



**CESAG** Centre Africain d'études Supérieures en Gestion

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

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

**Promotion 2  
(2007-2009)**

**Mémoire de fin d'étude**

**THEME**

**CONTRÔLE QUALITE LORS D'UNE MISSION  
DE COMMISSARIAT AUX COMPTES : CAS  
DE LA SIGRASS S.A**

Bibliothèque du CESAG



110257

**Présenté par :**

**Bineta Clotilde DIA**

**Dirigé par :**

**M. Abdoulaye FALL**

**Directeur de l'Audit**

**Interne à la BIDC**

**Octobre 2011**

**DEDICACES**

Je dédie ce mémoire à :

- ✓ Mon père Samba DIA ;
- ✓ Ma mère Khady BA

Qu'ils trouvent ici le témoignage de ma reconnaissance pour tous les sacrifices consentis pour mon éducation. Sans eux, je ne serais pas à ce niveau aujourd'hui.

CESAG - BIBLIOTHEQUE

## REMERCIEMENTS

Je rends grâce à Dieu l'omnipotent, l'omniscient, le créateur de la nature mère des éternelles vérités, à son prophète Mohamed (PSL) et à mes deux parents.

J'adresse mes sincères remerciements à tous ceux qui, de près ou de loin, ont contribué à la conception et à la réalisation de ce mémoire, et plus particulièrement à :

- ✓ Mr Abdoulaye FALL, mon directeur de mémoire pour sa disponibilité et ses conseils ;
- ✓ Mr Serigne Mbacké FALL, Expert Comptable, qui m'a offert l'opportunité d'effectuer ce stage dans son cabinet d'expertise comptable : SMBF OPTIMUM ;
- ✓ tout le personnel du cabinet SMBF OPTIMUM ;
- ✓ tout le personnel de la SIGRASS ;
- ✓ Mr Moussa YAZI, directeur de l'institut ISCBF ;
- ✓ tout le corps professoral du CESAG ;
- ✓ tout le personnel du cabinet Mariam BAH plus particulièrement Mr Ibrahim BADAGE BAWA et Mr Niandou SEYNI ADAM ;
- ✓ Mr Mor THIOUNE ;
- ✓ Mr Cheikh Oumar TALL ;
- ✓ Mr Mansour DIAW ;
- ✓ mes camarades de promotion au CESAG ;
- ✓ toute ma famille.

A vous tous, je renouvelle toute ma reconnaissance.

## **SIGLES ET ABREVIATIONS**

<b>PME</b>	Petites et Moyennes Entreprises
<b>AUDSC/GIE</b>	Acte Uniforme relatif aux Droits des Sociétés Commerciales et Groupements d'Intérêt Economique
<b>CNCC</b>	Compagnie Nationale des Commissaires aux Comptes
<b>COB</b>	Commission des Opérations de Bourse
<b>COSO</b>	Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission
<b>GASS</b>	Generally Accepted Accounting Standards
<b>H3C</b>	Haut Conseil du Commissariat aux Comptes
<b>IFAC</b>	International Federation of Accountants
<b>ISA</b>	International Standards on Auditing
<b>ISQC</b>	International Standards on Quality Control
<b>OHADA</b>	Organisation pour l'Harmonisation en Afrique du Droit des Affaires
<b>ONECCA</b>	Ordre National des Experts Comptables et Comptables Agréés
<b>PCAOB</b>	Public Company Accounting and Oversight Board
<b>QCI</b>	Questionnaire de Contrôle Interne
<b>SYSCOHADA</b>	Système Comptable OHADA
<b>TVA</b>	Taxe sur la Valeur Ajoutée
<b>UEMOA</b>	Union Economique et Monétaire Ouest Africaine

## **FIGURES ET TABLEAUX**

### **Liste des figures**

Figure 1 : Démarche d'audit : Analyse d'ensemble.....	14
Figure 2 : La qualité de l'audit selon la définition de De Angelo (1981) .....	31
Figure 3 : Organigramme (une structure simplifiée).....	33
Figure 4 : La qualité et les coûts dans le contexte de l'audit .....	40
Figure 5 : Modèle d'analyse.....	53
Figure 6 : Organigramme cabinet SMBF OPTIMUM.....	62

### **Liste des tableaux**

Tableau 1 : Présentation du dossier de l'exercice .....	75
Tableau 2 : Reconstitution de la balance à partir du grand livre.....	79
Tableau 3 : Tableau des Marges Brutes .....	82
Tableau 4 : Exemple de tableau des Immobilisations Corporelles et Incorporelles .....	89
Tableau 5 : Feuille d'analyses des charges .....	97

**TABLE DES MATIERES**

DEDICACES.....	I
REMERCIEMENTS .....	II
SIGLES ET ABREVIATIONS.....	III
FIGURES ET TABLEAUX .....	IV
TABLE DES MATIERES .....	V
INTRODUCTION GENERALE .....	1
PREMIERE PARTIE : CADRE THEORIQUE DE L'ETUDE .....	7
CHAPITRE 1 : LA DEMARCHE LORS D'UNE MISSION DE COMMISSARIAT AUX COMPTES.....	11
1.1. Fondamentaux du commissariat aux comptes .....	11
1.1.1. Définition du commissariat aux comptes .....	12
1.1.2. Nomination du commissaire aux comptes .....	12
1.1.3. Mandat du commissaire aux comptes .....	12
1.1.4. Etendues des travaux de commissariat aux comptes.....	13
1.1.5. Limites des travaux de commissariat aux comptes.....	13
1.1.6. Responsabilités du commissaire aux comptes .....	13
1.2. Démarche de commissariat aux comptes.....	14
1.2.1. La phase de planification ou préparation de la mission du commissariat aux comptes.....	15
1.2.1.1. Phase de prise de connaissance de l'entreprise.....	15
1.2.1.2. L'élaboration du plan d'audit.....	16
1.2.1.3. Le programme de travail.....	17
1.2.2. Phase d'intérim ou phase de revue des procédures.....	17
1.2.2.1. Les différentes approches par la revue des procédures.....	18
1.2.2.2. Identification des zones de risques .....	21
1.2.2.3. Analyse des risques.....	21
1.2.2.4. L'évaluation du contrôle interne.....	22
1.2.3. Le contrôle des comptes.....	24
1.2.3.1. Contexte général et contenu de la démarche.....	24
1.2.3.2. Examen des comptes.....	25
1.2.4. Le bouclage (finalisation).....	26

1.2.4.1. Le classement des dossiers de travail.....	27
1.2.4.2. La restitution et la validation .....	28
1.2.4.3. L'élaboration du rapport provisoire .....	28
1.2.4.4. La réunion de clôture et la rédaction du rapport définitif .....	28
<b>CHAPITRE 2 : EVALUATION ET INDICATEURS DE MESURE DE LA QUALITE</b>	
<b>D'UN AUDIT .....</b>	<b>30</b>
2.1. Structure des cabinets d'audit .....	32
2.2. 2.2. La qualité et les normes de l'Audit .....	33
2.2.1. 2.2.1. Les normes en général .....	33
2.2.2. Les normes sur la qualité de l'audit .....	34
2.2.2.1. La norme ISQC1 .....	34
2.2.2.2. Norme ISA 220 .....	35
2.3. Les concepts d'évaluation de la qualité d'audit.....	35
2.3.1. La compétence.....	37
2.3.2. L'indépendance .....	37
2.4. Les limites conceptuelles et empiriques des concepts classiques de la qualité	
d'audit .....	38
2.4.1. Le risque de sélection adverse.....	38
2.4.2. Le risque de complaisance avec les dirigeants.....	38
2.5. Etude théorique de la qualité perçue de l'audit.....	39
2.5.1. La qualité de l'audit et la compétence et l'indépendance organisationnelles	39
2.5.1.1. La compétence et l'indépendance organisationnelles en interne .....	39
2.5.1.2. La compétence et l'indépendance organisationnelles en relation avec	
l'audité .....	43
2.5.2. La qualité de l'audit et la compétence et l'indépendance individuelles et	
collectives.....	45
2.5.2.1. Les critères explicatifs impactant négativement la qualité de l'audit ....	45
2.5.2.2. Les critères explicatifs impactant positivement la qualité de l'audit.....	45
2.5.3. La qualité de l'audit et la compétence et l'indépendance systémiques.....	47
2.5.4. La qualité de l'audit et les critères non retenus .....	48
2.5.4.1. Le critère de la réputation du cabinet d'audit .....	48
2.5.4.2. Le critère des honoraires d'audit.....	48
2.6. Conséquences du non-respect des normes de qualité .....	48
<b>CHAPITRE 3 : METHODOLOGIE DE L'ETUDE .....</b>	<b>51</b>

3.1. Modèle d'analyse.....	51
3.2. Méthodes de collecte de données.....	54
DEUXIEME PARTIE : CADRE PRATIQUE DE L'ETUDE .....	58
CHAPITRE 4 : PRESENTATION DU CABINET SMBF OPTIMUM .....	60
4.1. Présentation générale du cabinet SMBF Optimum.....	60
4.2. Activité du cabinet .....	60
4.3. Organisation du cabinet .....	61
4.4. Les différentes phases lors des missions de commissariat aux comptes .....	61
4.5. Objectif du cabinet.....	63
CHAPITRE 5 : EVALUATION DE LA MISSION DE COMMISSARIAT AUX COMPTE DE LA SIGRASS .....	64
5.1. Historique.....	65
5.2. Présentation de la SIGRASS.....	65
5.3. L'équipe de mission.....	66
5.3.1. Présentation et rôle.....	66
5.3.2. Constats sur la composition de l'équipe.....	66
5.3.3. Démarche qualité de l'équipe de mission .....	67
5.4. Déroulement de la mission.....	68
5.4.1. La planification et l'orientation de la mission.....	69
5.4.1.1. Description des travaux.....	69
5.4.1.2. Constat sur la phase de planification .....	69
5.4.1.3. Aspects liés à la qualité de la phase de planification .....	69
5.4.2. 5.4.2. La revue des procédures de la SIGRASS.....	71
5.4.2.1. Description des tâches effectuées .....	71
5.4.2.2. Constats sur la phase de revue des procédures .....	73
5.4.2.3. Démarche qualité de la phase de revue des procédures.....	73
5.4.3. Le contrôle des comptes.....	75
5.4.3.1. Description des travaux.....	77
5.4.3.2. Constats sur la phase de contrôle des comptes .....	98
5.4.3.3. Critères qualité lors de la phase de contrôle des comptes.....	98
5.4.4. Travaux de fin d'exercice.....	99
5.4.4.1. Description des travaux.....	99
5.4.4.2. Constats sur les travaux de fin d'exercice.....	101

5.4.4.3. Démarche qualité des travaux de fin d'exercice .....	102
5.4.5. Rédaction du rapport .....	103
5.4.5.1. Description et contenu .....	103
5.4.5.2. Constats sur la rédaction du rapport d'opinion .....	104
5.4.5.3. Démarche qualité pour la rédaction du rapport d'opinion .....	104
CHAPITRE 6 : LES RECOMMANDATIONS .....	106
6.1. Personnel .....	106
6.2. Mode de recrutement .....	107
6.3. Formations .....	107
6.4. Moyens matériels .....	107
6.4.1. Informatique .....	107
6.4.2. Matériels roulants .....	107
6.5. Rémunération des auditeurs .....	108
6.6. Travaux de mission .....	108
6.7. Revue des dossiers .....	108
CONCLUSION GENERALE .....	111
ANNEXES .....	114
BIBLIOGRAPHIE .....	123

CESAG - BIBLIOTHEQUE

**INTRODUCTION GENERALE**

La croissance économique a favorisé le développement des affaires, entraînant l'accélération des relations et des échanges commerciaux entre les Etats. Cette nouvelle donne a facilité les communications entre les pays et a fait que la vue rétrospective que donnaient les comptes ne satisfaisait plus entièrement aux attentes du système financier mondial. Cette situation nécessite plus de sécurité et des informations financières de qualité sur les états financiers des entreprises. Face aux grandes mutations industrielles et commerciales et aux nombreuses faillites des entreprises, il est nécessaire de mettre à la disposition des acteurs économiques, des informations financières qui donnent l'image réelle des entreprises. Il est donc nécessaire pour chaque structure de rendre compte fidèlement du déroulement de ses activités et de l'utilisation de ses ressources. L'obligation pour une entreprise de mettre en place des systèmes de production d'informations et de publier des états financiers qui reflètent la nature et les résultats de ses activités, nécessite pour que ceux-ci soient acceptés par tous, qu'ils soient contrôlés et validés par des personnes habilitées, indépendantes et compétentes.

Ainsi, les dirigeants des sociétés ont besoin de données financières pertinentes et suffisamment fiables pour définir les orientations de l'entreprise. Se pose alors la question suivante :

Les informations publiées par les entreprises pour tous les tiers qui entretiennent avec elles des relations financières ou commerciales sont-elles sincères, malgré les audits menés et les rapports produits qui l'attestent ?

Dans la mesure où les vérifications sont effectuées selon des procédures basées sur des normes internationales, par des auditeurs compétents et indépendants, nous pouvons penser que les informations produites présentent un caractère sincère.

Pour toutes ces raisons, il est devenu impérieux de mettre en place un outil d'amélioration continue, qui va permettre de faire le point sur l'existant (état des lieux) afin de dégager les points faibles et/ou non conformes (suivant les référentiels d'audits) et de mener par la suite des actions adéquates qui permettront de corriger les écarts de dysfonctionnement constatés : cette mission fait partie des prérogatives du commissariat aux comptes.

---

La conduite d'une mission de commissariat aux comptes doit obéir à une démarche générale formalisée. Celle-ci doit fournir des repères permettant à tout autre professionnel de l'audit, de les utiliser dans l'exercice de sa mission.

Conduire une mission de commissariat aux comptes, oui, mais bien la conduire dans le respect de la déontologie, de la fiabilité, de la véracité des comptes et de la qualité normative, voilà l'enjeu pour tous ceux qui exercent la fonction d'auditeur externe. L'étude de la politique qualité des cabinets d'audit s'inscrit dans un contexte d'exigences croissantes en termes de qualité de l'information financière.

Les lois et règlements de plus en plus contraignants, en matière d'audit des comptes, mais aussi, la volonté d'accroître la lisibilité et l'accessibilité à l'information financière des entreprises, ont fait émerger de nouveaux besoins pour parvenir à la qualité de cette information.

Les scandales financiers de ce siècle aux Etats Unis et en Europe (Enron, WorldCom, Vivendi etc...) ont révélé l'existence de dysfonctionnements dans les mécanismes de contrôle de certains cabinets d'audit. C'est ainsi que les spécialistes de la profession se sont posés de nombreuses questions sur la fiabilité des résultats présentés et sur la qualité des travaux d'audit.

La réponse aux questions posées est de définir des normes d'audit plus strictes et plus adaptées à la fiabilité et à la qualité des contrôles d'audit. Ces normes devraient assurer la sincérité des travaux d'audit et situer la responsabilité des auditeurs en cas de tentatives de malversations.

C'est ainsi que les normes ISQC1 et ISA 220 sont considérées comme fondamentales pour la qualité de l'audit et pouvant répondre aux attentes des spécialistes de l'audit.

La notion de qualité est un élément sensible mais primordial au sein des cabinets et doit faire l'objet d'une attention toute particulière. C'est ainsi que le cabinet SMBF OPTIMUM, dans le souci de garantir à ses clients une prestation de qualité, s'est placé dans une dynamique d'application des normes d'audit internationales (ISA) de l'IFAC lors de ses interventions, qu'elles soient d'audit contractuel ou de commissariat aux comptes.

---

Nonobstant la volonté de prise en compte de ces normes lors du processus de certification des comptes de la SIGRASS<sup>1</sup>, il n'en demeure pas moins que le cabinet SMBF OPTIMUM a rencontré un certain nombre de problèmes que nous allons développer dans la partie pratique du mémoire.

Pour permettre la formation de spécialistes capables de traiter les informations financières en se référant aux normes de qualité, l'Union Economique et Monétaire Ouest Africaine (UEMOA), en collaboration, d'une part, avec les différents ordres d'experts comptables des Etats membres, a renforcé la formation au diplôme d'expertise comptable en créant plusieurs écoles de gestion spécialisées, et d'autre part, avec l'Organisation pour l'Harmonisation en Afrique du Droit des Affaires (OHADA), a harmonisé les règles comptables et a alourdi les sanctions à l'encontre des commissaires aux comptes.

Malgré toute l'attention que le commissaire aux comptes porte sur le contrôle des états financiers, il ne peut pas détecter tous les faits délictueux commis au sein de l'entreprise. On est donc en droit de se poser les questions suivantes :

- ✓ les travaux d'audit sont-ils toujours effectués en conformité aux normes d'audit ?
- ✓ quelle est la démarche qualité lors d'une mission de commissariat aux comptes ?
- ✓ quels sont les principes fondamentaux de comportement d'un professionnel de l'audit pour effectuer une mission de qualité ?
- ✓ en cas de non-respect des normes, quelles peuvent être les conséquences ?

C'est donc pour apporter quelques éléments de réponse à toutes ces interrogations, que nous avons porté notre choix sur notre thème intitulé : « le contrôle qualité lors d'une mission de commissariat aux comptes ».

L'objectif principal de ce mémoire est de présenter les démarches et stratégies utilisées par le commissaire aux comptes pour la certification des comptes d'une entreprise.

Les objectifs spécifiques qui en découlent sont :

- de décrire une mission de commissariat aux comptes effectuée par un cabinet ;
- d'évaluer cette mission ;

---

<sup>1</sup> C'est un nom d'emprunt pour les besoins de l'étude.

---

- de proposer à partir des normes, les points importants pour la réussite d'une démarche qualité ;
- de présenter les fondamentaux du commissariat aux comptes ;
- de donner des conséquences liées au non-respect des normes d'audit.

Ce mémoire est une contribution à la réflexion sur l'évolution du métier d'auditeur, qui jadis, se limitait souvent à la certification des comptes. De nos jours, en plus de sa fonction d'auditeur des comptes, il évolue dans le conseil.

Cette étude peut aider à relever les avantages liés au respect des normes de qualité. Bien qu'elle ne s'intéresse essentiellement qu'à la qualité dans une mission d'audit, celle à laquelle nous avons participé est axée sur le contrôle de certification des comptes d'une entreprise et a abouti à l'établissement d'un rapport d'opinion. Nous avons tenté d'apprécier l'aspect qualité de cette mission de commissariat aux comptes et de faire ressortir les points faibles que nous avons constatés au cours des travaux.

Pour les entreprises en général et en particulier celle sur laquelle notre cas pratique se porte c'est à dire la SIGRASS, les dirigeants pourront utiliser les éléments qui leurs sont fournis pour définir des orientations de gestion pouvant leur permettre d'avoir une visibilité dans leur entreprise et de limiter les risques de faillite.

Pour le cabinet, il pourra mesurer l'importance de mettre en place une procédure de revue des missions d'audit plus conforme aux normes. Une telle démarche pourra lui éviter les sanctions mises en place par les comités d'audit. Ainsi il sauvegardera sa crédibilité et pourra gagner la confiance des clients tout en augmentant son chiffre d'affaires.

Pour nous même, cette étude nous aidera à apprécier l'impact du respect des normes de qualité dans les missions d'audit. C'est aussi l'occasion pour nous de mieux asseoir nos connaissances théoriques en audit et de le confronter aux réalités de la pratique.

Notre mémoire est subdivisé en deux grandes parties.

La première partie qui concerne le cadre théorique nous permettra de rappeler dans un premier chapitre la démarche lors d'une mission de commissariat aux comptes. Le second chapitre sera consacré à l'évaluation et aux indicateurs de mesure de la qualité d'un audit et enfin le modèle d'analyse va illustrer le troisième chapitre.

---

Dans la deuxième partie qui est l'aspect pratique de l'étude, nous verrons en chapitre quatre la présentation de la SIGRASS SA. Le chapitre cinq fera l'objet de l'évaluation de la mission de commissariat aux comptes de la société auditée qui est la SIGRASS et enfin le chapitre six sera consacré aux recommandations.

CESAG - BIBLIOTHEQUE

CESAG - BIBLIOTHEQUE

**PREMIERE PARTIE :  
CADRE THEORIQUE DE L'ETUDE**

En tant qu'organisation poursuivant des objectifs économiques, l'entreprise est le lieu de rencontre d'intervenants intéressés par ses performances. Il s'agit notamment des dirigeants, des actionnaires et des tiers (institutions de crédit, autorités publiques, clients et fournisseurs, salariés, etc.).

Dans les entreprises de types capitalistes, seuls les dirigeants ont le monopole des décisions et définissent les orientations et les activités. Ceci leur confère une liberté d'action et un avantage informationnel important.

Les entreprises sont tenues de produire des états financiers de fin d'exercice. « L'établissement des comptes annuels des entreprises (bilan, compte de résultat, taffire et état annexé) est un moyen de contrôle dont les enjeux sont importants » (POCHET, 1998 : 71). En effet, selon RAFFEGEAU (1994 : 130), « les états financiers annuels constituent une synthèse de l'activité de l'entreprise exploitable par tous les intéressés aussi bien à l'intérieur qu'à l'extérieur de celle-ci. Ils servent aux différents acteurs dans une optique d'évaluation, de prise de décision ou de diagnostic :

- pour les actionnaires, les comptes annuels servent à déterminer la valeur de leur participation dans l'entreprise, ainsi que la rémunération de celle ci par le versement de dividendes ;
- de plus en plus les rémunérations des dirigeants sont fixées, au moins en partie, par les résultats financiers qu'ils réalisent ;
- les informations comptables servent à l'administration fiscale pour le calcul des impôts et taxes dus ;
- les relations d'affaires de l'entreprise (banquiers, clients, fournisseurs) analysent l'information financière afin de déterminer la situation financière, la fiabilité et la solvabilité de leur partenaire ».

Si la nécessité de procéder à l'établissement et à la diffusion des comptes annuels dans un système économique capitaliste parait nécessaire, une telle situation pose néanmoins deux problèmes majeurs :

- « le premier concerne la pertinence intrinsèque des données comptables pour refléter la performance d'une entreprise ;
-

- le deuxième problème touche à la fiabilité des comptes annuels, c'est-à-dire la mesure dans laquelle ils sont fidèles aux normes comptables » (DUPUY, 1999 : 44).

C'est ce deuxième problème qui fera l'objet de notre mémoire.

Les états financiers annuels sont en principe établis par les personnes même que l'on cherche à contrôler : les dirigeants de l'entreprise. Cette « latitude laisse planer un doute sur la sincérité de l'information qu'ils diffusent, illustré par la notion de « comptabilité taillée sur mesure » » (GILLET, 1998 : 25). L'importance de disposer de données fiables sur les comptes annuels explique alors l'apparition de moyens pour vérifier les états financiers produits par les dirigeants à destination de l'extérieur. Ces moyens se sont progressivement développés pour prendre leur forme actuelle: l'audit financier, c'est-à-dire « un examen critique destiné à vérifier que l'activité de l'entreprise est fidèlement traduite dans les comptes annuels conformément à un référentiel comptable identifié » (MIKOL, 1999 : 10). L'audit apparaît ainsi comme un élément essentiel du fonctionnement de la vie économique. Aujourd'hui, l'audit financier est une obligation légale dans certaines sociétés commerciales, industrielles, financières, en fonction de leur taille ou de leur statut : c'est le commissariat aux comptes.

L'activité d'audit peut être considérée comme une relation d'agence entre les utilisateurs des comptes certifiés et les cabinets. Dans cette relation, les utilisateurs des états financiers certifiés (principal) confient au cabinet d'audit (agent) la responsabilité de la certification des comptes de l'entreprise sans qu'ils puissent accéder au système d'information comptable de l'entreprise et au travail d'audit qui sert de support à la certification. Les utilisateurs doivent faire confiance aux auditeurs pour réaliser un travail de vérification fiable.

