? *Journal of Business Finance and Accounting* Vol. 22 (8): 1169 - 1177.
26. **LEJEUNE Gérard, EMMERICH Jean-Pierre** (2007), *Audit et commissariat aux comptes*, Gualino éditeur, Paris, 329 pages.
27. **MALONE Charles, ROBERTS Robin** (1996), Factors associated with the incidence of reduced audit quality behaviors, *Auditing: A Journal of Practice and Theory*, Vol. 15 (02): 49-64.
28. **MEYER James, MEYERS Linda, OMER Thomas** (2003), Exploring the Term of the Auditor-Client Relationship and the Quality of Earnings: a Case for Mandatory Auditor Rotation? *The Accounting Review* July, Vol. 78 (03): 779-799.
29. **MOIZER Peter** (1997), Auditor reputation: The international empirical evidence, *International Journal of Auditing*, Vol. 1 (01): 61-74.
30. **OTLEY David, PIERCE Bernard** (1995), The control problem in public accounting firms: An empirical study of the impact of leadership style, *Accounting, Organization and Society*, Vol. 20 (5): 405-420.
31. **PALMROSE Zoe-Voenna** (1988), An analysis of auditor litigation and audit service quality, *The Accounting Review*, Vol. 63 (1): 55-73.
32. **PIERCE Bernard, SWEENEY Breda** (2005), Management control in audit firms – partner's perspectives management accounting research, *Management Accounting Research*, Vol. 16 (03): 340-370.
33. **PIOT Charles** (2001), Agency costs and audit quality: evidence from France, *European Accounting Review*, Vol. 10 (3): 461-499.

34. PRAT Christian dit HAURET (2003), Audit et développement moral cognitive, revue finance contrôle stratégie, *Finance Contrôle Stratégie*, Vol. 6 (3) : 117 – 136.

35. REYNOLDS Kenneth, FRANCIS Jere (2000), Does Size Matter? The Influence of large Clients on Office Level Auditor Reporting Decisions, *Journal of Accounting and Economics*, Vol. 30 (3): 375- 400.

36. RICHARD Chrystelle, REIX Roger (2002), Contribution à l'analyse de la qualité du processus d'audit : le rôle de la relation entre le directeur financier et le Commissaire aux Comptes, *Comptabilité - Contrôle-Audit*, Vol. 8 (1) : 151-174.

37. ROBERT Obert, MAIRESSE Marie (2007), *Comptabilité et audit DSCG 4: Manuel et applications*, Dunod, Paris, 640 pages.

38. SAAD BEN Emna, LESAGE Cédric (2009), Auditor's independence: what does really matter? A proposal for an independence system, *Comptabilité Contrôle Audit*, Strasbourg, 26 pages.

39. SIMUNIC Dan, STEIN Michael (1987), Product Differentiation in Auditing: Auditor Choice in the Market for Unseasoned New Issues, research monograph number, *The Canadian Certified General Accountants Research Foundation*, Vancouver, 71 pages.

40. WOOTEN Thomas (2003), Research about Audit Quality, *Certified Public Accountant Journal*, Vol. 73 (1): 48-51.