La qualité de la certification des comptes donnée par les cabinets d'audit financier est un élément important de la transparence et de la véracité des activités économiques de l'entreprise. Cependant, cette qualité a un caractère ambigu et non démontrable qui la rend particulièrement sensible auprès du néophyte. L'audit n'a de l'importance que lorsqu'il rallie les différentes réglementations et permet la mise en place d'une introspection dans l'entreprise, c'est un accompagnateur du changement.

---

***Thème : Contrôle qualité lors d'une mission de commissariat aux comptes***

---

La certification des comptes s'intéresse à la qualité de l'information comptable. Néanmoins quel est l'impact de la qualité dans les travaux pour la certification des comptes? C'est la question qui se trouve au centre de notre étude qui s'intéresse à la politique « qualité » développée pour la certification des comptes des entreprises.

CESAG - BIBLIOTHEQUE

## **CHAPITRE 1 : LA DEMARCHE LORS D'UNE MISSION DE COMMISSARIAT AUX COMPTES**

La protection des intérêts des tiers et le rôle que l'information financière peut y jouer, sont une motivation pour le législateur d'instituer les obligations légales de publication et de certification des comptes annuels des entreprises.

La justification de l'existence et de la survie des cabinets d'audit passe, en effet, par la reconnaissance de leur utilité sociale et de leur aptitude à remplir leur rôle de vérificateurs des états financiers. C'est pourquoi le commissariat aux comptes est aujourd'hui important pour la survie des entreprises.

Les différents auteurs et organisations professionnelles ont préconisé des démarches pour le commissariat aux comptes qui peuvent varier d'un pays à un autre.

La démarche présentée dans notre étude constitue une synthèse de théories liées à l'exercice des missions de commissariat aux comptes. Elle tient compte des recommandations formulées pour chaque type d'organisation. Elle est élaborée en tenant compte des différentes normes comptables et des lois qui régissent la fonction de commissariat aux comptes.

Avant de traiter ce chapitre, nous pensons utile de présenter le métier de commissariat aux comptes, de définir sa nomination, son mandat, son étendue et ses limites et enfin ses responsabilités.

### **1.1. Fondamentaux du commissariat aux comptes**

Le commissariat aux comptes est soumis à un puissant formalisme aussi bien en France qu'au Sénégal et ailleurs, destiné à augmenter son efficacité et à lui fournir la légitimité attendue socialement. C'est ainsi qu'on assiste aujourd'hui à une manifestation de principes et de méthodes.

Une des caractéristiques majeures de l'audit est donc sa forte rationalisation tant au niveau de ses principes (encadrement conceptuel) que de sa pratique (encadrement méthodologique).

---

### **1.1.1. Définition du commissariat aux comptes**

« Le commissariat aux comptes consiste à la formulation d'une opinion motivée sur les états financiers d'une entreprise couvrant un exercice comptable et en faire part aux autorités contractantes » (RAFFEGEAU, 1994 : 15).

La définition de l'audit telle qu'elle est proposée par la profession comptable exprime de façon simple sa finalité : « l'audit financier est l'examen auquel procède un professionnel compétent et indépendant en vue d'exprimer une opinion motivée sur la régularité et la sincérité des comptes d'une entreprise » (RAFFEGEAU, 1994 : 15).

### **1.1.2. Nomination du commissaire aux comptes**

L'article 70 du SYSCOHADA a institué un contrôle légal de caractère permanent par un ou plusieurs commissaires aux comptes dont l'objectif principal est la vérification de la régularité, de la sincérité et de l'image fidèle des comptes.

Il concerne :

- les sociétés anonymes (SA) (art. 702 de l'Acte Uniforme relatif aux Droits des Sociétés Commerciales et Groupements d'Intérêt Economique (AUDSC-GIE)) ;
- les sociétés à responsabilité limitée (SARL) (art. 736 de l'AUDSC-GIE).

### **1.1.3. Mandat du commissaire aux comptes**

« L'exercice du mandat du commissaire aux comptes est fortement réglementé notamment sur sa durée et sur son renouvellement » (LEJEUNE, 2007 : 59).

La durée du mandat est consignée dans les articles 703 et 704 de l'AUDSC-GIE.

Selon l'OHADA, le commissaire aux comptes a pour mission permanente, à l'exclusion de toute immixtion dans la gestion, de vérifier les valeurs et les documents comptables de l'entreprise et de contrôler la conformité de sa comptabilité aux règles en vigueur (art. 712 de l'AUDSC - GIE).

#### **1.1.4. Etendues des travaux de commissariat aux comptes**

Le contrôle représente une démarche et le commissariat aux comptes intègre cette démarche pour constituer le corpus de référence de certification des états financiers.

L'article 712 de l'AUDSC-GIE organise le caractère permanent de la mission et la liberté laissée au commissaire aux comptes, pour l'exécuter « à toute époque de l'année ».

#### **1.1.5. Limites des travaux de commissariat aux comptes**

La fonction de commissariat aux comptes est incompatible avec celle d'expert-comptable dans la même entreprise. Cette incompatibilité repose sur le principe d'indépendance : le contrôleur ne peut pas être en même temps le réalisateur et le contrôleur de l'objet. Afin de garantir cette indépendance, l'OHADA, à travers ses articles 697 et suivants de l'AUDSC - GIE a prévu un certain nombre d'interdictions et d'incompatibilités dans l'exercice de sa profession.

Selon LEJEUNE (2007 : 40), « il existe deux (02) formes d'incompatibilités : celles qui sont générales et visent l'exercice de la profession et celles qui sont spéciales et liées à l'exercice de la profession d'une entité déterminée ».

#### **1.1.6. Responsabilités du commissaire aux comptes**

Le commissaire aux comptes a une obligation de moyens, il doit mettre en œuvre les contrôles nécessaires pour s'assurer de la sincérité et de la régularité des comptes des états financiers. Mais, il n'a pas une obligation de résultat car il ne peut pas être certain à 100% de la sincérité des comptes.

La responsabilité civile du commissaire aux comptes est engagée en cas de mauvaise exécution d'une obligation de moyens lorsque celle-ci est la cause d'un préjudice. Elle est sanctionnée par le paiement de dommages et intérêts. (Art. 725 et suivants de l'AUDSC-GIE).

Selon OBERT (2007 : 533), « la responsabilité pénale de l'auditeur nécessite une infraction (la confirmation d'informations mensongères ou la violation du secret professionnel ou complicité dans la présentation de faux bilans ou de distributions de

---

dividendes fictifs) pouvant se définir comme tout comportement prévu et puni par la loi pénale et pour lequel le juge peut prononcer une peine à l'encontre de son auteur.

Selon COMBES (1997 : 10), la responsabilité professionnelle découle d'infractions aux lois et règlements, de négligence grave, de manque de probité, d'honneur ou d'indépendance. Les sanctions prévues peuvent aller de l'avertissement jusqu'à la radiation.

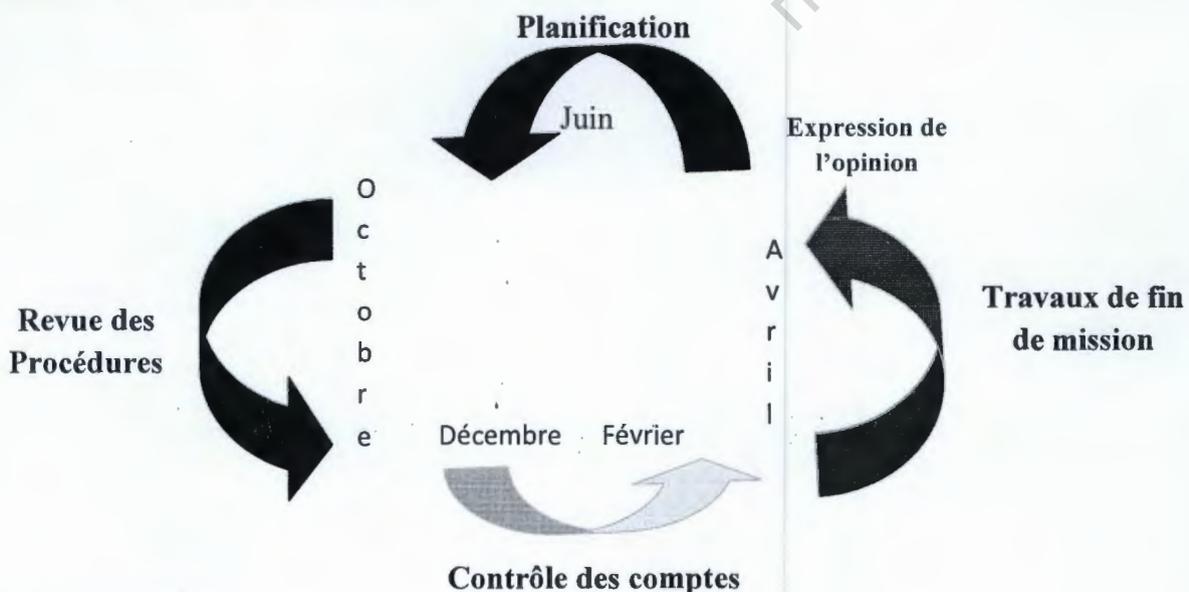
Nous avons dans cette partie, tenté de montrer comment le commissariat aux comptes est soumis à un puissant formalisme en France et ailleurs, destiné à augmenter son efficacité et à lui fournir la légitimité attendue socialement.

Après les fondamentaux du commissariat aux comptes, nous allons maintenant traiter le chapitre qui sera subdivisé en plusieurs sous parties que sont les différentes étapes de la démarche d'audit.

### 1.2. Démarche de commissariat aux comptes

La démarche de commissariat aux comptes se décompose, généralement, en quatre (04) étapes qui sont : la préparation (planification), l'intérim (revue des procédures), le pré final / final (contrôle des comptes) et le bouclage (finalisation).

**Figure 1 : Démarche d'audit : Analyse d'ensemble**



**Source : nous même**

### **1.2.1. La phase de planification ou préparation de la mission du commissariat aux comptes**

Selon LEJEUNE et EMMERICH (2007: 91), la planification consiste à prévoir l'approche générale des travaux et les procédures d'audit à mettre en œuvre par les membres de l'équipe d'audit.

« Cette planification va dépendre de nombreux éléments et va varier selon qu'il s'agit d'un nouveau mandat ou d'une mission récurrente. Elle est très importante pour la réussite de la mission mais également pour la gestion du cabinet et des collaborateurs. C'est souvent par la bonne gestion du planning qu'un cabinet optimise ses propres résultats financiers » (VALIN, 2006 : 170).

Planifier consiste donc à ordonnancer des activités, c'est-à-dire les répartir dans le temps de façon à respecter les délais imposés tout en optimisant l'utilisation des moyens humains et matériels.

Elle a pour objet de préparer l'exécution de la mission d'audit. Elle se déroule en trois étapes:

- « la prise de connaissance générale de l'entreprise ;
- l'élaboration du plan d'audit ;
- la programmation » (ROBERT et MAIRESSE, 2007 : 397)

Ces trois étapes correspondent à une construction progressive de la mission d'audit.

#### **1.2.1.1. Phase de prise de connaissance de l'entreprise**

Selon MIKOL (2000 : 50), « la prise de connaissance générale de l'entreprise permet à l'auditeur d'assimiler les principales caractéristiques de celle-ci, son organisation, ses responsables, ses spécificités de fonctionnement, de mesurer les particularités, les forces et faiblesses apparentes du système de contrôle interne et la complexité du système d'information et de détecter les zones éventuelles de risque ».

A l'entame de la mission, l'auditeur portera son attention sur l'organisation administrative de l'entreprise à contrôler afin de s'assurer que celle-ci est bien structurée. Ainsi, il se fera commenter l'organigramme et se fera décrire les principales fonctions, le contenu de leurs

---

attributions et les liens qui existent entre elles, (séparation des fonctions opérationnelles, administratives, comptables et de contrôle). Il pourra d'ores et déjà retenir des informations sur le degré de complexité de l'organisation, la concentration ou la délégation des pouvoirs, les liens hiérarchiques, le poids de l'encadrement, l'articulation entre les directions et les services. Fort de ces informations, l'auditeur pourra retenir les axes d'orientation de ses investigations et cibler les personnes susceptibles de fournir d'autres informations utiles.

Dans la réalité, il existe parfois un écart important entre l'organisation réelle (la pratique quotidienne) et l'organigramme de l'entreprise.

Dans sa phase de collecte d'informations, l'auditeur prendra connaissance des statuts, du règlement intérieur de l'entreprise et se fera communiquer les procès-verbaux du conseil d'administration de l'exercice sous revue.

Grâce aux informations collectées, le commissaire aux comptes est capable de définir le seuil de signification, c'est-à-dire, selon la norme ISA 320, « la mesure ou l'appréciation que peut faire l'auditeur du montant à partir duquel une erreur, une inexactitude ou une omission peut affecter la régularité et la sincérité des comptes annuels ainsi que l'image fidèle du résultat des opérations, de la situation financière et du patrimoine de l'entreprise ». Par conséquent, tout élément dont l'omission ou l'inexactitude est susceptible d'influencer les décisions économiques ou le jugement basé sur les comptes, est considéré significatif.

La phase que nous venons de développer consiste à chercher tous les facteurs qui peuvent permettre au commissaire aux comptes de mieux connaître l'entreprise et de disposer d'éléments suffisants pour rédiger sa lettre de mission, préparer son budget d'audit, constituer et mobiliser l'équipe de travail.

#### **1.2.1.2. L'élaboration du plan d'audit**

Le plan d'audit est appelé également plan de mission ou plan stratégique. Il précise l'identification des risques relevés et l'approche d'audit retenue pour y faire face. Le plan d'audit doit être préparé par le manager ou par le chef de mission et obligatoirement approuvé par l'associé responsable du dossier. Il doit être daté et signé par ces deux personnes. Le plan d'audit doit comporter :

---

- la présentation succincte de l'entité à auditer ;
- la nature de la mission ;
- les informations financières récentes ;
- les faits marquants de l'exercice ;
- les faiblesses de procédures identifiées et réserves formulées au cours des précédentes interventions ;
- l'évaluation des risques ;
- les seuils de maturité ;
- les travaux planifiés ;
- les livrables et le calendrier d'intervention de l'équipe d'audit.

### **1.2.1.3. Le programme de travail**

Selon la norme ISA 300, « le programme de travail est plus détaillé que le plan de mission et définit la nature, le calendrier et l'étendue des procédures d'audit à mettre en œuvre par les membres de l'équipe affectée à la mission afin de recueillir des éléments probants, suffisants et appropriés pour réduire le risque d'audit à un niveau faible acceptable ».

Ces travaux vont dépendre du niveau et de la nature du risque associé à chaque cycle, ainsi que du seuil de matérialité général de la mission.

Le choix des procédures d'audit spécifiques appliquées à un cycle va également être déterminé par les circonstances de la mission et par les normes applicables en la matière.

C'est sur la base des informations recueillies que l'auditeur confectionne son programme de travail pour la conduite de la mission de revue de procédures et de contrôle des comptes.

### **1.2.2. Phase d'intérim ou phase de revue des procédures**

Cette étape est essentielle dans la démarche générale d'audit. « En effet, compte tenu des conditions d'exercice de la mission du commissaire aux comptes, celui-ci ne peut contrôler exhaustivement l'ensemble des opérations sur un exercice donné. Il est donc nécessaire d'étudier si les procédures de contrôle interne mises en place par la direction retracent exhaustivement les opérations de l'exercice dans la comptabilité et permettent une

minimisation des risques d'erreurs ou de fraudes » (LEJEUNE et EMMERICH, 2007 : 102 - 103).

Ainsi cette phase s'opère dans les locaux du client audité. Les opérations commencent par une réunion d'ouverture à laquelle participent, le chef de mission d'audit, les auditeurs, les représentants habilités de l'entreprise audité. Cette réunion permet de présenter l'équipe d'audit et d'assurer la logistique de la mission (locaux, interlocuteurs, etc.). Le chef de mission en profite pour rappeler certains éléments indispensables au bon déroulement de la mission tels que, les termes de la lettre de mission, les procédures d'audit etc. Le point de départ de la mission d'intérim consiste à répondre aux questionnaires du contrôle interne afin d'identifier pour chaque fonction, quel type et quel degré de contrôle exercer. Il s'agira de décomposer les activités de l'entreprise vérifiée en cycles, d'observer pour chaque cycle comment les risques sont couverts. Au fur et à mesure des tests de procédures, de conformité, de vraisemblance, l'auditeur doit valider le constat par une preuve<sup>2</sup> écrite. Cette preuve doit être pertinente, probante, suffisante et utile.

#### **1.2.2.1. Les différentes approches par la revue des procédures**

« La prise de connaissance des éléments du contrôle interne pertinents pour l'audit permet à l'auditeur d'identifier les types d'anomalies potentielles et de prendre en considération les facteurs pouvant engendrer les risques d'anomalies significatives dans les comptes » (OBERT, 2007 : 494).

Les travaux préliminaires vont conduire l'auditeur à définir la démarche générale d'audit qu'il va effectuer dans l'entreprise.

Cette démarche est généralement formalisée dans un document de synthèse dont l'intitulé varie selon les cabinets d'audit: «note d'orientation générale» ou «mémoire d'approche», mais dont le contenu est, dans les grandes lignes, identique. Le travail d'audit, s'effectuant généralement en équipe, ce document mis à la disposition de

---

<sup>2</sup> En règle générale, l'audit distingue les preuves internes produites par l'entreprise elle-même, par exemple les factures et celles qui sont externes, provenant de tiers tels que les avis de versements, reconnaissances de dettes... Pour limiter les risques de manipulation des preuves, l'auditeur demandera une confirmation écrite, directement aux tiers.

l'ensemble des collaborateurs, vise à formaliser la prise de connaissance générale, les zones de risques identifiées, les cycles principaux et les cycles accessoires de l'entreprise.

Il définit l'approche générale retenue : décomposition de la mission en phases, tâches à exécuter lors de chaque phase, équipe d'intervenants à prévoir et moyens particuliers à mettre en œuvre, calendrier et localisation des différentes interventions.

Deux 02) approches sont généralement utilisées suivant les paramètres en jeu et les choix stratégiques de l'auditeur :

- ✓ approche par le contrôle
- ✓ approche par les risques

#### ✚ **Approche par le contrôle**

Selon cette approche, les évaluations portent sur le système de contrôle interne et sont concentrées sur les activités de contrôle; le rapport de l'évaluation met l'accent sur l'adéquation et l'efficacité du contrôle interne, et les résultats de l'évaluation renvoient à des contrôles supplémentaires ou à des améliorations.

La revue des procédures par l'approche par le contrôle, permet in fine à l'auditeur, de présenter aux responsables de l'entité auditée une liste de faiblesses des procédures assorties de recommandations c'est-à-dire des palliatifs qui permettent d'y remédier. « Cette lettre de recommandation est un instrument privilégié car, en dehors du rapport de certification, elle constitue l'unique document susceptible d'apporter une valeur ajoutée pour le client en lui permettant non seulement de prendre connaissance des faiblesses de son système de contrôle interne mais également de les corriger» (PIGE, 2000: 74).

#### ✚ **Approche par les risques**

Cette approche par les risques constitue par essence la nouvelle donne dans les missions de commissariat aux comptes et rompt avec l'approche traditionnelle qui préconisait une approche par le contrôle. Selon VALIN (2006 : 166), «cette approche permet de gagner en efficacité car l'auditeur évalue les zones de risques pour lesquelles les vérifications sont approfondies et les éléments qui ne présentent pas de difficultés particulières pour lesquelles l'auditeur procède à des vérifications allégées». Comme l'affirme la

---

CNCC, « elle intervient pour préparer et alléger les contrôles substantiels menés à la clôture des comptes. Elle représente la phase la plus conséquente de l'ensemble de la mission. Les travaux consistent à évaluer les risques en tenant compte de l'identification des risques potentiels et du système de contrôle interne mis en place par l'entreprise, et à déterminer la nature et l'étendue des contrôles substantifs à mener (obtention d'éléments probants) afin de maintenir le risque d'audit à un niveau acceptable ».

Il s'agit du constat dans les comptes d'un élément significatif, qui a pour effet de soustraire, délibérément, l'entreprise ou les dirigeants, aux dispositions légales spécifiques, de modifier sensiblement la présentation de la situation financière du patrimoine ou du résultat ou d'être de nature à porter préjudice à l'entreprise ou à un tiers. Le caractère délibéré s'apprécie par rapport à des éléments objectifs démontrant l'intention que pouvait avoir l'auteur de l'infraction d'enfreindre la réglementation en vigueur.

D'après le COSO 1 (Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission), il est nécessaire de procéder à une analyse des risques une fois que ceux-ci ont été identifiés à la fois au niveau de l'entreprise et de chaque activité. Il existe différentes façons de procéder à cette analyse, dans la mesure où bien des risques sont difficiles à quantifier. Néanmoins, le processus plus ou moins formel, se décompose généralement de la façon suivante :

- évaluation de l'importance du risque ;
- évaluation de la probabilité (ou fréquence) de survenance du risque ;
- prise en compte de la façon dont le risque doit être géré, c'est-à-dire évaluation des mesures à prendre.

La revue des procédures par l'approche par les risques permet in fine à l'auditeur, à travers une cartographie, d'évaluer les risques.

La cartographie des risques est un document permettant de déterminer les principaux risques d'une organisation et de les présenter synthétiquement sous une forme hiérarchisée. Elle permet de définir de manière approfondie les impacts potentiels du risque, les facteurs qui déclenchent la survenance du risque ainsi que les facteurs qui déterminent l'envergure du dommage.

---

Quelle que soit l'approche adoptée par l'auditeur, la revue des procédures est une tâche dont la finalité est d'anticiper sur les résultats attendus sur les comptes annuels. Elle permet d'avoir une idée sur les zones de risques qui peuvent contribuer à altérer les états financiers de fin d'exercice. Dans le même ordre, la revue des procédures permet d'alléger la phase de révision des comptes dans la mesure où l'auditeur fixe à priori les zones sur lesquelles sa mission de contrôle des comptes sera axée.

#### **1.2.2.2. Identification des zones de risques**

Selon OBERT (2007 : 494), « à défaut de pouvoir étudier chaque transaction contenue dans les comptes annuels de l'entreprise, l'auditeur doit analyser l'organisation en vue de rechercher si celle-ci inclut les moyens suffisants destinés à détecter toute erreur, anomalie, fraude, etc. ».

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, aux moyens déployés pour assurer la continuité de l'exploitation ;
- son organisation administrative et financière, sa structure d'audit interne, la composition de son actionnariat, son organigramme, la définition et la répartition des fonctions, son système d'information, son conseil juridique etc.

Dans la planification de la mission, l'auditeur doit relever et évaluer les risques liés à l'activité soumise à l'audit.

Après avoir identifié les zones de risques, nous allons analyser ces risques avant de passer au deuxième point de la mission d'intérim qui consistera pour l'auditeur de procéder à l'évaluation du contrôle interne.

#### **1.2.2.3. Analyse des risques**

Le risque d'audit est le risque que les états financiers présentent des erreurs que les auditeurs n'ont pas détectées et qu'en conséquence, ils présentent une opinion erronée sur les états financiers (Norme ISA 200).

---

Pour minimiser ce risque, l'auditeur examine traditionnellement trois (03) catégories de risque :

- Le risque inhérent : d'après l'ISA 200, il s'agit de « la possibilité qu'une erreur se produise ». Le risque inhérent prend en compte à la fois des éléments ayant un effet sur l'ensemble de l'entreprise et ceux ayant un effet sur les comptes spécifiques.
- Le risque de contrôle est « le risque qu'une erreur puisse survenir sans avoir été détectée et corrigée en temps voulu par une procédure de contrôle interne de l'entreprise » ISA 200.
- Le risque de non détection : 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.

#### **1.2.2.4. L'évaluation du contrôle interne**

Apprécier le contrôle interne c'est à dire vérifier sa bonne conception et son bon fonctionnement nécessite le respect des phases de travail telles que la prise de connaissance des procédures mises en place par l'entreprise, la description des procédures, la vérification de leur existence réelle, l'évaluation des risques liés à leur conception, la vérification de leur bon fonctionnement.

Selon la norme ISA 400 de l'IFAC, « le contrôle interne est l'ensemble des politiques et procédures mises en œuvre par la direction d'une entité en vue d'assurer, dans la mesure du possible, la gestion rigoureuse et efficace de ses activités ». Ces procédures impliquent le respect des politiques de gestion, la sauvegarde des actifs, la prévention et la détection des fraudes et des erreurs, l'exactitude et l'exhaustivité des enregistrements comptables et l'établissement en temps voulu d'informations financières ou comptables fiables.

#### **✓ Analyse du système de traitement de l'information :**

Cette phase permet de connaître les circuits de traitement (manuel ou informatique) de l'information du début à la fin de l'opération. Pour la réaliser, l'auditeur doit s'entretenir avec les responsables des services concernés, analyser, s'il existe, le manuel des procédures de contrôle interne de l'entreprise, prendre connaissance des travaux d'audits précédents.

---

✓ **Description du système :**

Dans cette étape, l'auditeur doit mémoriser les informations précédemment recueillies soit de façon manuscrite ou informatisée ou par des diagrammes (flow charts).

✓ **Vérification de l'existence du système :**

L'auditeur sélectionne un nombre limité de transactions et vérifie que les contrôles prévus par l'entreprise sont effectués.

✓ **Evaluation des risques dus à la conception du système :**

L'auditeur juge la pertinence des traitements et des vérifications mis en place au sein de l'entreprise et s'assure que la conception de la procédure élimine tous les risques d'erreurs et de pertes. La technique souvent utilisée pour évaluer le risque dû à la conception des systèmes repose sur l'utilisation de QCI (questionnaires de contrôle interne) qui donne la liste des principaux points de contrôle interne qu'il est généralement nécessaire de contrôler.

Les listes des points à examiner, qui figurent dans les questionnaires de contrôle interne, se présentent sous la forme de questionnaires de type fermés ou de type ouverts.

✓ **Vérification du fonctionnement des procédures :**

L'objectif à ce niveau est de vérifier que les procédures décrites sont celles qui sont réellement utilisées et qu'elles le sont en permanence.

Pour cela, l'auditeur dispose de trois (03) techniques :

- Contrôle de l'effectivité de l'application des procédures ;
- Répétition des traitements et des vérifications par l'auditeur ;
- Observation de l'exécution du contrôle

### **1.2.3. Le contrôle des comptes**

#### **1.2.3.1. Contexte général et contenu de la démarche**

Grâce aux travaux réalisés à partir de l'évaluation du contrôle interne, le commissaire aux comptes décèle les zones de risques sur lesquelles il va intervenir. Les comptes visés par ces zones de risques feront l'objet de contrôles et d'examens très poussés.

C'est la période durant laquelle l'auditeur effectue les tests et contrôles substantiels jugés nécessaires, en s'appuyant sur le programme de travail élaboré lors de la planification, tout en s'adaptant aux situations rencontrées.

Un programme de travail d'audit est composé de différentes séquences consistant à exécuter successivement des procédures destinées à recueillir des éléments de preuve. Il est possible dans la collecte des preuves de se servir des logiciels d'audit informatique disponibles dans le marché et capables de rechercher directement les informations dans les fichiers clients. En fait, la recherche de preuves fait appel à un nombre limité de techniques.

Selon MIKOL (1999: 95), « les procédures d'audit peuvent se diviser en six catégories principales :

- la vérification physique ;
- la vérification sur document ;
- les confirmations directes ;
- les demandes d'explications auprès des dirigeants ;
- les calculs, recoupements, vérifications arithmétiques et rapprochements de documents ;
- l'examen analytique ».

Aucune preuve n'étant irréfutable à priori, c'est la combinaison et le recoupement des différentes catégories qui vont produire une démarche d'audit de qualité.

Une fois les procédures d'audit appliquées à un cycle de l'entreprise, l'auditeur émet un jugement sur les résultats obtenus. S'il n'a pas relevé d'anomalies et estime que le niveau des travaux effectués est satisfaisant, il peut considérer que les éléments de preuve recueillis sont suffisants pour couvrir le risque lié à ce cycle. Au cas où il relève des erreurs

---

ou des anomalies, il évalue leur impact, recherche des explications à leur sujet et détermine si elles sont de nature volontaire ou involontaire. L'auditeur jugera alors s'il doit procéder à des travaux de contrôle supplémentaires et / ou s'il doit demander des « ajustements », c'est-à-dire des corrections dans les comptes de l'entreprise.

La vérification des différents cycles de l'entreprise et de leur cohérence permet, en fin de compte, de s'assurer de la validité globale des états financiers.

En effet, comme la recherche de preuves repose sur la notion de sondage, elle ne peut pas offrir une garantie absolue et ceci malgré toutes les précautions méthodologiques mises en œuvre. En plus, l'évaluation des risques et l'évaluation du contrôle interne sur lesquelles se base largement le choix des procédures appliquées, peuvent être insuffisantes. Enfin, les procédures utilisées les mieux adaptées à la situation et l'interprétation qui en résulte, laissent la même marge de liberté que la planification, malgré les critères formalisés qui peuvent être développés.

En réalité, il ne s'agit pas forcément de couvrir le risque de manière complète, mais plutôt d'obtenir un niveau de preuve jugé satisfaisant en fonction de la situation. C'est pour cette raison que l'auditeur doit organiser de façon optimale ses tâches pour rester crédible.

Cette étape ouvre la voie à l'examen des comptes c'est-à-dire la revue des comptes déjà analysés.

#### **1.2.3.2. Examen des comptes**

Le contrôle compte par compte, même après l'évaluation du contrôle interne, n'est pas suffisant pour exprimer une opinion sur les comptes annuels dans leur ensemble.

Le commissaire aux comptes doit procéder à un examen analytique des comptes annuels en vue d'avoir la conviction qu'ils traduisent de façon sincère et régulière, la situation de l'entreprise et le résultat de son activité, compte tenu de la connaissance qu'il a pu acquérir lors de l'application des autres procédés et techniques de vérification.

#### **❖ Recherche de preuves et documentation des travaux d'audit**

L'approche conceptuelle de l'audit par les risques implique une bonne exécution des procédures d'audit, matérialisée par une recherche de preuves fiables cumulées, suffisantes

qualitativement et quantitativement. Pour atteindre l'un des principes fondamentaux de l'audit, à savoir, l'objectif tendant à minimiser les risques, les preuves recueillies doivent permettre de s'assurer que le risque lié aux assertions est couvert.

L'auditeur doit éviter de :

- réduire la quantité de travail sur une étape en deçà de la normale ;
- effectuer des revues superficielles des documents des clients ;
- accepter des explications insuffisantes ou légères de l'audité ;

Différents types d'instruments formalisés, considérés comme des aides au contrôle permettent à l'auditeur de justifier son travail. Les techniques utilisées ainsi que la justification de leur choix et des résultats obtenus sont «documentés». Le terme documenté signifie « étayé par des papiers de travail, rédigés par l'équipe d'audit, ou par des photocopies de documents probants détenus par l'entreprise». Ces éléments attestent que les contrôles ont été effectivement réalisés.

Les dossiers de travail sont tenus afin de documenter les contrôles effectués et d'étayer les conclusions du commissaire aux comptes. Ces dossiers permettent par ailleurs de mieux organiser et maîtriser la mission et d'apporter les preuves des diligences accomplies.

La revue des opérations permet de passer en revue tout le processus de contrôle afin de vérifier et de valider les travaux précédemment effectués.

La documentation des papiers de travail et la revue des opérations sont la preuve d'un audit rigoureux. Il convient de trouver le juste équilibre entre trop de documentation et pas assez, chaque cas de figure présentant des avantages et des inconvénients spécifiques.

Toutefois, une documentation correctement fournie a des avantages indéniables. Elle permet de détecter plus facilement les éventuelles incompréhensions.

#### **1.2.4. Le bouclage (finalisation)**

Après avoir délimité l'approche d'audit en fonction des risques, effectué les travaux in situ, revu les dossiers, l'auditeur doit être en mesure de remonter l'information. Mais, il doit au préalable s'assurer que le plan d'audit a été correctement exécuté, et que les objectifs fixés

---

ont été atteints. Il doit également tenir compte des risques liés aux événements significatifs qui pourraient intervenir après la clôture de l'exercice sous revue.

Pour l'exploitation optimale de tous les résultats des travaux, l'auditeur procédera au classement des feuilles de travail sur lesquelles apparaissent clairement la description, les causes et les conséquences des dysfonctionnements ainsi que ses recommandations pertinentes et il confectionnera des dossiers de travail.

Les dossiers d'audit ont une importance capitale, car ils renferment tous les éléments constitutifs des preuves. Ils permettent aux membres de l'équipe d'audit ou aux collaborateurs de disposer d'informations utiles pour de futures interventions. Ils servent également de justificatifs des travaux réalisés auprès des tiers, par exemple, dans le cas de poursuite en responsabilité auprès des tribunaux. Le classement, le référencement et l'indexation répondent de plus en plus à des normes précises et facilitent l'exploitation des dossiers, notamment dans les grands cabinets d'audit.

L'auditeur s'assure que la note de conclusion est bien le reflet des conclusions des travaux réalisés.

Il prépare la mission de l'exercice suivant en relevant les points particuliers qu'il doit suivre lors du prochain audit.

#### **1.2.4.1. Le classement des dossiers de travail**

Toute documentation collectée au cours de la mission d'audit doit être répertoriée et classée par nature. En règle générale, on distingue quatre (04) types de dossiers :

- le dossier de synthèse regroupe le rapport définitif, les états financiers relatifs à la période audité, le plan d'audit, le budget détaillé ;
- le dossier annuel comprend le programme de travail, le détail des travaux, les papiers de travail classés par section, les documents d'analyse, les notes etc. ;
- le dossier permanent comporte toute l'information relative à la connaissance générale de l'entreprise ;
- le dossier correspondance classe chronologiquement toute la correspondance échangée dans le cadre de la mission d'audit.

#### **1.2.4.2. La restitution et la validation**

C'est la présentation orale par le chef de mission, des observations les plus importantes, aux dirigeants de l'entreprise auditée. Cette restitution permet de les informer de façon synthétique, d'abord des résultats préliminaires des travaux d'audit et ensuite des conclusions y afférentes.

La restitution est effectuée après les investigations in situ, avant même la présentation du pré rapport. En réalité, elle constitue une occasion pour l'auditeur de discuter avec l'audité et de présenter ses premières conclusions. Ainsi, à l'issue de cette séance, il peut être amené à apprécier certains constats en prenant en compte la réaction et les observations pertinentes de l'audité.

#### **1.2.4.3. L'élaboration du rapport provisoire**

Le rapport provisoire est élaboré à partir des feuilles de travail. Il doit prendre en compte les observations les plus importantes constatées afin d'être validées par l'audité.

#### **1.2.4.4. La réunion de clôture et la rédaction du rapport définitif**

La réunion de clôture permet d'examiner point par point avec l'audité le pré rapport provisoire qui lui a été communiqué quelques semaines avant la rencontre. 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 confirme en apportant la preuve de leur existence réelle.

Tout ce processus en amont conduit à la rédaction d'un rapport définitif d'opinion, pertinent, cohérent, clair, concis, structuré et contenant des justifications validées.

Le rapport d'opinion présente l'analyse et le détail des constats, des observations susceptibles d'altérer la sincérité et l'image fidèle des états financiers. Le rapport s'en tient aux éléments qui ont fait préalablement l'objet de discussions lors des séances de validation.

Un rapport d'opinion de qualité doit être sincère, et doit faire l'objet d'un exposé général. Il doit également contenir le sommaire, les objectifs et le champ de la mission d'audit, les

---

constats, les recommandations, l'opinion de l'auditeur et la synthèse qui reprend les points les plus significatifs et les réserves et limitations.

Les états financiers certifiés doivent être annexés au rapport.

Pour une meilleure compréhension et une lecture facile des comptes, une étude détaillée de l'ensemble des rubriques des états financiers est insérée dans ce rapport.

### **Conclusion**

Le résultat final du travail d'audit réalisé après plusieurs dizaines, voire plusieurs centaines d'heures de travail pour les grandes entreprises, consiste à la rédaction d'un document de quelques pages. Il s'agit du rapport d'audit qui exprime l'opinion de l'auditeur sur les comptes annuels. « En raison de leurs conséquences potentielles, les différentes formes possibles de l'opinion formulée dans le rapport, sont définies » (MIKOL, 1999 : 130). Le contenu des rapports d'audit fait l'objet d'une définition précise permettant de donner ou non une certification.

- ❖ « la certification sans réserve » suppose que les comptes annuels sont réguliers, sincères et donnent une image fidèle ;
- ❖ « la certification avec réserve » suppose un désaccord sur un point comptable ou une limitation dans l'étendue des travaux de contrôle ne permettant pas à l'auditeur d'exprimer une opinion sans réserve, sans que l'incidence de celle-ci soit suffisamment importante pour entraîner un refus de certifier ;
- ❖ le « refus de certifier » est également exprimé en cas d'incertitudes très graves sur les comptes.

Le cabinet engage sa responsabilité sur son opinion dans la certification des comptes. Le risque professionnel est lié au fait d'émettre une opinion erronée sur les comptes de l'entreprise contrôlée et peut entraîner des conséquences négatives pour le cabinet et pour les tiers, d'où la nécessité de procéder à un audit de qualité.

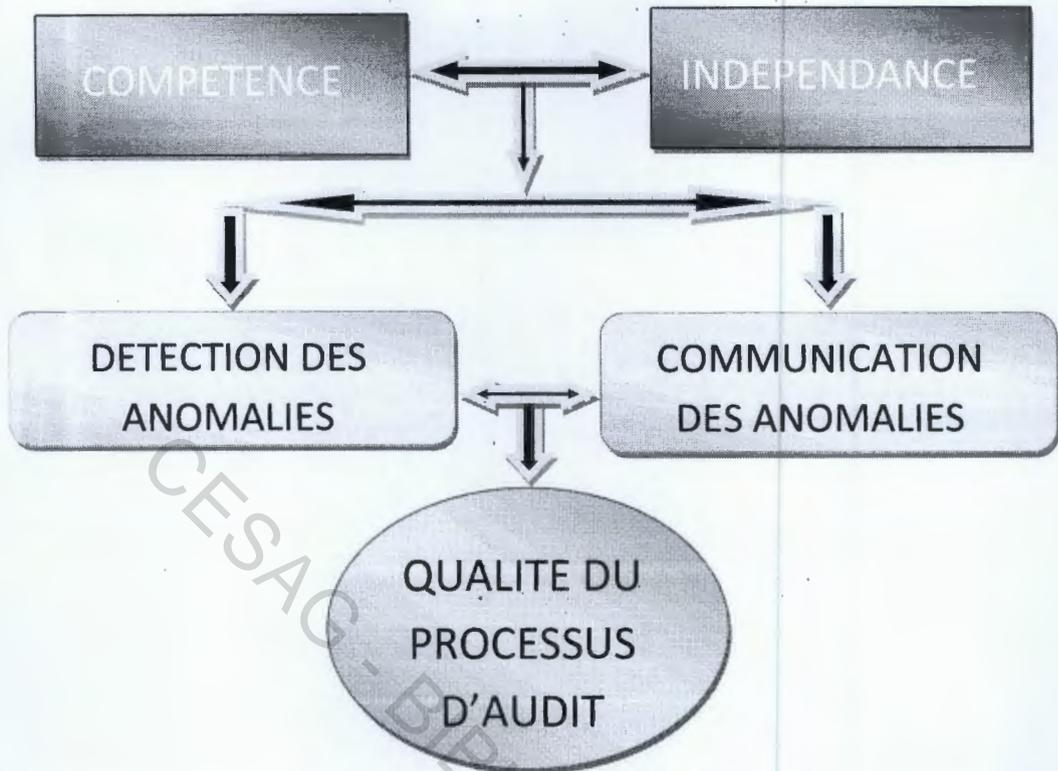
## **CHAPITRE 2 : EVALUATION ET INDICATEURS DE MESURE DE LA QUALITE D'UN AUDIT**

Les scandales financiers qui ont secoué le monde des affaires, ont rendu douteux les approches classiques et les indicateurs de mesure dans l'évaluation de la pertinence des travaux d'audit. Cette situation a entraîné la nécessité de développer de nouvelles méthodes d'évaluation de la qualité d'audit et de développer de nouvelles approches permettant de mieux capter la complexité de tels travaux.

Le rôle essentiel de l'audit est de réduire en grande partie l'asymétrie d'information entre les gestionnaires et les actionnaires ou les tiers contractants. Il fournit des informations financières, garantissant l'image fidèle des comptes des entreprises. Le processus d'audit est très complexe. Le rapport d'audit est tellement standardisé dans son contenu et dans sa formulation qu'il n'offre que peu de possibilité de différenciation. Dans ce sens, un échec d'audit n'est presque connu que dans un contexte de faillites publiées par la presse.

La définition de la qualité de l'audit doit prendre en compte une notion importante : la distinction entre la qualité de l'audit et la qualité de l'auditeur. La qualité de l'auditeur renvoie à la notion de compétence qui est prise en compte dans la qualité de l'audit mais qui n'en est qu'une composante. La qualité de l'auditeur peut donc être comprise dans la qualité de l'audit, c'est pour cela que la distinction est importante. DE ANGELO (1981 : 183) intègre cet aspect dans sa définition fondatrice de la qualité de l'audit en démontrant que « la qualité dépend de deux (02) paramètres : la compétence de l'auditeur pour déceler les anomalies et son indépendance pour communiquer ces anomalies » comme l'explique le schéma suivant :

Figure 2 : La qualité de l'audit selon la définition de De Angelo (1981)



**Source:** De Angelo (1981: 84)

Les notions développées sur la qualité de l'audit font appel aux jugements de l'auditeur et de l'audité et à l'arbitrage de l'auditeur pour déterminer la quantité, la nature et le soin des travaux à exécuter.

L'organisation du cabinet et le groupe d'individus chargés de mener la mission d'audit sont tout aussi importants pour assurer au mieux la qualité dans une mission d'audit.

Dans ce chapitre, nous allons traiter l'organisation des cabinets d'audit (hiérarchisation et responsabilité), les normes et les concepts d'évaluation de la qualité d'audit, avant de terminer par les conséquences découlant du non-respect des normes et des réformes mises en place au niveau international.

## **2.1. Structure des cabinets d'audit**

En général, le cabinet d'audit est structuré comme suit (GRAND et VERBALE, 2006: 39):

**L'associé :** il doit fournir au client des rapports sur les audits effectués et les résultats obtenus (certification avec ou sans réserve ou refus). Il doit mener les missions dans les délais fixés. Il définit en relation avec l'équipe d'audit le plan d'approche (analyse des risques et orientation de l'intervention). Il examine et approuve les programmes de travail. Il conseille et guide les auditeurs en veillant à ce que les objectifs soient atteints. Il contrôle la qualité des missions et s'assure que les règles de déontologie et les procédures du cabinet sont correctement appliquées par les auditeurs.

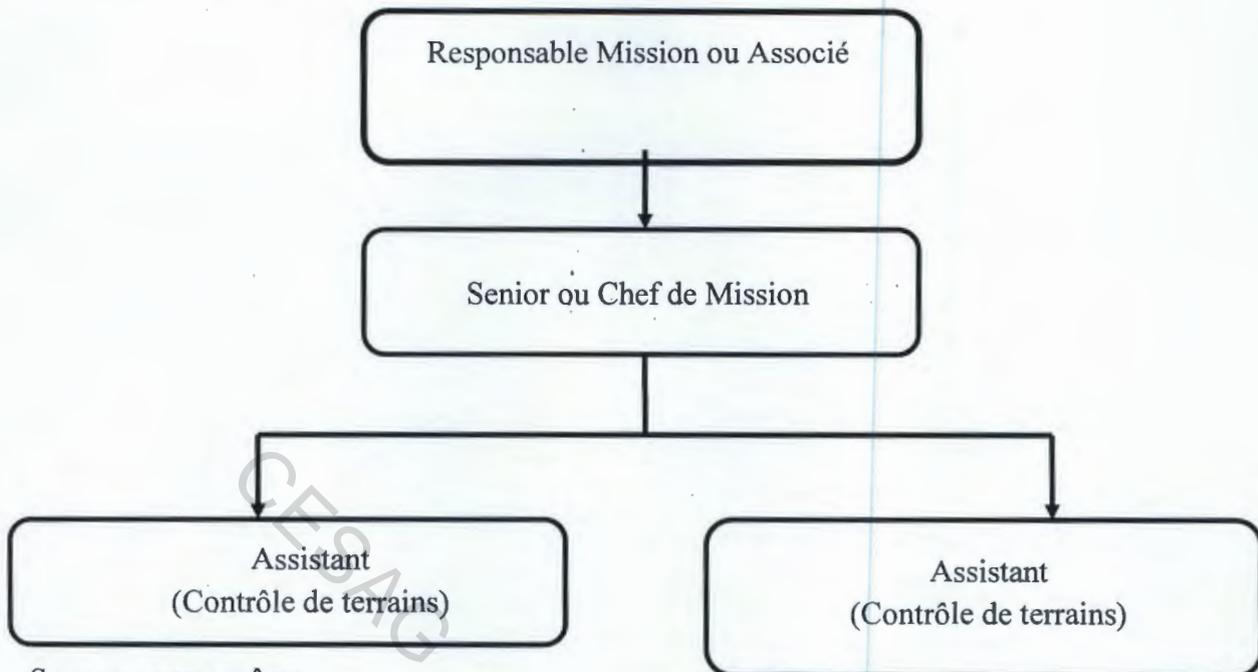
**Le manager ou superviseur :** il dirige l'exécution des missions en s'assurant que les standards professionnels sont respectés. Il supervise le travail des auditeurs affectés à la mission. Il détermine les facteurs de risque, apprécie leur importance et définit en conséquence le plan d'approche. Il met au point et valide avec les entités concernées les constats d'audit.

**Le senior ou chef de mission :** il dirige au jour le jour l'équipe d'audit dont il a la responsabilité. Il administre et pilote la mission. Il rédige à partir des orientations du plan d'approche les programmes de travail. Il dirige, conseille les assistants et examine leur travail de manière à déterminer s'il est suffisant quant à son étendue et à sa précision.

Il exécute et fait exécuter les travaux conformément aux règles de la profession et en accord avec le programme d'audit approuvé par le superviseur et l'associé. Il s'assure par un contrôle permanent que le travail effectué par les assistants respecte les normes de qualité du cabinet. Il rédige le projet de rapport d'audit et évalue les assistants.

**L'assistant :** il effectue les travaux qui lui ont été confiés par le chef de mission. Il réunit, analyse et apprécie les informations collectées afin de dégager une opinion justifiée et objective des activités auditées. Il rend compte, sur des feuilles de travail, des constatations qu'il a effectuées et formule des propositions en vue de corriger les déficiences décelées.

**Figure 3 : Organigramme (une structure simplifiée)**



**Source : nous même**

Le respect des normes peut favoriser un audit de qualité. La qualité de l'audit n'est plus un concept flou à démontrer mais un processus signalé par des méthodes reconnues, acceptées et normées.

## **2.2. La qualité et les normes de l'Audit**

Pour qu'un audit soit de qualité, il doit être réalisé en conformité avec les normes établies et dans le respect des textes légaux et réglementaires du pays concerné. Les normes sont constituées d'un ensemble d'obligations auxquelles l'auditeur doit se conformer pour garantir la qualité de son travail.

### **2.2.1. Les normes en général**

Selon PIGE (2003 : 54), « les normes peuvent être définies en interne ou être imposées réglementairement ». Les normes internes sont fixées par l'entreprise en fonction des objectifs stratégiques qu'elle s'est définie. Les activités d'audit externe sont régies par des normes qui, dans leur application, suivent différentes étapes du processus d'audit.

C'est ainsi que les normes internationales d'audit ISA (International Standards on Auditing) constituent un référentiel normatif permettant de juger un processus acceptable

ou non. L'objectif premier des normes d'audit internationales est d'harmoniser et d'homogénéiser les travaux afin de créer un consensus permettant de faire reconnaître des pratiques par un public le plus large possible. Les normes d'audit et particulièrement celles sur la qualité, permettent de justifier la nature et l'étendue des travaux des auditeurs et imposent une obligation de moyens. « Les normes sont également un moyen efficace de former, justifier et contrôler les comportements des auditeurs » (HERRBACH, 2000 : 57). Un référentiel normatif permet d'apporter une vision partagée par les différents acteurs et de créer un effet de triangulation entre le normalisateur, l'utilisateur des normes (l'auditeur) et le client (l'audité).

Les normes internationales permettent de créer un cadre pour l'information financière conduisant non seulement à l'harmonisation des normes mais également à une définition commune, ce qui constitue une assurance raisonnable permettant ainsi de se protéger de futurs scandales ou crises financières.

La norme fixe ainsi un objectif à atteindre et non les moyens pour y parvenir.

### **2.2.2. Les normes sur la qualité de l'audit**

Les normes ISA régissent l'audit au niveau international. Au sein de ce référentiel, les normes ISA 220, le code éthique (Code of Ethics for Professional Accountants) et la norme ISQC1 (International Standard on Quality Control) sont destinés à assurer la qualité de l'audit. Le premier apport de ces normes est la définition de la pratique de la qualité de l'audit. Pour cela, elles différencient les deux (02) éléments constitutifs de la qualité de l'audit, le contrôle qualité (engagement quality control review) de l'assurance qualité ou le suivi du contrôle qualité (monitoring).

ISQC1 et ISA 220 sont les deux piliers de la qualité de l'audit en ce qui concerne le référentiel d'audit international.

#### **2.2.2.1. La norme ISQC1**

La norme ISQC1 dispose que le certificateur « 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 qu'ils émettent sont appropriés en la circonstance ».

Le système de contrôle qualité est défini selon deux (02) processus distincts : le contrôle qualité (engagement quality control review) et le suivi du contrôle qualité (monitoring, également désigné par les termes assurance qualité ou surveillance du contrôle qualité).

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 (assurance qualité).

Le contrôle qualité désigne les politiques et procédures formalisées et mises en œuvre afin de couvrir chacune des composantes suivantes :

- le leadership et la responsabilité ;
- l'éthique ;
- l'acceptation et le suivi des missions et des relations auditeur-audité ;
- les ressources humaines ;
- la réalisation de la mission ;
- la revue du contrôle qualité et le suivi du système.

#### **2.2.2.2. Norme ISA 220**

La norme ISA 220 applique en fait les principes généraux de la norme ISQC1 dans le cas particulier de l'audit financier. En ce sens, elle reprend, selon une organisation différente, les principales notions de la norme ISQC1 à savoir les responsabilités, l'acceptation et le maintien de la relation client, le personnel affecté à la mission, la réalisation de la mission et le suivi du système de contrôle qualité.

### **2.3. Les concepts d'évaluation de la qualité d'audit**

La qualité de l'audit peut être considérée comme l'un des objectifs premiers du processus d'audit financier, opérationnel ou comptable. La mesure de l'importance de la qualité pour l'audit pose le problème de l'évaluation et du contrôle de la qualité. Cette problématique a pris de l'ampleur avec les nouvelles réglementations économiques, nationales et internationales: le renforcement des comités d'audit dans le contrôle de la qualité (Sarbanes Oxley Act pour les Etats-Unis, rapport Viénot pour la France...) ou encore l'arrivée d'organismes de contrôle qualité publics comme le H3C (Haut Conseil du Commissariat aux Comptes) pour

la France ou le PCAOB (Public Company Accounting and Oversight Board) pour les États-Unis.

Pour atteindre un degré de qualité suffisant, compatible avec les responsabilités du commissaire aux comptes, l'éthique dans la profession, des politiques et des procédures de contrôle de qualité sont définies et mises en œuvre tant au niveau du cabinet qu'au niveau d'une mission prise isolément afin que toutes les missions soient réalisées selon les normes de la profession.

Les travaux réalisés par chaque collaborateur doivent être revus par un collaborateur d'un niveau de compétence au moins équivalent et par le commissaire aux comptes qui exerce son jugement professionnel sur l'étendue de cette revue pour déterminer si :

- ils ont été réalisés conformément au programme de travail ;
- les travaux réalisés et les conclusions qui en résultent ont été correctement documentés ;
- tous les problèmes significatifs ont été résolus ou sont relatés dans les conclusions de la mission ;
- les objectifs des procédures d'audit ont été atteints ;
- les travaux réalisés permettent de fonder les conclusions et d'étayer l'opinion du commissaire aux comptes.

L'union entre la qualité et l'audit a engendré la multiplication de recherches autour d'objectifs communs comme la conceptualisation, la mesure, l'évaluation ou encore la compréhension du phénomène. On distingue parmi ces recherches « deux (02) approches épistémologiques, une approche normative qui vise la production d'outils et méthodes et une approche basée sur la modélisation qui s'interroge sur les phénomènes et comportements à prendre en compte » (CASTA et MIKOL, 1999 : 107).

L'appréciation par le marché de la probabilité de découvrir simultanément des anomalies ou des irrégularités significatives dans le système comptable d'une entreprise, de les mentionner pour ensuite les publier, est considérée comme une appréciation de la qualité d'audit.

Ainsi, la qualité de l'audit n'est pas seulement la qualité décrite dans les normes d'audit, elle est également la qualité des acteurs de l'audit, ce qui permet de mettre l'accent sur les deux (02) notions fondatrices de la qualité de l'audit : la compétence et l'indépendance.

### **2.3.1. La compétence**

Selon COLASSE (2007 : 121), « la compétence de l'auditeur est une notion complexe, à la fois visible et invisible, technique et relationnelle, finalement individuelle et collective ».

Elle peut faciliter la détection rapide des anomalies contenues dans les états financiers. Elle est fonction de la formation, de la qualification et de l'expérience de l'auditeur.

### **2.3.2. L'indépendance**

L'indépendance est un des deux (02) déterminants de la qualité de l'audit. Elle est définie par RICHARD (2000 : 29) « comme un état d'esprit qui devrait garantir que toutes les considérations en rapport avec la tâche d'audit sont prises en compte, sans qu'il y ait des influences et des pressions d'intérêts conflictuels », ou encore par PRAT dit HAURET (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 ».

Elle garantit l'émission de conclusions dépourvues de partialités, de manipulations ou d'omissions volontaires. Elle exclut la connivence avec les responsables de l'entreprise et se situe à trois (03) niveaux :

- l'indépendance dans la programmation des travaux d'audit (programming independence), phase dans laquelle l'auditeur décide en toute tranquillité de son programme de mission ;
- l'indépendance d'investigation (investigative independence), il s'agit de la possibilité de collecter et d'évaluer des données sans aucune contrainte, interférence ou manipulation ;
- l'indépendance dans le reporting (reporting independence), l'auditeur doit disposer de la liberté de communiquer les résultats de ses travaux et de donner son opinion.

Même si les opinions diffèrent sur le poids qu'il faut attribuer à chaque composante sur son rang dans la détermination de la qualité, les auteurs ont tous reconnu que la compétence et l'indépendance sont des facteurs déterminants dans la qualité de l'audit.

#### **2.4. Les limites conceptuelles et empiriques des concepts classiques de la qualité d'audit**

Les scandales financiers qui ont entraîné la faillite du cabinet Arthur Andersen, ont démontré que les concepts classiques que le cabinet a utilisés, volontairement ou involontairement, ont été insuffisants ou tronqués pour assurer à eux seuls la qualité de l'audit.

##### **2.4.1. Le risque de sélection adverse**

Le problème de sélection adverse peut naître au moment de la signature du contrat. 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 pour les mêmes raisons, fournir des informations techniques et humaines qui ne reflètent pas la réalité du cabinet. Il peut également ne pas respecter les termes de son contrat dans l'exécution de sa mission en ce qui concerne la composition et la compétence de l'équipe d'audit, la limitation du nombre d'intervenants et d'interventions. Toutes ces démarches trompeuses sont considérées comme relevant du risque de sélection adverse.

##### **2.4.2. Le risque de complaisance avec les dirigeants**

L'auditeur est en principe nommé par les actionnaires sur proposition des dirigeants de l'entreprise. Cette situation lui confère une position charnière entre deux (02) intérêts. Ces intérêts peuvent parfois être différents entre les actionnaires qui cherchent à obtenir des documents financiers fiables et des dirigeants qui cherchent à présenter un bilan positif. C'est pour ces différentes raisons, que l'auditeur subit souvent des pressions pour réduire son indépendance dans la formulation de son rapport. Il peut être tenté sous le poids de pressions et parfois par la tentation de percevoir des honoraires plus élevés ou pour obtenir la reconduction de son contrat, de dissimuler des faits frauduleux découverts au cours de la mission et donner une certification sans réserve alors que des comptes renferment des points litigieux.

C'était le cas lors de la certification des comptes de Vivendi en 2002. Le responsable de la doctrine comptable d'un des cabinets d'audit signataires des comptes avait refusé d'approuver les états financiers façonnés et proposés par le directeur financier alors que les autres associés les avaient validés. Parmi les cabinets complaisants, figurait Arthur Andersen.

L'étude théorique de la qualité de l'audit que nous allons présenter dans la suite de notre étude, développera une grille de lecture modélisatrice des critères explicatifs, fondée sur la distinction des deux (02) déterminants de la qualité de l'audit : la compétence et l'indépendance.

## **2.5. Etude théorique de la qualité perçue de l'audit**

La compétence et l'indépendance sont considérées comme étant une balance pour la qualité de l'audit et sont présentées par trois (03) niveaux d'analyse : le niveau organisationnel, le niveau individuel et collectif et enfin le niveau systémique. Suite au développement de la grille de lecture de ces trois (03) niveaux d'étude, les critères explicatifs de la qualité de l'audit non retenus sont présentés, ce qui permet de proposer une vision complète de la qualité de l'audit perçue.

### **2.5.1. La qualité de l'audit et la compétence et l'indépendance organisationnelles**

Pour présenter la compétence et l'indépendance organisationnelles dans cette partie de notre étude, nous distinguons les critères explicatifs de la qualité en interne et les critères liés aux relations avec l'audité.

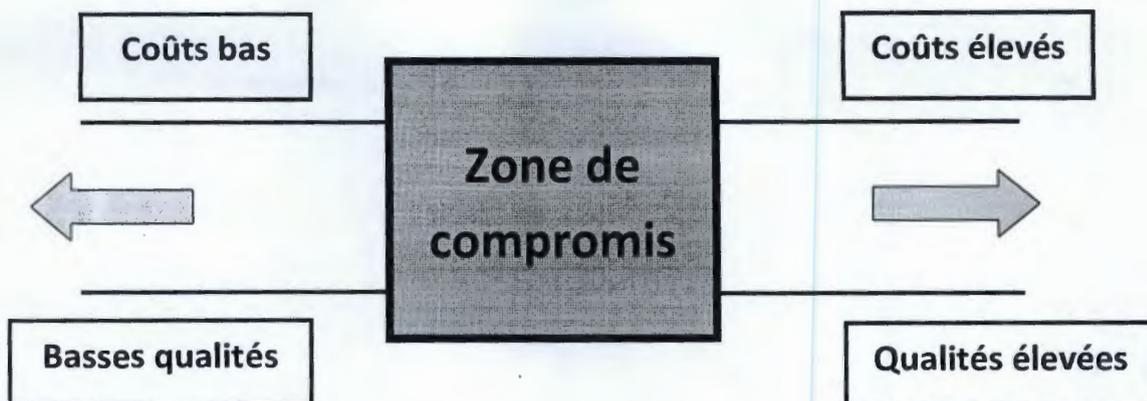
#### **2.5.1.1. La compétence et l'indépendance organisationnelles en interne**

Quatre (04) axes d'approche sont envisagés, correspondant à autant de facteurs explicatifs de la qualité de l'audit. Il s'agit du prix de l'audit (en relation avec les coûts de l'audit), de la taille du cabinet d'audit, des efforts accordés à l'audit et de l'organisation temporelle du cabinet.

##### **✓ Le critère du coût de l'audit**

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

Figure 4 : La qualité et les coûts dans le contexte de l'audit



Source : Dirsmith et Covaleski (1985 : 149)

Il existe un dilemme coût-qualité qui peut influencer la qualité de l'audit. Selon FRANCIS (2004 : 345), « des coûts considérés comme bas n'entraînent pas forcément un audit de mauvaise qualité ». A l'inverse, il est possible de lier la baisse des coûts de l'audit à une diminution de la qualité de l'audit.

Ainsi apparaît un enjeu important de maîtrise des coûts pour l'audit commun à toute entreprise.

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 la cause de la 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 et met en avant des critères tels que la durée de l'audit par exemple.

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

La taille constitue un élément de comparaison et de recherche sur la compétence pour la qualité de l'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 ne traite pas sa relation clientèle comme le fait souvent 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).

DEIS et GIROUX dans leur étude de 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 : 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.

La relation entre la qualité de l'audit et la taille des cabinets est assez complexe puisqu'elle fait intervenir une variable multidimensionnelle qui ne correspond pas à une seule et unique définition et unité de mesure. Le critère explicatif de la taille est souvent associé à celui des honoraires d'audit et est également mis en relation avec les coûts en tant qu'éléments constitutifs de la structure des cabinets.

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

L'étude de MOIZER (1997 : 61) introduit un critère explicatif de la qualité de l'audit : la quantité de travail exécuté.

Le temps accordé à l'audit et qui mesure l'effort accordé à l'audit est corrélé négativement avec la qualité. Une augmentation significative du temps accordé à l'audit peut affecter la qualité. Selon DEIS et GIROUX (1992 : 462), il s'agit même ici « d'une des corrélations les plus significatives observées parmi les critères explicatifs de qualité d'audit ». 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 (02) 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**

Selon DEIS et GIROUX (1992 : 463), « la durée du mandat ou d'exercice de l'auditeur est corrélée négativement avec la qualité de l'audit ». La durée d'exercice influence directement l'indépendance de l'auditeur. Celui-ci étant de plus en plus proche de l'audit, 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 longue peut également induire la présence d'une certaine routine dans la préparation des programmes d'audit et des tests d'audit.

Par contre selon (DE ANGELO, 1981 : 189), « 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 ». 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.

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.

Quelque soit le temps d'occupation du poste de commissaire aux comptes dans une société, l'auditeur a l'obligation de se conformer à la déontologie et pour sauvegarder son image, il a tout intérêt à faire preuve de professionnalisme et conserver son indépendance.

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

Selon BEN SAAD et LESAGE (2009 : 10), « la rotation des auditeurs suppose 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 pourront pas être désignés comme signataires pour le compte du cabinet, pour le même client.

Selon FRANCIS (2004 : 356), « l'utilisation récurrente de la rotation des auditeurs peut empêcher que les auditeurs deviennent « captifs » de l'audit sur la durée ». De plus, la rotation permet de déterminer 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 de motivation.

Les opposants à la rotation en audit, et plus particulièrement à la rotation des associés du cabinet d'audit, estiment que les expertises spécifiques à un client ne peuvent être acquises en changeant d'associé et en étant diffusées d'équipe en équipe. CAMERAN (2008 : 50), 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 ». L'opinion de l'auditeur constitue un élément important dans la décision de mettre en place ou non une rotation.

#### **2.5.1.2. La compétence et l'indépendance organisationnelles en relation avec l'audit**

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 litiges, 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.

Selon PALMROSE (1988 : 55 - 56), « 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 ». L'objectif est d'évaluer le nombre de litiges pour ainsi faire une classification en termes de qualité parmi les cabinets d'audit.

Un litige intervient lorsque l'audit estime que l'auditeur a décelé et rapporté des erreurs et irrégularités qui n'existent pas (la qualité de détection et la qualité de révélation sont alors remises en cause). « Un auditeur avec un faible taux 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 ». Cette définition semble ignorer qu'un auditeur incompetent peut ne rien détecter et obtenir un taux de litiges faible, alors que des défaillances existent bel et bien.

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

Selon KNAPP (1985 : 40), « la taille de l'audité et sa santé financière sont des critères explicatifs potentiels de la qualité de l'audit ».

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 a comme conséquence directe de réduire la qualité de révélation de l'audit (liée à l'indépendance). Néanmoins, l'audit d'un client important et en bonne santé financière n'est pas forcément caractérisé par une mauvaise qualité de détection et de révélation.

✓ **Le critère de la pratique de la peer review ou revue par les pairs**

La peer review ou revue par les pairs est « l'auditeur audité par ses pairs ». 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 clôture 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 du PCAOB (Public Company Accounting and Oversight Board) en 2002 aux Etats-Unis.

Selon HILARY et LENNOX (2005 : 211), « 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 ».

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.

HERRBACH (2001 : 27) dans son étude sur la qualité de l'audit portant davantage sur les aspects comportementaux, met également l'accent sur l'importance du processus de revue.

Au même titre que d'autres critères telle que l'expertise des auditeurs, « la peer review est corrélée positivement avec la qualité de l'audit » (DEIS et GIROUX, 1992 : 470). L'utilisation par les pairs du mécanisme de revue permet d'améliorer la qualité de l'audit en raison du retour bénéfique de l'opinion des confrères. Cela peut permettre également de :

bénéficiaire d'un retour d'expérience entrant dans un processus d'amélioration de la conduite des missions d'audit.

### **2.5.2. La qualité de l'audit et 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 et enfin des critères explicatifs spécifiques : l'intuition, l'interprétation et l'expertise de l'auditeur.

#### **2.5.2.1. 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 ROBERT (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.

#### **2.5.2.2. 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). L'objectif de l'indépendance est de vérifier si l'auditeur est en position ou non de résister aux différentes pressions du client ou de ses managers pour ne pas compromettre son indépendance. Toutes les normes et standards professionnels sont élaborés, afin de donner une image claire et communicable de

l'indépendance de l'auditeur et d'éviter que l'auditeur ait à choisir entre l'émission d'une opinion sincère et la poursuite de la relation d'affaires.

Selon RICHARD (2000 : 153), « le concept de l'indépendance de l'auditeur peut 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 d'en faire la démonstration visible et compréhensible. 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.

BEN SAAD et LESAGE (2009 : 15), présentent un ensemble de facteurs pour expliquer la qualité perçue. Ces facteurs sont liés à l'auditeur (compétence, taille du cabinet, réputation et éthique), à l'audit (mode de gouvernance, propension à gérer les résultats), à l'auditeur et à l'audit (rotations des auditeurs, incompatibilité entre auditeur et audit, management advisory services et honoraires d'audit) ou à l'environnement (responsabilité juridique, contrôle de la profession).

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

Selon HERRBACH (2001 : 70), « il existe des qualités techniques (expertise) et des comportements professionnels (responsabilité et efficacité) ».

Les qualités techniques utiles à un auditeur sont les 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 (03) types de connaissances et expériences nécessaires à l'auditeur sont : les connaissances générales relatives aux normes comptables, les connaissances spécifiques des secteurs d'activités des clients et enfin les connaissances en gestion ». Ces trois (03) types de connaissances déterminent l'expertise de l'auditeur, en d'autres termes sa capacité à résoudre des problèmes en analysant et interprétant les données pour concourir à la qualité de l'audit. L'acquisition des connaissances techniques passe par des formations continues 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 de celui d'indépendance. En

effet, il ne suffit pas que toutes les conditions soient respectées (durée du mandat, aucun compromis avec l'audité...) pour supposer que l'auditeur soit totalement indépendant, à cela il faut intégrer aussi 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.

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

L'intuition ou l'interprétation des auditeurs comme critère explicatif de la qualité de l'audit est développée par PIERCE et SWEENEY (2005 : 370). Selon lui, 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).

Cependant certains chercheurs voient en l'intuition et l'interprétation une menace à la qualité de l'audit.

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

Selon RICHARD et REIX (2002 : 151), « la perception et l'interprétation des auditeurs sont liées à la confiance et à la recherche d'intérêt personnel qui jouent conjointement un rôle sur la qualité de l'audit. Cette confiance se retrouve au sein de la relation auditeur-audité et son évolution est fondée sur la réputation de l'auditeur et son empathie. La relation auditeur-audité est très importante puisqu'elle va agir à la fois sur les compétences, la qualité des relations professionnelles et l'indépendance de l'auditeur ».

#### **2.5.3. La qualité de l'audit et la compétence et l'indépendance systémiques**

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.

#### **2.5.4. La qualité de l'audit et les critères non retenus**

##### **2.5.4.1. Le critère de la réputation du cabinet d'audit**

Ce critère de réputation est très utilisé dans le secteur privé à cause d'une véritable compétition entre cabinets. 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.

##### **2.5.4.2. Le critère des honoraires d'audit**

Le critère explicatif des honoraires dans la qualité de l'audit fait référence à l'existence d'une concurrence soutenue entre les différents cabinets. La prolifération des cabinets d'audit a entraîné une concurrence qui peut être soit positive soit négative selon ses effets. Elle peut être bénéfique dans le cas où elle permet à l'auditeur de surveiller de façon permanente son image en pratiquant un audit de qualité avec sérieux et compétence, dans les délais et en proposant des honoraires jugés corrects.

Par contre, elle est négative dans le cas où la diminution des honoraires se répercute sur la qualité des travaux, diminue la motivation, réduit le temps de travail d'audit et entraîne une relativisation de certains points délicats.

La baisse des honoraires ne peut pas annihiler toute la qualité de l'audit, seulement elle peut la réduire car il existe un minimum de qualité que l'auditeur doit respecter dans un contrôle d'audit.

Mais si les niveaux d'honoraires attractifs proposés aux clients en raison de la concurrence ne sont pas surveillés, nous risquons à l'avenir de connaître une baisse de la qualité de l'audit car l'auditeur sera tenté de faire des économies de temps sur toute la démarche d'audit.

#### **2.6. Conséquences du non-respect des normes de qualité**

Le non-respect des normes 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. Un tel comportement 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. Comme exemple, nous pouvons citer l'affaire ANDERSEN.

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 de la bonne gestion financière.

Le non-respect des normes peut pousser l'auditeur, dans l'organisation de sa mission, à éviter de mesurer avec le sérieux qui s'impose les risques liés aux erreurs et aux irrégularités (fraude, corruption, agissements illégaux).

Une opinion favorable accordée dans un cas de non-respect des normes, engage la responsabilité de l'auditeur.

### **Conclusion**

La compétence et l'indépendance sont devenues insuffisantes pour garantir la qualité d'audit. L'échec du cabinet Arthur Andersen à la suite de l'affaire Enron en est une illustration. En effet, la faillite spectaculaire de ce réseau international a soulevé, aussi bien au niveau des praticiens que des auteurs, de nombreuses questions sur la fiabilité du contrôle-qualité de la mission. Le réseau international Arthur Andersen était classé parmi les premiers cabinets mondiaux et ceci grâce à l'importance de son chiffre d'affaires en audit mais surtout par la qualité de ses prestations et plus particulièrement de sa renommée internationale. La réputation et la taille du cabinet ont été considérées par plusieurs chercheurs comme des indicateurs de fiabilité de la qualité des travaux d'audit. A travers cet échec extraordinaire, les spécialistes ont compris qu'il était devenu nécessaire et urgent de redéfinir des règles d'évaluation plus fiables.

D'une façon générale, ils ont soutenu la thèse de l'association de la taille du cabinet avec la compétence. Ils considèrent que la compétence dans la détection des erreurs est liée à l'utilisation d'un personnel important et très qualifié. Les partisans de l'idée que

l'indépendance est le facteur le plus approprié à la détection des erreurs, fondent leur opinion dans l'affirmation que le cabinet de grande taille, par souci de sauvegarder son image, est moins exposé à accepter certaines compromissions qu'un cabinet de petite taille presque inconnu. Les cabinets de grandes tailles trouvent leur compétence et leur indépendance dans l'homogénéité et la standardisation de leurs méthodes de travail et pratiques de certification au sein de chaque réseau.

L'ambiguïté inhérente à la notion de qualité en audit et les contraintes économiques du marché de la certification posent un problème vital pour les cabinets d'audit dans la mesure où ils doivent s'efforcer d'assurer leur réputation sur le marché tout en maîtrisant leurs coûts. C'est la raison pour laquelle une des principales préoccupations d'un cabinet doit être le comportement auquel il associe la performance des membres et des missions.

Dans la relation d'agence liant le cabinet d'audit aux utilisateurs des états financiers, un élément important, la confiance de ces derniers, repose sur les acteurs à l'intérieur de l'organisation. La non-observabilité de l'audit fait en effet largement reposer sa qualité sur le comportement individuel des auditeurs et en particulier des auditeurs de terrain. Cette situation entraînant une sorte de vulnérabilité des cabinets face aux comportements de leurs salariés, nécessite en retour la mise en place de moyens de contrôle permettant d'obtenir la performance fiable des collaborateurs.

## **CHAPITRE 3 : METHODOLOGIE DE L'ETUDE**

Notre étude contrôle qualité lors d'une mission de commissariat aux comptes est basée sur l'application des procédures développées au cours de l'exécution pratique de la mission de contrôle des comptes à la SIGRASS.

Pour traiter notre sujet, nous avons choisi d'utiliser la méthodologie suivante :

D'abord expliquer :

- ✓ La prise de connaissance de l'entreprise,
- ✓ La planification de la mission.

Ensuite :

- ✓ Décrire l'exécution pratique de la mission

Et enfin :

- ✓ Procéder à une étude critique de la mission

Pour dégager

- ✓ Des recommandations

Et la conclusion

### **3.1. Modèle d'analyse**

Connaitre l'organisation du cabinet qui a accepté de nous intégrer dans son équipe de mission d'audit est notre première préoccupation.

La revue de la documentation disponible (statuts, règlements intérieurs, états financiers, rapports de conseil d'administration et de missions d'audit, rapports d'opinions, organigramme), suivi d'un entretien avec le responsable moral nous a permis de nous familiariser avec le cabinet et son environnement et surtout de trouver une base d'intégration dans l'équipe de mission.

***Thème : Contrôle qualité lors d'une mission de commissariat aux comptes***

---

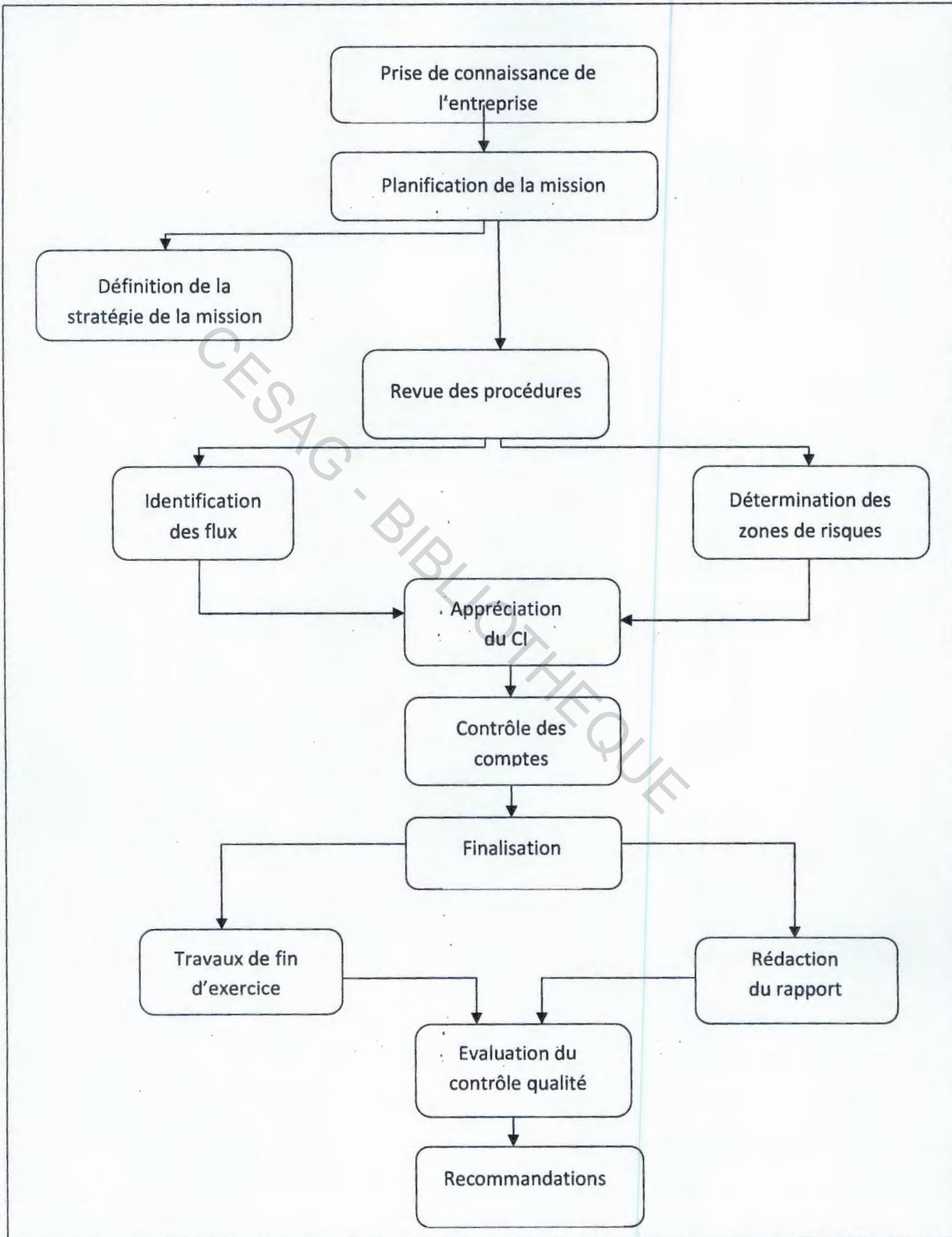
Le chef de mission a ensuite expliqué tous les travaux réalisés jusqu'au moment où nous allons démarrer la mission d'audit des comptes. Il s'agit plus particulièrement de la revue des procédures et de la planification.

Il a ensuite décliné la feuille de route qu'il a retenue pour la mission de commissariat aux comptes à la SIGRASS et schématisée comme ci-dessous.

A la fin des travaux, nous avons fait des constats sur la démarche adoptée par le cabinet et, nous référant aux normes internationales d'audit, nous avons donné une esquisse d'une démarche qualité pour une mission de commissariat aux comptes.

CESAG - BIBLIOTHEQUE

Figure 5 : Modèle d'analyse



### **3.2. Méthodes de collecte de données**

Il s'agit ici de présenter les outils et techniques utilisés pour la collecte de données dans le cadre de notre étude. Nous avons utilisé différentes méthodes à savoir : l'interview, la documentation, la visite des lieux, la vérification sur document, les confirmations directes, les demandes d'explication, l'examen analytique, les vérifications arithmétiques et rapprochements de documents.

#### **✓ L'interview**

Les interviews effectuées au sein du cabinet nous ont permis avant même de démarrer la mission de commissariat aux comptes de disposer d'informations importantes sur la société à auditer.

L'expert-comptable nous a retracé l'historique de ses relations avec l'entreprise à partir de la demande de proposition jusqu'à la signature du mandat de commissariat aux comptes. C'est ensuite au tour du chef de mission qui a dirigé la plupart des missions précédentes et qui a préparé celle à laquelle nous allons participer c'est-à-dire la phase de contrôle des comptes, de nous renseigner sur des travaux déjà effectués pour la présente mission.

Toutes les informations recueillies vont nous permettre de disposer d'éléments importants pour la rédaction de notre mémoire « contrôle qualité lors d'une mission de commissariat aux comptes ».

Avant le démarrage pratique de la mission, nous avons interviewé quelques agents afin de nous assurer que les procédures de contrôle interne n'ont pas subi de modifications après la mission de revue des procédures qui s'est déroulée au mois d'octobre 2009.

#### **✓ La documentation**

Nous avons consulté les différents documents contenus dans le dossier permanent de l'entreprise pour mieux connaître ses différentes activités, son organisation administrative et comptable, son régime fiscal et social, ses dirigeants, ses forces et faiblesses etc. Cette revue documentaire permet de relever des informations sur les missions précédentes mais surtout sur les travaux préparatoires de la mission à réaliser.

L'étude documentaire que nous avons réalisée et expliquée ci-dessus a été réalisée au sein du cabinet.

✓ **La visite des lieux**

Nous avons visité les différents services de l'entité en compagnie du chef de mission. Ceci nous a permis de déterminer les différents endroits où nous devons récupérer les documents nécessaires au contrôle et éventuellement cibler les agents avec lesquels nous allons nous entretenir.

✓ **La vérification sur document**

La vérification sur document consiste à valider les mouvements ou les soldes des comptes à partir des pièces comptables qui les justifient. Nous avons lors de cette mission, utilisé cette technique pour justifier certains soldes.

✓ **Les confirmations directes**

Les confirmations directes, ou circularisations, consistent à obtenir de tiers extérieurs à l'entreprise la confirmation d'informations. Ce procédé nous a permis de confirmer certains soldes des fournisseurs.

✓ **Les demandes d'explications**

Nous avons eu recours à cette technique pour permettre aux comptables et au chef comptable de justifier certaines options de comptabilisation.

✓ **L'examen analytique**

L'examen analytique consiste à déterminer le caractère raisonnable des informations contenues dans les comptes.

Pour s'assurer de la cohérence de certaines informations, l'équipe de mission a procédé à cette technique.

✓ **Les vérifications arithmétiques et rapprochements de documents**

Pour contrôler les calculs par exemple des charges sociales, d'amortissement ou pour recadrer un compte de trésorerie avec le relevé bancaire correspondant, nous avons utilisé cette forme de vérification.

**Conclusion**

Le tableau de modèle d'analyse permet de définir la démarche mise en œuvre pour présenter la méthode, les outils et techniques utilisés pour collecter les informations utiles à la réalisation de cette étude.

CESAG - BIBLIOTHEQUE

## **CONCLUSION DE LA PREMIERE PARTIE**

Depuis quelques années, la profession d'auditeur est en pleine expansion. Les auditeurs, en tant que dépositaires de légitimité sociale par le biais de la certification qu'ils donnent, ne peuvent continuer à jouer leur rôle que si leur propre légitimité ne souffre d'aucun questionnement. En outre, les échecs ou les fautes commises par les auditeurs peuvent conduire non seulement à des pertes financières pour les actionnaires et les tiers, mais peuvent également contribuer à un déclin généralisé de la confiance qu'on a toujours eue en eux.

L'approche traditionnelle du contrôle des comptes est critiquée à la fois par les entreprises contrôlées et par le marché qui s'interroge sur la validité même de cette certification. Les entreprises ont plutôt tendance à considérer les honoraires de certification qu'elles versent comme une charge dont l'utilité est sans grande importance. Parallèlement, la mission des auditeurs devient intrinsèquement plus difficile en raison de la complexité croissante de la structure des entreprises.

Cette situation est exacerbée par l'évolution des relations entre cabinets. La maturation et la saturation du marché ont entraîné le développement de la concurrence, de la concentration et de la segmentation de la profession. La conséquence qui en résulte est la diminution de leur unité et le développement de contraintes de réduction des coûts pour faire face à la pression sur les honoraires.

Les enjeux liés à la réputation de la profession et à son jeu concurrentiel interne mettent en évidence le rôle fondamental de la notion de qualité de l'audit. Celle-ci est caractérisée par une ambiguïté forte tant intrinsèquement, compte tenu de la part d'arbitraire de la démarche d'audit, que par rapport aux utilisateurs des états financiers certifiés. Une tentative de réponse à cette ambiguïté est la normalisation, dont l'objectif est de structurer les pratiques et le jugement des auditeurs afin d'assurer une forme d'homogénéité. Mais la mise en œuvre du jugement et sa structuration par la normalisation sont dépendantes de l'environnement dans lequel évolue chaque auditeur.

CESAG - BIBLIOTHEQUE

**DEUXIEME PARTIE :  
CADRE PRATIQUE DE L'ETUDE**

Dans la première partie nous avons présenté un support pour la politique de contrôle qualité dans les cabinets. Il peut aider les cabinets d'audit à assurer une meilleure 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.

Cette deuxième partie qui se veut pratique sera consacrée à la présentation de l'exercice de notre mission sur le terrain.

Nous allons tout d'abord présenter le cabinet, ensuite décrire la démarche adoptée lors de la mission de contrôle des comptes à la SIGRASS et enfin formuler quelques recommandations au cabinet pour améliorer le processus d'intervention.

DESAG - BIBLIOTHEQUE

## **CHAPITRE 4 : PRESENTATION DU CABINET SMBF OPTIMUM**

### **Introduction**

Pour mieux situer l'environnement dans lequel nous avons effectué une mission d'audit à la SIGRASS, nous vous proposons la présentation du cabinet SMBF OPTIMUM à travers ses activités, son organisation et ses missions.

#### **4.1. Présentation générale du cabinet SMBF Optimum**

SMBF OPTIMUM est un cabinet qui intervient dans plusieurs domaines liés à l'audit. Son siège social est situé à la rue 1 x Piscine Olympique point E, Dakar. Il a été créé en 1995 par Serigne Mbacké FALL diplômé d'expertise comptable en France. Il est constitué en SARL.

Mr FALL est membre de l'Ordre des Experts Comptables et Comptables Agréés (ONECCA) et il dirige le cabinet, entouré de collaborateurs formés aux techniques de l'audit.

Son portefeuille actuel est composé entre autres de plusieurs sociétés d'Etat.

#### **4.2. Activité du cabinet**

Les domaines d'intervention du cabinet portent essentiellement sur :

- ✓ le conseil en organisation (confection de manuels de procédures, conseil en gestion, etc...);
- ✓ la liquidation d'entreprises;
- ✓ le commissariat aux comptes, le commissariat aux apports;
- ✓ l'assistance comptable et informatique;
- ✓ l'assistance juridique et fiscale.

Et sont érigées en départements qui sont :

- département Audit;
- département Comptabilité.

### **4.3. Organisation du cabinet**

Pour une plus grande efficacité dans le travail, le cabinet SMBF est organisé en départements :

- **Département Audit, Investigations, Contrôle** dont l'essentiel de l'activité concerne :
  - Le commissariat aux comptes ;
  - le commissariat aux apports ;
  - le conseil en organisation (confection de manuels de procédures, conseil en gestion, etc.).
  
- **Département Comptable** chargé des travaux
  - d'assistance comptable et informatique ;
  - d'organisation de systèmes de gestion ;
  - d'assistance juridique et fiscale.

La structure du cabinet est assez légère et est composée de sept (07) personnes dont deux (02) stagiaires.

Les missions de commissariat aux comptes représentent la principale activité du cabinet.

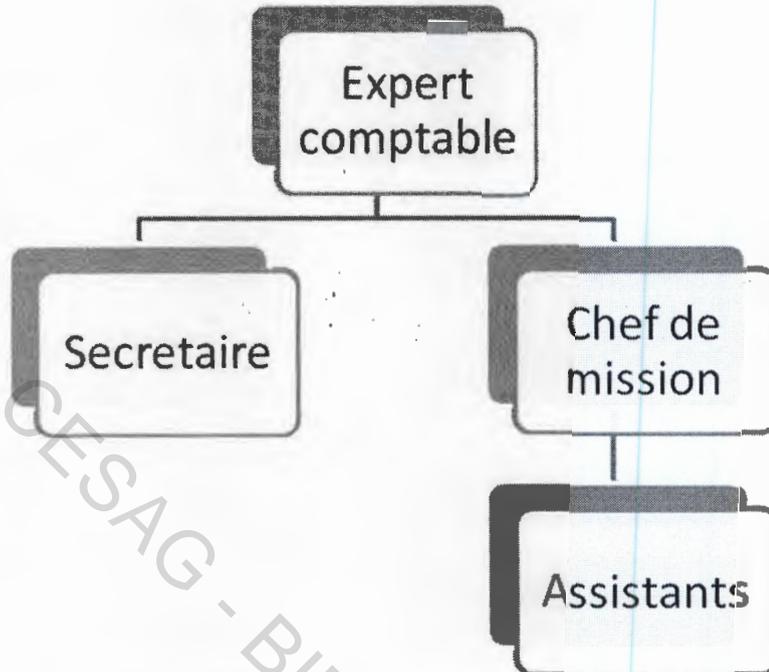
### **4.4. Les différentes phases lors des missions de commissariat aux comptes**

Elles se scindent en deux phases :

- La première phase appelée « revue Intérimaire » qui consiste en un examen de l'ensemble des procédures de génération des informations financières. Elle permet d'identifier les faiblesses de contrôle interne et débouche sur la production d'une lettre de contrôle interne qui est un répertoire des faiblesses détectées et des moyens d'y remédier ;
- la seconde phase appelée « revue finale » consiste au contrôle de l'information financière enregistrée dans les comptes.

Le lien entre les deux phases est à trouver dans l'accent mis sur le caractère restreint ou étendu des contrôles sur les zones de risques détectées.

Figure 6 : Organigramme cabinet SMBF OPTIMUM



**Source :** Cabinet SMBF OPTIMUM (2010)

L'expert-comptable est chargé de démarcher la clientèle, négocie les honoraires et signe les contrats avec les clients conformément au décret fixant le barème des honoraires des commissaires aux comptes. Il est également signataire des rapports d'audit. Il oriente et revoit de manière critique les travaux de l'audit. Il intervient rarement dans la réalisation concrète de la mission d'audit sur le terrain mais cependant tient obligatoirement des séances de travail avec le chef de mission avant l'émission d'une opinion pour s'assurer que les risques d'audit sont suffisamment couverts.

La secrétaire assiste l'expert-comptable et le chef de mission. Elle est chargée des travaux de secrétariat et de la facturation.

Le chef de mission conduit les audits sur le terrain. Il supervise et contrôle tous les travaux confiés aux assistants. Il prépare les rapports d'audit avec l'aide des assistants.

Les assistants sont composés de trois (03) personnes dont deux (02) stagiaires. Ils effectuent les contrôles sur le terrain sur la base des programmes préparés par le chef de mission.

#### **4.5. Objectif du cabinet**

Le cabinet SMBF, à l'instar des autres cabinets d'audit, contribue à l'amélioration de la gestion des entreprises qu'il contrôle en leur apportant de la valeur ajoutée dans ses missions de commissariat aux comptes. En plus de formuler des recommandations après chaque mission de revue des procédures et de contrôle des comptes, il produit un rapport d'opinion de la situation de l'entreprise. Ces éléments permettront aux actionnaires de disposer d'éléments d'analyse de leur société afin de donner des directives aux dirigeants de l'entreprise pour une amélioration de la gestion de cette dernière.

#### **Conclusion**

Le cabinet SMBF OPTIMUM a dans son portefeuille plus d'une dizaine de sociétés. Il capitalise plusieurs années d'expérience dans l'audit.

Le stage dans ce cabinet, nous a permis de participer à plusieurs missions de contrôle des comptes dans différentes sociétés dont la SIGRASS.

## **CHAPITRE 5 : EVALUATION DE LA MISSION DE COMMISSARIAT AUX COMPTES DE LA SIGRASS**

Le cabinet SMBF OPTIMUM est commissaire aux comptes de la SIGRASS depuis 1998. Cette longue présence dans la société lui a permis de capitaliser une grande expérience.

Nous n'avons pas participé de façon pratique à la préparation de la mission dans ses phases de planification et de revue des procédures. Cependant, pour les besoins de notre mémoire, nous avons recueilli auprès du chef de mission les informations concernant ces étapes. Nous tenterons de voir de manière concrète si la pratique du cabinet respecte les normes en vigueur.

Cette mission s'est déroulée en plusieurs étapes à savoir :

- ✓ l'intérim (revue des procédures) au cours duquel nous avons procédé à l'évaluation du contrôle interne. Cette phase consiste en un examen exhaustif des procédures de génération des informations financières. Elle permet d'identifier les faiblesses de contrôle interne et débouche sur la production d'une lettre de contrôle interne qui est un répertoire de toutes les faiblesses détectées et les moyens d'y remédier ;
- ✓ le final (contrôle des comptes) au cours duquel nous avons effectué le contrôle des comptes en vue d'émettre une opinion sur les états financiers de l'exercice sous revue. Il est axé sur le contrôle de l'information financière enregistrée dans les comptes.

Le budget temps pour cette mission était de 25 jours pour 4 personnes. Elle a eu lieu du 1er au 25 mars 2010. Ce budget temps a été établi après plusieurs interventions chez ce client et une connaissance des risques liés à ses activités.

Il peut cependant, si un problème majeur intervenait, faire l'objet d'ajustement.

Nous allons rappeler l'historique des relations entre le cabinet SMBF OPTIMUM et la SIGRASS, et qui nous autorise aujourd'hui à l'auditer.

La longue présence du cabinet pour l'audit des comptes de la SIGRASS lui a permis d'asseoir une bonne connaissance de ses procédures. Cet élément est fondamental pour mieux affiner le programme de travail.

### **5.1. Historique**

La SIGRASS.SA a été créée en 1996. En conformité avec les dispositions de l'OHADA exigeant la nomination d'un commissaire aux comptes.

Suite à un appel à la candidature, le cabinet SMBF a déposé son dossier de soumission composé d'une proposition technique et financière. A la suite du dépouillement, sa proposition a été retenue. Une notification de nomination lui a été adressée pour un mandat de six ans renouvelable. Ce mandat a été reconduit deux (02) fois.

### **5.2. Présentation de la SIGRASS**

La SIGRASS a été créée avec l'aval de l'Etat, et aussi avec la volonté d'associer les professionnels du bétail et de la viande à la gestion des Abattoirs. Mais c'est seulement en janvier 1998, que les activités ont démarré de manière effective.

C'est une société anonyme (SA) exploitant un contrat de concession sur l'ensemble des abattoirs du Sénégal avec un capital de 550 000 000 F CFA.

Elle commercialise des carcasses de bétail destinés à la consommation, des peaux d'animaux et en même temps, elle est prestataire de services dans les domaines de l'abattage<sup>3</sup>, de la stabulation<sup>4</sup>, du ressuyage<sup>5</sup>, et du stockage des carcasses. Elle fournit également d'autres prestations de moindre importance (vente de tickets d'entrées aux piétons, de cartes d'accès pour véhicules; location d'espaces dans le périmètre de la SIGRASS notamment aux bouchers détaillants, découpeurs, boutiquiers, restaurateurs, etc.).

Avant de développer le déroulement de la mission, nous allons présenter l'équipe d'audit.

---

<sup>3</sup> Transformation de la bête vivante en carcasse et cinquième quartier (production de la viande) : saignée, dépouille et éviscération.

<sup>4</sup> en amont de l'abattage, la stabulation correspond au séjour de la bête dans les enclos de la SOGAS construits à cet effet.

<sup>5</sup> conservation, juste après l'abattage, de la carcasse pendant un certain temps (minimum 24 heures) en entrepôt frigorifique (dans les chambres froides) avant qu'elle ne soit rendue propre à la consommation.

### **5.3. L'équipe de mission**

#### **5.3.1. Présentation et rôle**

L'équipe de mission était composée du chef de mission et de trois (03) assistants dont deux (02) stagiaires.

Le chef de mission, sur les instructions de l'expert-comptable, supervise et assiste toute l'équipe. Il a en charge la conduite et la réussite de la mission. Il confie à chaque assistant des tâches spécifiques puis il revoit tous les travaux et rédige le projet de rapport d'audit qu'il soumet à l'expert-comptable.

Pour mener à bien cette tâche, le responsable a confié aux deux premiers assistants tous les contrôles concernant les comptes de banque, de caisse, des fournisseurs, des clients, des charges salariales, des frais de gestion, etc. et avec l'aide du troisième assistant il a pris en charge les autres comptes. Cependant, pour permettre aux stagiaires de participer plus largement aux travaux, il leur a proposé de l'assister à tour de rôle sur les dossiers qu'il a pris en charge. Cette démarche rentre dans le cadre de la formation des collaborateurs.

Les travaux exécutés par les assistants stagiaires ont concerné essentiellement le contrôle des différents soldes de fin d'exercice comptable des comptes cités plus haut afin de confirmer leur véracité ou en cas d'erreurs de les signaler.

A ce niveau, il importe de souligner une importante tâche exécutée par le chef de mission. En effet, en révisant les travaux des assistants et stagiaires, il s'assure que ceux-ci ont été effectués conformément au programme de travail. Toute déviation fait l'objet de points de revue écrits et consignés dans le dossier de travail, jusqu'à satisfaction totale. Cette revue technique permet de couvrir les risques importants mais également permet à l'expert-comptable de s'assurer que le chef de mission a correctement effectué le travail de supervision technique.

#### **5.3.2. Constats sur la composition de l'équipe**

L'examen de la composition de l'équipe de mission révèle que seuls l'expert-comptable et le chef de mission ont une compétence et une expérience avérées en audit comptable et financier.

L'inexpérience des assistants s'est fait sentir tout au long de la mission car malgré leur volonté de fournir un travail de qualité, ils ont été confrontés à des difficultés techniques. Ils se sont souvent référés au chef de mission pour trouver des solutions. Grâce au suivi quotidien effectué par le chef de mission, le risque d'audit a été réduit sur certains travaux confiés aux stagiaires. Par exemple : pour l'analyse des charges, les assistants A et C se sont souvent référés au chef de mission pour demander les contrôles à effectuer quand ils rencontrent des anomalies.

Le manque d'expérience d'une partie de l'équipe ainsi que le nombre limité d'assistants affectés sur cette mission ont entraîné des lenteurs dans l'exécution de la mission.

Ces anomalies restent toutefois atténuées par la revue effectuée à double niveau par l'expert-comptable et le chef de mission.

L'expert-comptable participe très peu à la mission sur le terrain. Il délègue cette responsabilité au chef de mission qui se charge d'encadrer les assistants et de veiller à l'exécution du programme de travail. Chaque fois qu'une difficulté technique se pose, il avise l'expert-comptable qui suggère les décisions à prendre. Pour tous les points techniques sur le déroulement du contrôle, la répartition des tâches, la modification de la stratégie, la récupération des documents comptables, les constats d'anomalies sur les soldes, etc., le chef de mission se charge de trouver des solutions notamment en accord avec l'expert-comptable.

Nous estimons que sur la composition de l'équipe, d'une manière générale, le cabinet respecte les normes à la matière.

### **5.3.3. Démarche qualité de l'équipe de mission**

La norme ISA 220 précise la composition des intervenants dans une mission d'audit. Cette composition doit s'adapter aux besoins et à l'importance de la mission.

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

- un associé responsable de la mission,
- un chef de mission,
- des auditeurs compétents,

- des auditeurs stagiaires,
- éventuellement d'un expert externe (droit, fiscalité, informatique etc...).

Le nombre d'intervenants peut varier selon la taille de l'entreprise et l'importance des travaux d'audit. Pour décider de la taille et de la composition de l'équipe d'audit, il est recommandé de tenir compte des éléments suivants :

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

L'associé responsable doit s'assurer que l'équipe de mission possède collectivement la compétence et les capacités qui sont nécessaires pour réaliser la mission d'audit conformément aux normes internationales d'audit et aux exigences des textes légaux et réglementaires applicables. Cela contribue indéniablement à la qualité des travaux.

Après la présentation de l'équipe d'audit, nous allons retracer le déroulement de la mission de contrôle des comptes et à chaque étape faire des constats sur la démarche utilisée et ensuite rappeler quelques préconisations des normes internationales pour réussir un audit de qualité.

La norme ISA 220 précise « qu'en restant attentif à l'évolution des circonstances, l'associé responsable de la mission est en mesure d'identifier les situations où une revue de contrôle qualité de la mission s'impose même si, au début de la mission, une telle revue n'était pas considérée comme nécessaire ».

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

#### **5.4. Déroulement de la mission**

Dans cette partie, nous aborderons les différentes étapes allant de la planification des travaux à la rédaction du rapport d'audit.

### **5.4.1. La planification et l'orientation de la mission**

La norme ISA 300 nous a servi de base pour faire la planification de nos travaux.

#### **5.4.1.1. Description des travaux**

La maîtrise des particularités de l'entreprise grâce à l'expérience acquise au fil des années, permet au cabinet d'orienter et de planifier ses contrôles afin d'éviter l'exécution de travaux sans intérêts.

Le cabinet prévoit, chaque année, de consacrer quelques jours pour s'informer auprès des dirigeants de la SIGRASS, de la situation de l'entreprise tant au niveau de la gestion que de l'organisation d'une part, et d'autre part procède à l'analyse de l'environnement économique et réglementaire. Ceci pour prendre en compte toute modification éventuelle afin d'adapter la planification au contexte nouveau.

Lors de la préparation de la mission pour cette année, le chef de mission avait rencontré la direction générale pour une dernière mise à jour de ses connaissances de l'entreprise. Il avait analysé l'organigramme et les notes de service pour s'assurer qu'aucune modification n'est intervenue. Pendant ce temps, les assistants avaient visité les lieux, principalement les différents abattoirs.

Il a aussi rencontré les responsables des structures financières et comptables de l'entreprise pour trouver une voie lui permettant de diriger son contrôle vers des zones sensibles.

Avec les informations collectées, l'expert-comptable et le chef de mission avaient préparé le budget d'audit et arrêté la composition de l'équipe.

#### **5.4.1.2. Constat sur la phase de planification**

La planification proposée par l'auditeur pour mener la mission est adaptée à la taille du cabinet. Celle-ci prend en compte les points importants d'une démarche d'audit.

#### **5.4.1.3. Aspects liés à la qualité de la phase de planification**

Malgré la présence du cabinet à la SIGRASS depuis plusieurs années, il est tenu d'adopter à chaque mission une démarche consistant au respect des procédures de fonctionnement de

l'entreprise et à l'examen des documents lui permettant d'effectuer la planification détaillée.

A défaut de planification, ou même si celle-ci présente des lacunes dans sa conception, l'auditeur portera son attention plus particulièrement sur les soldes des comptes afin de s'assurer qu'ils sont justifiés par des pièces comptables probantes.

Les différentes rencontres que le chef de mission a eues avec les dirigeants lui ont permis d'obtenir des informations pertinentes pour adapter la planification antérieure au contexte actuel aussi bien en ce qui concerne l'organisation que les objectifs à atteindre.

La démarche empruntée par le chef de mission s'inspire des dispositions de la norme ISA 300 qui stipule « l'auditeur doit établir une stratégie générale d'audit adoptée pour la mission définissant l'étendue, le calendrier et la démarche d'audits et donnant des lignes directrices pour l'établissement d'un programme de travail ».

Cette même norme préconise que les dispositions suivantes soient respectées :

- Préliminaires à la planification de la mission

L'auditeur doit, au début de chaque mission :

- ❖ mettre en œuvre les procédures exigées par la norme ISA 220 relativement au maintien de la relation client et de la mission d'audit envisagée ;
- ❖ évaluer le respect des règles de déontologie pertinentes, y compris celles qui ont trait à l'indépendance, conformément à la norme ISA 220;
- ❖ s'entendre avec le client sur les termes et conditions de la mission
- Planification de l'audit

L'auditeur doit établir une stratégie générale d'audit définissant l'étendue, le calendrier et la direction des travaux d'audit et devant servir de guide à l'élaboration du plan de mission. Lorsqu'il établit sa stratégie générale d'audit, l'auditeur doit :

- ❖ identifier les caractéristiques de la mission qui en définissent l'étendue ;
- ❖ s'assurer des objectifs de communication et de rapport pour la mission, afin de planifier le calendrier des travaux ainsi que la nature des communications requises ;

- ❖ prendre en considération les facteurs qui, selon son jugement professionnel, sont importants pour orienter les travaux de l'équipe de mission ;
- ❖ prendre en considération les résultats des activités préliminaires à la planification et, s'il y a lieu, se demander si la connaissance acquise lors d'autres missions réalisées auprès de l'entité par l'associé responsable de la mission est pertinente ;
- ❖ déterminer la nature, le calendrier et l'étendue des ressources nécessaires pour effectuer la mission.

Le respect d'une telle démarche permet de réaliser une planification de qualité.

#### **5.4.2. 5.4.2. La revue des procédures de la SIGRASS**

La phase de revue de procédures s'est déroulée comme suit :

##### **5.4.2.1. Description des tâches effectuées**

Avant le démarrage des travaux, le chef de mission avait tenu une réunion d'ouverture à laquelle ont participé, le directeur général, le chef comptable, le chef du personnel et le chef des approvisionnements et l'équipe de mission. Le chef de mission avait présenté son équipe et rappelé les termes de la lettre de mission en insistant sur la responsabilité de la direction en ce qui concerne la préparation et la présentation des comptes, la nécessité de l'accès sans restriction à tout document comptable etc...

Après la réunion, les assistants ont interviewé les responsables des différents départements ainsi que les caissiers pour comprendre leurs tâches et savoir comment celles-ci sont exécutées.

Lors de la revue des procédures, le chef de mission et son équipe ont identifié les flux d'informations significatives et évalué le contrôle interne. Les activités les plus significatives identifiées lors de cette phase concernent l'abattage et le ressuyage.

A l'aide des diligences mises en œuvre, ils ont vérifié pour les postes suivants :

❖ Ventes :

- que les recettes de l'exploitation ont été reversées en banque en pointant l'état des recettes journalières établi par le caissier et le bordereau de versement de la banque détenu par le comptable. Ce travail a été fait pour toutes les ventes de l'année ;

❖ Achats :

- qu'aucune dépense n'a été directement effectuée à partir de la caisse de l'exploitation conformément aux procédures en vigueur. Pour cela, nous avons rapproché les encaissements de la caisse de l'exploitation aux décaissements de la caisse de fonctionnement. Seuls les approvisionnements doivent faire l'objet de sortie d'argent à partir de la caisse de l'exploitation ;
- que les dépenses effectuées à partir de la caisse de fonctionnement ont respecté les procédures de décaissement : il s'agit de contrôler que toutes les dépenses ont fait l'objet d'une demande d'achat, d'une autorisation d'achat, d'une facture proforma pour les grosses dépenses et l'existence d'une facture définitive visée par le fournisseur ;
- que les opérations d'achats sont faites en respect des procédures en vigueur : demander au chef des approvisionnements si le plafond pour les achats au comptant et celui des achats à crédit sont respectés et après vérifier quelques règlements d'achats ;

❖ Banque :

- que les rapprochements bancaires ont été effectués au mois le mois par un des comptables et visé par le chef comptable ;
- les rapprochements bancaires à la date du bilan sous revue

❖ Salaires :

- que les retenues sur salaires sont correctement opérées et à temps et enregistrées en comptabilité : réclamer auprès du chef de personnel les bulletins de salaires des agents, refaire les calculs et pointer avec le journal des salaires ;

- que les contrats de travail sont enregistrés au niveau de l'inspection du travail par l'existence du cachet de l'autorité et du numéro d'enregistrement ;
  - que le planning de congés est établi : réclamer le planning destiné aux congés et voir si tous les salariés ont été programmés ;
  - que les procédures de recrutement sont respectées. Cela consiste à analyser si la qualification, l'expérience et la formation du recruté correspondent à la fonction qu'il occupe dans la société. Ensuite questionner le chef du personnel pour comprendre la démarche qu'il a utilisée pour le recrutement
- ❖ **Caisses :**
- que les 3 caissiers nouvellement embauchés connaissent la procédure d'encaissement : ces informations sont obtenues à partir d'interviews
- ❖ **Immobilisations :**
- l'existence de fichiers des immobilisations : réclamer aux comptables le fichier des immobilisations afin de vérifier l'existence d'une procédure concernant la gestion des immobilisations ;
  - que les comptes gérant les immobilisations reflètent la réalité par un contrôle physique ;
  - que les actifs de l'entreprise sont sauvegardés (séparation des tâches, contrôles physiques sur les actifs, service d'audit interne, assurance...)
  - que les immobilisations ont été assurées (existence de police d'assurance) du fait que ses immobilisations sont la plupart, constituées d'installations techniques de nouvelle génération (chaîne d'abattage...).

#### **5.4.2.2. Constats sur la phase de revue des procédures**

La revue de procédures utilisée par le cabinet a permis de cerner des risques d'erreurs significatives. Toutefois, il reste quelques points que seule la revue qualité peut dévoiler.

#### **5.4.2.3. Démarche qualité de la phase de revue des procédures**

Comme le stipulent les normes 315 et 330, « il est essentiel pour l'auditeur de procéder à une évaluation des circonstances et faits pouvant indiquer l'existence de risques

d'anomalies significatives et de développer ensuite des procédures de contrôle adaptées en réponse aux risques ainsi identifiés ».

L'objectif est d'identifier et d'évaluer les risques d'anomalies significatives, provenant de fraudes ou résultant d'erreurs, au niveau des états financiers et des assertions, au travers de la connaissance de l'entité et de son environnement, y compris de son contrôle interne.

L'auditeur doit acquérir une connaissance visant à déterminer si l'entité a mis en place un processus pour :

- identifier les risques liés à l'activité au regard des objectifs d'élaboration de l'information financière ;
- évaluer l'importance des risques ;
- évaluer la possibilité de leur survenance ; et
- décider des mesures à prendre pour répondre à ces risques.

L'auditeur doit mettre en place des questionnaires de contrôle interne pour l'évaluation du contrôle interne de l'entreprise.

Il doit évaluer si les méthodes comptables de l'entité sont appropriées au regard de son activité et conformes au référentiel comptable applicable ainsi qu'à celles suivies dans le secteur d'activité concerné :

- ✓ objectifs et stratégies de l'entité, et des risques y afférents qui sont liés à l'activité pouvant engendrer des risques d'anomalies significatives ;
- ✓ outils de mesure et de la revue de la performance financière de l'entité.

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

- d'identifier les types d'anomalies significatives potentielles susceptibles de se produire dans les états financiers ;
- de prendre en considération les facteurs qui aggravent le risque d'anomalies significatives ;
- d'élaborer des procédures d'audit appropriées.

De même les risques doivent faire l'objet d'une évaluation prenant en compte les aspects suivants :

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

#### **5.4.3. Le contrôle des comptes**

A l'issue de l'évaluation du système de contrôle interne, nous avons déterminé les différents risques relatifs à l'atteinte des objectifs de la SIGRASS. Au regard de l'importance des risques identifiés (risques de non contrôle) d'une part et d'autre part, en se fondant sur le jugement professionnel, les procédures de corroboration définies pour le contrôle des comptes atteindront 80% des opérations comptables.

Avant le démarrage des travaux de contrôle des comptes, nous avons créé le dossier de la SIGRASS pour l'exercice sous revue. Ce dossier a permis le classement de tous les documents comptables que la SIGRASS a mis à notre disposition en plus des feuilles de travail que nous avons confectionnées et des tableaux préparés dans le cadre de la mission. Ce dossier est composé de plusieurs rubriques qui sont référencées et qui vont contenir les pièces justificatives.

Les rubriques classées chronologiquement dans le dossier sont les suivantes :

**Tableau 1 : Présentation du dossier de l'exercice**

<b>RUBRIQUES</b>	<b>REFERENCES</b>
Programmes et instructions	WP
Interventions en cours	IC
Correspondances et courriers	CO
Documents de base	A
Documents finaux	A
Éléments permanents	EP

<b>RUBRIQUES</b>	<b>REFERENCES</b>
Compte de résultat	C
Revue analytique	RA
Charges immobilisées	B
Immobilisations incorporelles	D
Immobilisations corporelles	E
Avances et acomptes versés sur immobilisations	DE
Immobilisations financières	F
Stocks	G
Inventaire physique : stocks et en-cours	GG
Créances et emplois assimilés	H
Confirmation des créances et emplois assimilés	HH
Trésorerie-Actif	K
Confirmation de la trésorerie actif-passif	KK
Ecart de conversion-actif	M
Capitaux propres et ressources assimilées	P
Provisions pour risques et charges	Q
Dettes financières assimilées	R
Confirmation des dettes financières et ressources assimilées	RR
Passif circulant	S
Confirmation du passif circulant	SS
Trésorerie-passif	K
Ecart de conversion-passif	V
Engagement hors bilan et passif éventuels	W
Charges	I
Produits	J
Divers	

Tous ces documents sont rangés dans un classeur appelé dossier de l'exercice 2009 de la SIGRASS en respect des dispositions prévues par la norme ISA 230 « documentation des travaux d'audit »

#### **5.4.3.1. Description des travaux**

Notre mission démarre au cabinet par des contrôles préalables des états financiers N par rapport à N-1. Ce travail est nécessaire avant le démarrage effectif de la mission dans la société à auditer. Les travaux à effectuer sont répertoriés dans un tableau renseigné après chaque point traité.

La SIGRASS a mis à notre disposition les documents ci-après :

- les états financiers de l'exercice 2009 ;
- la balance générale de l'exercice 2009 ;
- les balances auxiliaires des comptes fournisseurs et clients ;
- les différents grands livres des comptes.

Ces documents ont été complétés pour les besoins des contrôles par les documents comptables de l'exercice précédent qui sont classés dans le cabinet.

Pour effectuer ces travaux, un manuel de procédures a été mis à notre disposition. Donc il s'agissait uniquement de suivre à la lettre les exigences du cabinet. Les 19 points sont les suivants :

1. a- indexer les états financiers en A-5,  
b- indexer la balance générale en A-6,  
c- identifier, relier et classer le grand livre dans la boîte d'archives.

Ce point a consisté seulement à mentionner sur les états financiers et la balance générale respectivement les références A-5 et A-6.

2. Effectuer les contrôles arithmétiques des états financiers :
  - a- matérialiser les contrôles par le signe N,
  - b- effectuer les contrôles croisés en matérialisant par des renvois,
  - c- en cas d'erreurs décelées, noter les anomalies et les porter à la connaissance du superviseur en vue des actions à mener ;

Pour effectuer ces contrôles, l'assistant A a :

- rapproché chaque rubrique des états financiers de 2009 avec la balance de 2009. Le but de ce travail est de s'assurer que les montants figurant sur ces états correspondent bien aux soldes de la balance générale au 31 décembre 2009 ;
  - rapproché les données de la balance générale de 2009 et celles des balances auxiliaires de la même période ;
  - rapproché les données de la balance générale de 2009 et celles des extraits de comptes.
3. S'assurer que ces éléments sont conformes à ceux de l'année dernière (principe d'intangibilité) :
- a- effectuer les renvois aux états financiers de N-1,
  - b- en cas d'écart, noter les anomalies et les porter à la connaissance du superviseur pour investigations à mener ;

L'assistant B a :

- vérifié que le bilan de fermeture de l'exercice 2008 correspond au bilan d'ouverture de l'exercice 2009 : c'est-à-dire que les montants renseignés sur les états financiers de l'exercice sous revue, dans la colonne N-1, sont bien les soldes de la balance générale au 31 décembre 2008 ;
4. Soumettre ces éléments au superviseur pour qu'il vérifie qu'aucun événement nouveau n'est intervenu nécessitant une modification du programme.

Après revue des papiers de travail sur ces contrôles de base, le superviseur les a validés sans note de revue. Ce travail a été matérialisé par un visa sur chaque feuille de travail.

5. Balance Générale :

- Reconstituer la balance à partir du GL en mentionnant les renvois sur la feuille de travail (✓) et sur le GL en indiquant la feuille de travail (A-1 : Actif, A-2 : Passif, A-3 : Charges, A-4 : Produits, A-5 : Etats financiers, A-6 : Balances),
- évaluer les contrôles arithmétiques,
- faire la synthèse des contrôles en A et s'assurer que les totaux sont conformes à ceux de la balance générale et faire les renvois en A et A-6 ;

**Thème : Contrôle qualité lors d'une mission de commissariat aux comptes**

Pour ce travail, 4 tableaux ont été effectués : une feuille maitresse Actif (A-1), une feuille maitresse Passif (A-2), une feuille maitresse Charges (A-3), une feuille maitresse Produits (A-4). Ces tableaux ont été confectionnés à partir du grand livre.

Le tableau suivant a été réalisé après contrôle : (pour les besoins du mémoire, les montants sont fictifs et en million de francs)

**Tableau 2 : Reconstitution de la balance à partir du grand livre**

Client	SIGRAS S.SA	Feuille maitresse				Chap :	A	
BILAN 2009		<b>RECONSTITUTION DE LA BALANCE A PARTIR DU GRAND LIVRE</b>				Compte		
						MONT :		
<b>Date</b>		<b>NOTE DE CONTRÔLE</b>				<b>COLL :</b>	<b>ASSIST. A</b>	
Compte	Libellé	A nouveau		Mouvements		REF	Solde	
		Déb	Créd	Déb	Créd		Déb	Créd
A1	Actif	998	401	6269	5798	A1	1068	0
A2	Passif	100	698	1665	2121	A2	0	1053
A3	Charges			1704	34	A3	1670	
A4	Produits			216	1901	A4		1685
	Total	1099	1099	9855	9855		2738	2738
A6	Balance	1099	1099	9855	9855			
	ECART	0	0	0	0			
Conclusion principe d'intangibilité du bilan								
β pointé à la balance au 31/12/2010								
√ pointé au G.L au 31/12/2010								
H totalisé								

6. Exiger que la « Balance-Clients » soit conforme au solde du compte collectif « Clients » :

- classer en H ;

Dans ce cas, une simple lecture a permis de vérifier la conformité des 2 soldes.

7. Idem, pour les fournisseurs.

- classer en S ;

8. Idem, éventuellement, pour d'autres balances de comptes individuels (salaires à payer, ...) ; énumérer ces balances sur une feuille de travail (F.T) ;

Le compte 421 « personnel, avances et acomptes » a été vérifié.

Pour effectuer ce contrôle, l'assistant A a comparé la balance générale par rapport à la balance des tiers.

9. Mentionner, quels sont ceux des comptes généraux et auxiliaires (et donc des balances) tenus seulement en soldes (et non pas en capitaux et soldes) ;

10. Exiger des états de rapprochement de soldes bancaires et CCP et s'assurer, à ce stade, qu'ils sont arithmétiquement justes :

- a- expliquer avec précision toute somme en différence depuis plus de 3 mois ;
- b- classer les feuilles de travail en K en joignant une copie du relevé bancaire du dernier mois de l'exercice ou de la période sous-revue ;

Nous avons vérifié que les soldes rapprochés pour tous les mois sont justes.

11. Mentionner le solde du compte caisse :

- a- juger si ce solde est plausible (ex : s'il est très élevé, des dépenses interviennent-elles au tout début de la période suivante ?) ;
- b- Si non, déclencher immédiatement toute recherche et exiger toutes explications, puis tous redressements éventuels ;

12. Le compte de « Virements internes » est-il soldé ?

**Thème : Contrôle qualité lors d'une mission de commissariat aux comptes**

---

- Si le fait qu'il n'est pas soldé se justifie, relever les explications par écrit et classer la feuille de travail en K.

Ce compte a été soldé

13. S'assurer de la concordance entre les soldes des comptes 52 et 57 et ceux ressortant aux journaux auxiliaires de trésorerie.

Les comptes 521100, 521200 et 521300 correspondant aux comptes des différentes banques correspondent au compte collectif 521. De même pour la caisse, les soldes des comptes 571100 et 571200 respectivement caisse d'exploitation et caisse de fonctionnement sont conformes au compte collectif 571.

14. La présence, à la Balance-Fournisseurs, de soldes débiteurs nombreux ou importants peut révéler que la comptabilisation de factures d'achats ou autres frais a été omise ;

- Faire procéder immédiatement à la comptabilisation de ces factures, si tel est le cas.

Le compte fournisseur 401120 a été débité lors du règlement alors que la facture de charge n'a pas été comptabilisée.

15. Etablir les 2 états de rapprochement suivants :

- a- d'une part, montant des ventes T.T.C. et, de l'autre, masse des débits-clients sans les à-nouveaux de début de période ;
- b- même état pour les achats (T.T.C) et sans doute, certains débits de la classe 6 d'une part, et de l'autre, masse des crédits-fournisseurs sans les à-nouveaux de début de période.

A l'issue de ces contrôles, deux tableaux ont été réalisés : l'un est un tableau comparatif entre les achats TTC et les fournisseurs et l'autre un tableau comparatif entre les ventes TTC et les clients.

16. Existe-t-il un « Compte d'attente à régulariser » ? (même soldé en fin de période)

- Si oui, se faire justifier et noter soigneusement les mouvements.

17. S'il existe des « Provisions pour pertes et charges » :

- en dresser la liste détaillée ;
- en expliquer le bien-fondé et l'ancienneté.

18. Tableau de contrôle des taxes sur le chiffre d'affaires :

- (compte de la classe 70 x taux = compte 443....) ;
- (compte de la classe 71 x taux = compte 443....)

En cas d'écart, informer le superviseur pour investigations.

19. Etablir un tableau comparatif des MARGES BRUTES des trois derniers exercices (cf. modèle standard Revue Analytique).

Le tableau ci-après a été réalisé : (les montants ne sont pas réels).

**Tableau 3 : Tableau des Marges Brutes**

	Période : 2009	% variation	Période : 2008	% variation	Période : 2007	% variation	Période : 2006
<b>Chiffre d'affaires</b>	1 504 239 490	-8,74%	1 648 402 059	20,14%	1 372 014 950	-11,63%	1 552 621 700
<b>Coût des marchandises vendues</b>	0	0	0	0	0	0	0
<b>Marge brute</b>	450 894 322	0	435 383 514	0	365 120 932	0	425 991 352
<b>Marge brute (%)</b> (marge brute / chiffre d'affaires)	29,97%	0	26,41%	0	26,61%	0	27,44%
<b>Frais de vente, frais généraux et frais d'administration</b>	1 670 368 729	0%	1 810 436 160	0%	1 338 328 815	0%	1 693 591 176
<b>Frais de vente, frais généraux et frais d'administration en % du chiffre d'affaires</b> (frais de vente, frais généraux et frais d'administration / chiffre d'affaires)	11,04%	0	9,83%	0	-2,45%	0	9,08%

**Thème : Contrôle qualité lors d'une mission de commissariat aux comptes**

	Période : 2009	% variation	Période : 2008	% variation	Période : 2007	% variation	Période : 2006
<b>Résultat net</b>	15 357 880	0%	3 095 976	0%	9 388 515	0%	17 590 516
<b>Résultat net (%)</b>	1,02%		0,19%		0,68%		1,13%
<b>Encaisse</b>	296 411 968	0%	62 594 605	0%	367 744 510	0%	14 387 671
<b>Comptes clients</b>	65 969 567	0%	100 789 869	0	60 549 335	0	66 062 329
<b>Délai de recouvrement des comptes clients</b> (comptes clients / chiffre d'affaires x 365 jours)	16	0	22	0	16	0	15
<b>Stocks</b>	423 368 041	0%	243 065 323	0%	77 527 048	0%	108 132 622
<b>Rotation des stocks</b> (stocks / coût des marchandises vendues)	0	0%	0	0	0	0	
<b>Délai moyen de rotation des stocks</b> (stocks / coût des marchandises vendues x 365 jours)	0	0%	0	0%	0	0%	
<b>Immobilisations corporelles</b>	98 845 549	0%	89 441 154	0%	73 465 773	0%	74 573 105
<b>Total de l'actif</b>	1 052 167 199	0%	877 246 963	0%	708 736 172	0%	392 335 938
<b>Ratio de liquidité générale</b> (actif à court terme / passif à court terme)	96,82%		94,13%		95,03%		89,50%
<b>Comptes fournisseurs</b>	135 301 503	0	109 346 378	0	92 814 273	0	91 433 038
<b>Délai de règlement des comptes fournisseurs</b> (comptes fournisseurs / achats x 365 jours)	36	0	27	0	31	0	25
<b>Dettes à court terme</b>	984 681 615	0%	836 902 699	0%	668 476 071	0%	355 057 901
<b>Dettes à long terme</b>	28 236 470	-29,34%	16 453 030	0%	10 076 328	0%	7 687 521
<b>Ratio emprunts/capitaux propres</b> (emprunts / capitaux propres)	0%		0%		0%		0%

**Thème : Contrôle qualité lors d'une mission de commissariat aux comptes**

	Période : 2009	% variation	Période : 2008	% variation	Période : 2007	% variation	Période : 2006
<b>Couverture des intérêts</b> (résultat avant impôts / intérêts pour la période)	0 %		0 %		0 %		0 %
<b>Total du passif</b>	1 052 167 199	27,85%	877 246 963	77,16%	708 736 172	133,87%	392 335 938
<b>Total des capitaux propres</b>	39 249 114	-42,64%	23 891 234	-13,16%	30 183 773	-23,02%	29 590 516
<b>Autre</b>							
<b>Autre</b>							

**TENDANCES, OPÉRATIONS OU ÉVÉNEMENTS INHABITUELS**

	Description	Explication	Risque potentiel d'inexactitudes importantes (É, M, F)	Mesure proposée pour répondre aux risques identifiés dans le cadre de la vérification (indiquez un renvoi aux plans de vérification détaillés)
1				
3				
4				
5				
6				
7				
8				

	Nom	Date
Préparé par	Assistant B	Le 25 Février 2010
Révisé par	Chef de mission	

**Instructions**

La mise en œuvre de procédés analytiques généraux dans le cadre de l'appréciation des risques peut contribuer à l'identification des facteurs de risque dont il faut tenir compte dans le plan des mesures à prendre en réponse au risque de mission.

## ***Thème : Contrôle qualité lors d'une mission de commissariat aux comptes***

---

- Identifiez les relations plausibles entre les divers types d'informations disponibles.
- Obtenez les informations financières les plus récentes si les informations de fin de période ne sont pas encore disponibles.
- Discutez des tendances et des observations clés avec le personnel non comptable, lorsqu'il y a lieu (par ex., discutez des tendances du chiffre d'affaires avec le directeur des ventes).
- Identifiez et consignez en dossier les tendances, opérations ou événements inhabituels, et obtenez des explications de la part de la direction.

Appréciez les risques d'inexactitudes importantes et déterminez les mesures à prendre pour y répondre dans le cadre de la vérification.

Au cas où la comparaison des taux de Marge Brute successifs révèle une anomalie flagrante, tenter de déterminer la cause de cette (ou de ces) anomalie(s) et faire procéder aux redressements nécessaires.

Classer le tableau en RA (revue analytique).

Et mettre à jour le dossier permanent

*Au cas où, à ce stade, le résultat de l'un quelconque de ces contrôles préalables n'est pas satisfaisant, en aviser immédiatement le responsable du cabinet.*

Les assistants ont effectué les tâches sous la supervision du chef de mission.

Les contrôles préalables finis, les autres vérifications ont été effectuées au sein de la SIGRASS.

Le chef de mission ayant déjà fait le planning de la mission, a tenu dès le premier jour de l'intervention à définir pour chacun des assistants son rôle et ses responsabilités. Il nous a rappelés à l'occasion l'importance du respect des normes dans les contrôles des comptes.

Les comptes de bilan :

### **↓ Classe 1 : les capitaux propres**

Pour effectuer les contrôles sur les capitaux propres, le chef de mission a réclamé au service comptable les procès-verbaux des décisions du dernier conseil d'administration.

**Objectifs :**

- ✓ s'assurer que les mouvements de l'exercice sont conformes aux décisions des assemblées ;
- ✓ vérifier que les obligations et les conditions fiscales sont respectées ;
- ✓ s'assurer de la permanence des méthodes d'évaluation et de présentation

**Travaux effectués :**

L'assistant B a effectué les travaux ci-après :

- ✓ s'assurer par examen du procès-verbal que les décisions du conseil d'administration sont enregistrées en comptabilité (report du résultat) ;
- ✓ vérifier que les mouvements intervenus au cours de la période sont conformes aux décisions du conseil d'administration dans le respect des dispositions légales et statutaires pour s'assurer que les mouvements de l'exercice sont conformes aux décisions des assemblées.

Après ces travaux, le procès-verbal des décisions du dernier conseil d'administration a été classé dans le dossier de travail du cabinet.

**Classe 2 : Immobilisations**

Supervisés par le chef de mission, les assistants B et C ont consulté la balance des comptes des immobilisations de l'exercice sous revue et ont listé tous les contrôles à effectuer. Et sur leur demande, le service de la comptabilité a mis à leur disposition les documents suivants :

- l'extrait des comptes d'immobilisations ;
- les factures d'acquisition des immobilisations ;
- le tableau d'amortissement de l'exercice 2009 ;
- et la balance des immobilisations de l'exercice 2008.

**Objectifs :**

- s'assurer de la distinction entre immobilisations, stocks et frais généraux ;
- établir la vraisemblance des charges d'amortissement à la fois pour l'exercice et en cumul ;
- s'assurer de la réalité des plus ou moins-values dégagées sur cession d'actifs.

**Travaux effectués :**

Les assistants B et C ont d'abord vérifié les montants bruts des immobilisations et ensuite les montants nets.

L'assistant C a effectué les travaux ci-après sur les montants bruts des immobilisations :

- ✓ contrôler la vraisemblance entre les résultats du tableau d'amortissement des immobilisations et le solde de la balance générale (classe 28 et 68). Il suffit tout simplement de contrôler les différents soldes ;
- ✓ vérifier les factures d'acquisitions d'immobilisations afin de s'assurer, à partir des dates d'entrées des immobilisations qu'elles ont été réellement acquises au cours de l'exercice ;
- ✓ s'assurer que les immobilisations de l'exercice précédent qui sont reportées sur l'exercice en cours ont été validées dans les missions précédentes ;
- ✓ s'assurer que l'entreprise est bien propriétaire des immobilisations qu'elle a utilisées au cours de l'année, que celles-ci existent physiquement et que les éléments comptabilisés en immobilisation sont bien « immobilisables » ;
- ✓ effectuer des vérifications d'ordre particulier c'est-à-dire voir si certaines immobilisations incorporelles telles que les brevets, les marques et les droits similaires ne sont pas inscrites à l'actif sans être la propriété de l'entreprise ;
- ✓ effectuer des vérifications d'ordre général c'est-à-dire, voir si l'entreprise n'a pas sous certaines conditions, dérogé au principe de la patrimonialité et adopté le principe de la prééminence de la réalité ;
- ✓ mettre en œuvre des opérations de comptage des immobilisations afin de valider l'opération de l'inventaire physique, centraliser les résultats de comptage et les comparer avec l'extrait des immobilisations dans le but de détecter tout écart significatif et de procéder aux ajustements des écarts ;

**Thème : Contrôle qualité lors d'une mission de commissariat aux comptes**

---

- ✓ vérifier à l'aide de toutes les factures justificatives, les montants des dépôts et cautionnements de l'exercice, inscrits à l'actif ;
- ✓ faire un inventaire de l'ensemble des immobilisations détruites, disparues, mises hors d'usage afin de vérifier que les écritures de cession ont été correctement et exhaustivement faites ;
- ✓ vérifier que les frais de mutations, d'actes, d'honoraires ou de commissions ne sont pas compris dans les coûts des immobilisations : ils doivent être comptabilisés en charges.

L'assistant B chargé du contrôle des montants nets des immobilisations a effectué les tâches ci-après :

- ✓ vérifier que le tableau d'amortissement est le résultat de l'ensemble des fiches d'amortissements ouvertes (valeur d'origine, durée d'utilisation, taux d'amortissement, amortissements antérieurs, dotation de l'exercice sous revue, valeur nette comptable à la fin de l'exercice sous revue, localisation...) pour chaque bien acquis ou créé au cours de l'exercice ; il s'agit de s'assurer par un pointage que l'ensemble des immobilisations amortissables est pris en charge dans ce tableau ;
- ✓ vérifier que les règles fiscales en matière de récupération de la TVA et d'amortissement ont été respectées ;
- ✓ faire un contrôle arithmétique de l'application du taux d'amortissement en reprenant les calculs et en appliquant les bons taux pour la vérification.

A la fin de toutes ces vérifications citées ci-dessus, des pièces probantes ont été établies et classées dans le dossier de travail du cabinet. Ces pièces sont constituées de feuilles de travail établies par l'auditeur, où sont répertoriés les différentes observations et des documents comptables réclamés auparavant au service comptable.

La feuille de travail que les assistants ont constituée à cet effet est un tableau schématisé des immobilisations corporelles et incorporelles qui se présente comme suit :

**Tableau 4 : Exemple de tableau des Immobilisations Corporelles et Incorporelles**

(En milliers de francs)

Eléments	Brutes				Amortissements				VNC
	31-12-08	Acquisitions	Cessions	31-12-09	31-12-08	Dotations	Reprises	31-12-09	
Charges Immobilisées	42741	0	0	42741	0	14247	0	14247	28494
Logiciels	6750	0	0	6750	5089	1350	0	6439	311
Aménagements de Bureaux	9414	0	0	9414	6281	1883	0	8164	1250
Matériel et Outillage Industriel	12000	0	0	12000	825	1800	0	2625	9375
Matériel et Mobilier	31396	1124	0	32520	24483	2557	0	27040	5480
Matériel Informatique	36694	1704	0	38398	27709	5011	0	32720	5678
Matériel Automobile	35000	0	0	35000	21875	8750	0	30625	4375
Autres Matériels	2100	140	0	2240	175	532	0	707	1533

**Source** : nous même

↓ **Classe 3 : Stocks**

L'intervention au niveau de ce compte a été très sommaire car en tant que prestataire de services, la SIGRASS ne dispose d'aucun stock de produits. Elle effectue ses achats au quotidien en fonction de ses besoins.

Après vérifications, l'assistant A a constaté la présence d'un stock composé de quelques rames de papiers non consommées en fin d'exercice. Vu la modicité de ce stock, nous avons décidé de le laisser dans le compte 6055 « fournitures de bureau non stockables ».

↓ **Classe 4 : Tiers**

Les assistants A et B ont travaillé sur les documents ci-après :

- les balances des tiers (balance des fournisseurs et celle des clients) de l'exercice sous revue ;
- les extraits des comptes tiers de l'exercice sous revue ;
- les balances des tiers de l'exercice précédent ;
- les extraits des comptes fournisseurs « débiteurs » de l'exercice sous revue.

**Objectifs :**

- ✓ obtenir l'assurance que toutes les charges et dettes ont été enregistrées (exhaustivité des enregistrements) ;
- ✓ s'assurer que le principe d'indépendance des exercices est respecté en ce qui concerne les charges ;
- ✓ obtenir l'assurance que les soldes au bilan sont correctement évalués ;
- ✓ obtenir l'assurance que les produits et les créances enregistrés sont bien acquis à l'entreprise (réalité des enregistrements) ;
- ✓ obtenir l'assurance que toutes les créances et tous les produits sont enregistrés (exhaustivité des enregistrements) ;
- ✓ obtenir l'assurance que les provisions pour dépréciation des clients sont correctement évaluées et comptabilisées.

❖ **Pour les fournisseurs :**

**Travaux effectués :**

**L'assistant A a :**

- ✓ envoyé des lettres de circularisation<sup>6</sup> à tous les fournisseurs (vu le nombre peu important) pour demander la confirmation du solde de leurs comptes.
- ✓ exploité les réponses à la circularisation fournisseur et pour ceux n'ayant pas répondu, contrôlé le bien fondé des comptes : recherché les paiements postérieures à la clôture, recherché des pièces justifiant le solde (factures, bons de réception ou de livraison), utilisé la gestion commerciale pour identifier les bons de livraison ;
- ✓ comparé les résultats contenus dans les réponses de nos demandes de confirmation directe avec les soldes des mêmes fournisseurs tels qu'ils apparaissent dans la balance des tiers ;

---

<sup>6</sup> C'est une lettre envoyée directement aux fournisseurs par l'auditeur pour confirmation du solde.

- ✓ vérifié la concordance des cumuls par totaux et par solde de la balance fournisseurs avec les soldes tels qu'ils apparaissent dans les extraits des comptes. Dans les rares cas où il a relevé une différence, il a demandé les extraits de ces comptes et a fait un pointage entre écritures comptables et factures correspondantes ;
- ✓ vérifié que les factures TTC (toutes taxes comprises) imputables à l'exercice 2009 mais non encore parvenues, et dont le montant est connu ou évaluable sont imputées au compte 408 « fournisseurs factures non parvenues » ;
- ✓ vérifié la justification des soldes débiteurs et s'est assuré qu'ils figurent distinctement à l'actif du bilan ;
- ✓ contrôlé les comptes des fournisseurs qui présentent un solde « débiteur ». Cela a consisté à vérifier que cette situation provient d'avances faites aux fournisseurs mais pas d'achats non comptabilisés.

❖ **Pour les clients :**

**Travaux effectués :**

**L'assistant B a :**

- ✓ rapproché le montant des prestations de services enregistrées en gestion commerciale et celui qui est comptabilisé ;
- ✓ vérifié le respect du principe d'indépendance des exercices en rapprochant les factures à la fin de l'exercice et au début de l'exercice suivant avec les dates d'exécution des services ;
- ✓ assuré par pointage que le solde de la balance des clients correspond au solde du compte client de la balance générale à la fin de l'exercice sous revue ;
- ✓ procédé à une revue des avoirs émis au début de l'exercice suivant et s'est assuré qu'ils n'ont pas lieu d'être inscrits au passif à la clôture de l'exercice audité ;
- ✓ assuré de la concordance entre le grand livre clients, la balance auxiliaire et la balance générale ;
- ✓ assuré par la procédure de demande de confirmation directe auprès des créanciers de la SIGRASS que les soldes indiqués sont conformes à ceux inscrits en fin d'exercice ;
- ✓ fait un test d'apurement pour les non réponses (recherche des pièces justificatives, analyse des paiements postérieurs à la clôture de l'exercice...);

- ✓ apprécié le bien fondé des provisions constituées sur les créances douteuses ou litigieuses ;
- ✓ pu s'assurer de la justification des produits non encore facturés et de leur enregistrement ;
- ✓ vérifié la justification des soldes créditeurs et s'est assuré qu'ils figurent distinctement au passif du bilan ;
- ✓ vérifié la justification des produits constatés d'avance.

A la suite de ces vérifications, ils ont consigné dans le dossier de travail les documents comptables qui ont été remis par le service comptable pour la réalisation de ces contrôles.

❖ **Pour les comptes de personnel :**

Le contrôle de ces comptes a nécessité les documents suivants :

- les extraits du compte 421 de l'exercice sous revue ;
- les extraits du compte 428 ;
- les déclarations sociales (IPRES, CSS, VRS) ;
- les extraits des comptes 4313, 4314, 4311, 447.

**Travaux effectués :**

L'assistant C a effectué les travaux ci-après :

- ✓ vérifier que les avances et acomptes accordés aux personnels sont régulièrement remboursés par des retenues sur salaire et apurés dans le compte 421. Ce travail a nécessité le rapprochement entre le livre de paie et le compte 421 ;
- ✓ s'assurer en consultant la balance des comptes qu'une dotation de provisions pour congés (compte 4281) a été effectuée ;
- ✓ s'assurer de la conformité de la rémunération des dirigeants avec les délibérations des organes compétents ou les contrats de travail ;
- ✓ faire un contrôle arithmétique du tableau des congés pour vérifier les montants inscrits sur le tableau des congés ;
- ✓ vérifier que les charges sociales et fiscales (IPRES, CSS, VRS, BRS) sont régulièrement payées ; il s'agit de consulter les déclarations et bordereaux

récapitulatifs annuels pour vérifier les soldes des comptes des organismes sociaux et des déclarations annuelles aux impôts.

Il a ensuite consigné dans le dossier de travail du cabinet tous les documents réclamés en plus des papiers de travail confectionnés pour le contrôle.

❖ **Pour les impôts et taxes :**

**Objectifs :**

- ✓ obtenir l'assurance que toutes les créances, toutes les dettes, toutes les charges et tous les produits concernant l'Etat ont été enregistrés (exhaustivité des enregistrements) ;
- ✓ s'assurer que toutes les créances, toutes les dettes et toutes les charges enregistrées concernent bien l'entreprise (réalité des enregistrements) ;
- ✓ s'assurer que les impôts et taxes dus sont correctement évalués ;
- ✓ s'assurer que le principe d'indépendance des exercices est respecté.

**Travaux effectués :**

Le chef de mission a :

- ✓ vérifié que la TVA sur les ventes de prestations de services a été reversée à l'administration et correctement comptabilisée ;
- ✓ assuré que les charges fiscales patronales sur salaire sont correctement évaluées et comptabilisées ;
- ✓ vérifié la justification et l'évaluation des soldes créditeurs du compte Etat par rapprochement avec les pièces justificatives ;
- ✓ vérifié que les soldes débiteurs du compte Etat correspondent à des créances effectivement recouvrables ;
- ✓ vérifié le calcul et la comptabilisation du résultat fiscal et de l'impôt sur les sociétés.

✚ **Classe 5 : Trésorerie**

Il faut noter que la SIGRASS exploite deux caisses :

- une caisse pour recevoir les recettes d'exploitation de l'ensemble des abattoirs et verser la totalité à la banque ;
- une caisse alimentée par la banque et chargée de gérer les dépenses de fonctionnement.

Un compte bancaire est alimenté par les encaissements au jour le jour qui sont versés en totalité dans les comptes bancaires.

Pour les besoins de notre mission, le chef de mission a réclamé les documents suivants :

- procès-verbaux d'arrêté de caisse au 31/12/2009 ;
- les états mensuels des recettes, établis par les caissiers (bovins, ovins, caprins) ;
- les procès-verbaux pour l'approvisionnement des caisses de fonctionnement ;
- les extraits des comptes de caisse ;
- les rapprochements bancaires mensuels pour chaque banque ;
- les relevés bancaires mensuels pour chaque banque ;
- les extraits des comptes des banques.

**Objectifs :**

- ✓ s'assurer que les montants inscrits au bilan reflètent de façon exacte la situation de l'entreprise à la clôture de l'exercice ;
- ✓ s'assurer que les frais et produits financiers concernant les opérations de trésorerie inscrites au compte de résultat reflètent l'intégralité des frais et produits de l'exercice considéré et sont correctement enregistrés.

**Travaux effectués :**

- ❖ Caisse :

Ces documents ont permis au chef de mission de faire les vérifications ci après :

**Thème : Contrôle qualité lors d'une mission de commissariat aux comptes**

- ✓ caisse d'exploitation : pointer les reçus délivrés aux clients avec l'état des recettes des ventes et ensuite confronter le montant total des recettes de la journée avec les différents bordereaux de versement à la banque.
- ✓ caisse de fonctionnement : confronter le solde de la caisse avec les soldes consignés sur les procès-verbaux d'arrêté de caisse au 31 décembre 2009;
- ✓ caisse de fonctionnement : vérifier si les dépenses de fonctionnement sont justifiées et rentrent dans le cadre des activités de la SIGRASS en consultant les factures ;
- ✓ caisse de fo
- ✓ nctionnement : s'assurer aussi que les dépenses effectuées par la caisse sont justifiées et qu'un procès-verbal a été établi. Ce contrôle est nécessaire avant tout réapprovisionnement de la caisse.

❖ Banque :

Ces documents ont permis à l'assistant C d'effectuer les contrôles ci-après :

- ✓ rapprocher les bordereaux de versement en banque et les relevés de banque pour s'assurer que les versements sont correctement positionnés ;
- ✓ vérifier que les rapprochements bancaires sont établis mensuellement et visés par le chef comptable ;
- ✓ vérifier les additions des états de rapprochements bancaires ;
- ✓ contrôler les soldes en rapprochant avec d'une part les soldes figurant en comptabilité et d'autre part ceux figurant sur les relevés de banque : nature, justifications, antériorité, apurement ;
- ✓ contrôler les débits ou crédits figurant sur les relevés bancaires au début de la période suivante et qui ne sont pas en rapprochement afin de s'assurer qu'ils concernent des opérations postérieures à la clôture de l'exercice ;
- ✓ s'assurer que les comptes débiteurs et créditeurs figurent distinctement au bilan ;
- ✓ vérifier le caractère réel et pertinent des suspens qui résultent d'un retard ou d'une omission dans la comptabilisation.

L'assistant C a vérifié le niveau des emprunts bancaires pour s'assurer que les intérêts sur prêts, les agios bancaires sont correctement comptabilisés ;

A la fin de ces contrôles, les documents réclamés à la comptabilité et des papiers de travail établis par le chef de mission et l'assistant C, sont consignés dans le dossier de travail.

Après les vérifications effectuées sur les comptes du bilan, l'équipe s'est attelée à la vérification des comptes de résultat (classe 6 et classe 7).

Les comptes de gestion :

#### ✦ **Classe 6 : Charges**

Les comptes de charges ont fait l'objet de pointage entre la balance de l'exercice 2009 et le compte de résultat de la même période. L'assistant A a ensuite pointé la balance avec les extraits de chaque compte de charges.

Pour les besoins des contrôles, il a réclamé aux services concernés les documents ci-après :

- les extraits des comptes de charges de l'exercice sous revue ;
- les factures des fournisseurs qui ne sont pas soldés ;
- les déclarations de TVA (Taxe sur la Valeur Ajoutée) et de BRS (Bordereaux de versement des Retenues à la Source) ;
- les bulletins de salaires des agents.

#### **Travaux effectués :**

Pour analyser les charges d'exploitation, nous avons, à partir du grand livre pour chaque compte de la classe 6, choisi selon un échantillon représentatif des dépenses dont le montant considéré comme seuil de signification dépasse le scope pré-défini. Cette démarche a permis de valider 80% du solde des comptes concernés à la date de clôture.

Les pièces justificatives ont été fournies à la mission pour les besoins d'analyse et de pointage avec le Grand livre.

Ce travail est formalisé dans des tableaux renseignés des informations du GL et des pièces justificatives. Ces tableaux comportent en dessous de la comparaison grand-livre - pièces justificatives, les objectifs des contrôles à effectuer, les travaux à effectuer, les constatations, les conclusions et les recommandations.

Exemple pour le compte 6242 :

**Tableau 5 : Feuille d'analyses des charges**

Libelles	Dates	N° piece	Mt débit	Dates	Libelles	Ninea	N° FT	Mt HT	TVA	Mt TTC	Remarques
Réparation vehicule	20/05/10	1310	189 000	20/05/10	Achat mat/réparation vehicule		1310	189 000	34 020	223 020	Satisfaisant
Achat batteries	26/05/10	2055	120 000	26/05/10	Achat batteries		2055	120 000	21 600	141 600	Satisfaisant
Objectifs des contrôles à effectuer											
Travaux à effectuer											
Constatations											
Conclusions et recommandations											

↓ **Classe 7 : Produits**

Les produits de la SIGRASS sont essentiellement constitués par ses ventes de carcasses, de peaux et de services.

Pour vérifier toutes les opérations relatives aux ventes, l'assistant B a réclamé les documents suivants :

- l'extrait du compte des produits ;
- les factures de ventes.

**Travaux effectués :**

La démarche est identique à celle que nous avons utilisée pour le compte de charges.

#### **5.4.3.2. Constats sur la phase de contrôle des comptes**

Les comptes ont été vérifiés dans tous leurs aspects significatifs conformément au référentiel comptable SYSCOHADA. Comme le recommande la norme ISA 220, le chef de mission a tenu, tout au long de la mission, au respect des normes professionnelles et aux exigences des textes légaux et réglementaires. Ainsi, il a tenu à s'assurer, après chaque contrôle, au moyen d'une revue de la documentation de l'audit et d'entretiens avec l'assistant en charge, que les éléments probants, suffisants et appropriés ont été obtenus pour fonder les conclusions.

Bien que nous ayons considéré la démarche utilisée par le cabinet pour le contrôle des comptes, très appliquée, nous rappelons quelques points importants de la démarche préconisée par les normes internationales d'audit.

#### **5.4.3.3. Critères qualité lors de la phase de contrôle des comptes**

Selon la norme ISA 220, pour réaliser une bonne mission de contrôle des comptes, l'auditeur doit recueillir et évaluer les éléments probants afin d'obtenir l'assurance raisonnable que les états financiers ont été établis dans tous leurs aspects significatifs conformément à un référentiel comptable applicable et qu'ils donnent une image fidèle et sincère de l'entreprise.

L'auditeur doit effectuer un audit selon les Normes Internationales d'Audit tout en se conformant aux règles d'éthique relatives à un contrôle d'états financiers.

L'auditeur doit évaluer le risque d'anomalies significatives dans les flux de transactions, les soldes de comptes et les informations fournies dans les états financiers, dans la mesure où cette évaluation peut lui permettre de déterminer la nature, le calendrier et l'étendue des procédures d'audit complémentaires au niveau des assertions. Il tente de recueillir des éléments probants, suffisants et appropriés, afin de lui permettre, en conclusion des travaux d'audit, d'exprimer une opinion sur les états financiers pris dans leur ensemble, en ayant réduit le risque d'audit à un niveau faible acceptable.

Selon la norme ISA 330, dans la définition des procédures d'audit à mettre en œuvre, l'auditeur doit tenir compte des raisons qui l'ont conduit à son évaluation du risque d'anomalies significatives au niveau de l'assertion pour chaque flux d'opérations, solde de

compte et information fournie dans les états financiers. Ceci nécessite la prise en considération à la fois des caractéristiques particulières de chaque flux d'opérations, solde de compte, ou information fournie dans les états financiers (risque inhérent) mais aussi de s'assurer que l'évaluation du risque qu'il a faite tient compte des contrôles réalisés par l'entité (risque lié au contrôle).

Les contrôles réalisés par l'auditeur doivent inclure les procédures d'audit suivantes relatives au processus d'établissement des états financiers :

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

Le chef de mission dans le cadre de la supervision des équipes a vérifié cet aspect.

Le contrôle des comptes s'effectue en deux temps :

- contrôle de la tenue des comptes,
- examen des documents de synthèse (bilan, compte de résultat, annexe).

Le but est de s'assurer que les principes comptables fondamentaux sont respectés. Parmi ces procédures de vérification, il fait un examen analytique, en effectuant les contrôles suivants :

- validité des documents comptables,
- contrôle par recoupements internes et externes,
- contrôles des évaluations (méthodes comptables),
- contrôles physiques (stocks, immobilisations ...).

Ces contrôles sont réalisés de manière intégrale ou par sondage.

#### **5.4.4. Travaux de fin d'exercice**

##### **5.4.4.1. Description des travaux**

La fin des travaux correspond à la fin de la mission de commissariat aux comptes de la SIGRASS.

## Thème : Contrôle qualité lors d'une mission de commissariat aux comptes

Les feuilles de travail et autres éléments probants consignés dans le dossier de l'exercice ont permis au chef de mission de valider avec la direction de la SIGRASS les constats faits au cours de l'exécution des travaux.

Cette étape s'effectue au cabinet et consiste à préparer le rapport. C'est sur la base des commentaires établis après contrôle des comptes que le chef comptable 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.

Prenons en exemple une rubrique :

### 4.1 Actif Immobilisé

	2009	2008
FCFA	98 845 549	89 441 154

A la clôture de l'exercice, cette rubrique se détaille comme suit

Immob corporelles	FCFA	87 993 960
Avances et acomptes sur immobilisations		1 297 000
Immobilisations Financières		9 554 589
Total	FCFA	98 845 549

#### 4.1.1 Immobilisations Corporelles

Elles se présentent comme suit

Valeurs brutes	FCFA	169 039 510
Amortissements		81 045 550
Total	FCFA	87 993 960

Le solde de la rubrique est composé de .. % des bâtiments, ... % de matériel de transport, .... % du matériel et de ... % des « Installations et Agencements ». Les différents postes constituant cette rubrique sont représentés dans le tableau ci-après :

Désignation	Val brutes au 31/12/09	Valeurs	Val brutes au 31/12/09
- Terrain			
- Bâtiments			65 246 192
- Matériels			13 321 701
- Mat de Transp			40 190 550
- Inst et amén			7 166 440
Total			149 976 883

#### 4.1.2 Autres immobilisations

Elles concernent les prêts au personnel, les dépôts et cautionnements versés, les dépôts pour gaz et autres immobilisations financières.

Au cours de l'exercice sous-revue, la rubrique a connu une augmentation de FCFA

L'expert-comptable a participé à cette phase de revue des travaux. Il a vérifié la cohérence des comptes avec les diverses informations obtenues.

L'équipe, sous la direction de l'expert-comptable, s'est attardée sur toutes les opérations incertaines ou litigieuses afin de trouver la solution qui s'impose. Ensuite elle a vérifié que toutes les informations nécessaires à l'établissement du rapport annuel ont été prises en compte.

#### 5.4.4.2. Constats sur les travaux de fin d'exercice

L'expert-comptable n'a participé, dans le cadre de cette mission de contrôle des comptes, qu'à cette phase des travaux sur le terrain. Il a assuré le contrôle de la suite des travaux. Son influence a été très marquante car grâce à son expérience et son imprégnation dans les travaux antérieurs d'audit, l'expert a permis de trouver les voies nécessaires pour résoudre les anomalies en suspens.

#### **5.4.4.3. Démarche qualité des travaux de fin d'exercice**

La norme ISA 230 stipule « l'auditeur doit consigner dans les dossiers les questions importantes en collectant des éléments probants pour fonder son opinion et qui permettent de justifier que l'audit a été effectué selon les normes internationales d'audit ».

L'auditeur doit consigner dans ses dossiers de travail la démarche globale adoptée en réponse à l'appréciation du risque d'anomalies significatives au niveau des états financiers, la nature, le calendrier et l'étendue des procédures d'audit complémentaires, le lien entre ces procédures et les risques identifiés au niveau des assertions, ainsi que les résultats des procédures d'audit selon la norme ISA 330. De plus, si l'auditeur prévoit d'utiliser des éléments probants sur l'efficacité du fonctionnement des contrôles recueillis lors d'audits précédents, il doit consigner dans ses dossiers les conclusions tirées sur la fiabilité de tels contrôles testés au cours d'un précédent audit.

L'auditeur doit inclure dans la documentation d'audit :

- la discussion entre les membres de l'équipe affectée à la mission ainsi que les décisions importantes en résultant ;
- les éléments-clés de la connaissance acquise relative à chacun des aspects de l'entité et de son environnement, et à chacune des composantes du contrôle interne ; la source des informations recueillies lors de cette prise de connaissance et les procédures d'évaluation des risques réalisées ;
- les risques identifiés et évalués d'anomalies significatives au niveau des états financiers et des assertions ; et
- les risques identifiés et les contrôles y afférents dont l'auditeur a acquis la connaissance.

La façon dont ces éléments sont consignés dans le dossier relève du jugement professionnel de l'auditeur. La Norme ISA 230, « Documentation d'audit », établit des procédures et des principes fondamentaux et leurs modalités d'application pour la documentation des travaux dans le contexte de l'audit d'états financiers.

### **5.4.5. Rédaction du rapport**

#### **5.4.5.1. Description et contenu**

C'est au cabinet que le chef de mission a procédé à l'élaboration du rapport d'opinion sur la base des résultats des travaux effectués. Le rapport a été revu de façon critique par l'expert-comptable.

Les articles 711 et 715 de l'Acte Uniforme de l'OHADA servent de base pour la rédaction des rapports.

Le premier rapport qui s'intitule « rapport du commissaire aux comptes sur l'étendue et les conclusions des travaux effectués » basé sur l'article 715 est destiné aux membres du conseil d'administration.

Le deuxième rapport appelé « rapport général du commissaire aux comptes » est basé sur l'article 711 et est destiné aux actionnaires.

Le contenu du rapport général est constitué de plusieurs rubriques dont les composants sont :

#### **I. Rapport Général du commissaire aux comptes**

##### **I.1 Fonctionnement des organes sociaux et du contrôle interne**

##### **I.2 Opinion sur les comptes**

##### **I.3 Vérifications spécifiques**

#### **II. Résumé des états financiers**

#### **III. Commentaires de l'auditeur sur les principes et méthodes comptables**

C'est seulement après un dernier entretien avec la direction que le rapport définitif a été rédigé.

Le document définitif a été déposé dans les délais à la direction générale de la SIGRASS.

Nous avons pris connaissance du contenu, ce qui nous a permis de connaître ses différents composants.

Entre autre, nous avons noté les termes suivants :

- « Nous vous rappelons que la préparation des états financiers relève de la SIGRASS ».
- « Notre responsabilité consiste à nous faire une opinion indépendante sur ces états financiers sur la base de nos travaux et à vous en faire part ».
- « Nos diligences ont été effectuées selon les normes internationales d'audit ».
- « Nous pensons que nos travaux de contrôle peuvent valablement servir de base à l'expression d'une opinion sur les états financiers de la SIGRASS ».
- « Au terme de nos travaux, il nous est apparu que les états financiers ci-joints reflètent dans tous leurs aspects significatifs, de manière régulière et sincère, la situation patrimoniale et financière de la SIGRASS ainsi que le résultat de ses opérations closes au 31 Décembre 2009 ».

#### **5.4.5.2. Constats sur la rédaction du rapport d'opinion**

Nous avons noté que le rapport d'opinion est un document qui permet de valider les éléments contenus dans les états financiers. Il permet de certifier que les états financiers donnent une image fidèle et sincère des comptes et du patrimoine de la société. Ce document est un élément sécurisant pour les actionnaires.

Après les contrôles des comptes, le commissaire aux comptes doit informer les actionnaires des résultats de sa mission en présentant un rapport de certification donnant une image fidèle du résultat de fin d'exercice ainsi que de la situation financière réelle et du patrimoine de l'entité.

#### **5.4.5.3. Démarche qualité pour la rédaction du rapport d'opinion**

La norme ISA 700, précise « le rapport d'opinion doit indiquer que l'auditeur considère que les éléments probants recueillis durant l'audit sont suffisants et appropriés pour fournir une base raisonnable à l'opinion exprimée dans le rapport ».

L'auditeur doit évaluer les conclusions tirées des éléments probants recueillis pour fonder son opinion sur les états financiers.

Le rapport de l'auditeur doit indiquer que l'audit a été effectué selon les Normes Internationales d'Audit. Le rapport doit aussi mentionner que ces normes requièrent de

l'auditeur qu'il se soumette aux règles d'éthique et qu'il planifie et effectue l'audit en vue d'obtenir une assurance raisonnable que les états financiers ne comportent pas d'anomalies significatives.

Selon la norme ISA 330, en cas d'absence d'éléments probants suffisants et appropriés concernant une assertion significative contenue dans les états financiers, l'expert doit faire son possible pour recueillir les éléments probants supplémentaires et dans l'impossibilité de trouver une solution, il doit exprimer une opinion avec réserve ou conclure à l'impossibilité d'exprimer une opinion.

La norme ISA 700 précise que les éléments ci-dessous doivent figurer dans le rapport dans le cas où l'auditeur a effectué son audit 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.

### **Conclusion**

Après avoir participé à la mission de commissariat aux comptes de la SIGRASS pour l'exercice clos le 31 décembre 2009, en tant que stagiaire, nous avons porté une attention particulière sur tout le processus de certification des comptes. Ainsi, il est paru nécessaire de formuler des recommandations pouvant améliorer la démarche du cabinet.

## **CHAPITRE 6 : LES RECOMMANDATIONS**

L'implantation de plusieurs sociétés industrielles, commerciales ou de services dans notre pays a entraîné inévitablement une augmentation du nombre de cabinets d'audit. Cette situation a favorisé une concurrence entre les cabinets. Face à celle-ci, ils doivent remplir certaines conditions pour avoir une bonne renommée et la conserver.

Ils offrent de plus en plus tout un ensemble de services allant de l'assistance comptable au commissariat aux comptes et participent à la formation pratique de stagiaires.

La mission de commissariat aux comptes effectuée à la SIGRASS nous a permis de mettre en application les connaissances pédagogiques.

Au cours de cette mission, nous avons eu à constater, dans la mise en œuvre de l'intervention, des manquements.

### **6.1. Personnel**

La compétence du personnel, l'organisation, le portefeuille de clients et l'aptitude à réaliser des audits de qualité sont des critères de mesure de la réputation et de la valeur d'un cabinet.

Le cabinet SMBF, malgré les efforts que son personnel fournit, pour réaliser un audit de qualité, présente des lacunes au niveau de la compétence plurielle de son personnel.

En effet, en dehors de l'expert-comptable et du chef de mission, qui ont une compétence en audit, tout le personnel d'assistance est composé de stagiaires encore en formation. Cette situation entraîne des retards dans l'exécution des tâches à cause de l'inexpérience des stagiaires. Le chef de mission est obligé tout au long des travaux, de rectifier et d'orienter un personnel sans expérience dans la profession. Ceci est évidemment source de perte de temps.

Les autres activités du cabinet sont gérées personnellement par l'expert comptable aussi bien dans le traitement que dans les rapports.

« Qui veut la fin met les moyens », nous pensons donc qu'il est nécessaire, voire indispensable que le cabinet recrute un personnel compétent, expérimenté, capable de

fournir un travail de qualité pour le développement de son portefeuille de commissariat aux comptes.

## **6.2. Mode de recrutement**

Le personnel à recruter par le cabinet doit obligatoirement passer par un entretien avec l'expert-comptable qui appréciera selon les diplômes obtenus, les expériences professionnelles acquises, le contact, le comportement et le profil de chaque candidat et pourra porter son choix sur celui qui semble le plus répondre à ses attentes.

## **6.3. Formations**

Avec la modernisation des systèmes de gestion et l'intégration de l'informatique dans tous les circuits, la formation continue est devenue indispensable car elle permet la mise à niveau des connaissances. Un personnel formé est plus apte à réaliser un travail, à anticiper sur les événements pour réaliser un travail de qualité. Ces actions positives permettent un gain de temps dans les missions. Même les stagiaires d'un cabinet doivent bénéficier d'une formation avant d'aller en mission pratique.

## **6.4. Moyens matériels**

### **6.4.1. Informatique**

Le système informatique est presque inexistant dans le cabinet. Il y'a un ordinateur portable pour la réalisation de la mission. De nos jours, pour aller vite dans la réalisation d'un travail, il est nécessaire de s'appuyer sur un système informatique performant. Nous recommandons au cabinet d'investir dans ce domaine pour doter chaque intervenant d'un ordinateur. Ainsi, chaque membre du personnel sera indépendant dans la saisie des données et par là même améliorera la rentabilité et l'efficacité de son travail.

### **6.4.2. Matériels roulants**

En raison de la diversité des zones de mission et parfois de l'éloignement des sociétés à auditer, nous pensons à l'acquisition d'un véhicule de ramassage pour le cabinet. Ce véhicule permettra au personnel de se déplacer plus facilement sur le lieu de mission et évitera des retards dus aux difficultés des transports.

Ou mieux encore favoriser un prêt permettant au personnel d'acquiescer une voiture.

---

### **6.5. Rémunération des auditeurs**

Le salaire et les avantages qui y sont liés sont considérés sans nul doute comme des éléments de motivation pour un employé. Ils peuvent servir de couverture pour participer l'indépendance financière d'un individu et favoriser son bien-être. Ils peuvent également fidéliser un employé dans son entreprise. Pour toutes ces raisons, de façon générale et en particulier dans le cabinet, il est important de mettre le personnel dans de bonnes conditions financières. Cela suppose payer des salaires corrects et prévoir des primes de mission ou de résultat.

### **6.6. Travaux de mission**

Le chef de mission est chargé de la programmation du contrôle, il définit les travaux d'audit pour ensuite les confier et les répartir entre ses assistants.

Leur inexpérience oblige le chef de mission à être seul dans la prise de décision et à répondre à plusieurs questions qu'ils posent par suite de leur méconnaissance des procédures. Cette situation entraîne très souvent des pertes de temps.

Dans les missions d'entreprises moyennes, l'utilisation d'un chef de mission, d'un ou de 2 adjoints qualifiés, d'un secrétaire, de 2 ou de 3 stagiaires peut permettre à une mission de commissariat aux comptes d'être considérée comme professionnelle et sérieuse.

### **6.7. Revue des dossiers**

Tous les dossiers doivent faire l'objet d'une revue soignée par le chef de mission et par l'expert-comptable. Cette double revue est importante car elle permet à chacun d'apporter sa touche pour contribuer à l'amélioration de la qualité des travaux. Le chef de mission revoit le travail des assistants, qui par manque d'expérience ne peuvent apporter aucune contribution dans l'amélioration de la démarche. L'expert-comptable qui participe très peu à la mission ne peut fonder ses critiques que sur les éléments que lui a transmis le chef de mission. Nous recommandons au cabinet l'utilisation d'un personnel plus étoffé et compétent, dans ses missions de commissariat aux comptes, ce qui pourra favoriser une revue plurielle pour parfaire la qualité de l'audit.

### **Conclusion**

Notre stage au cabinet SMBF a été à tout point de vue bénéfique. Car non seulement il nous a permis de vivre les réalités de fonctionnement d'un cabinet, la préparation et la mise en œuvre d'une mission de commissariat aux comptes mais surtout il a favorisé notre insertion dans une équipe d'auditeurs pour réaliser une mission de contrôle des comptes à la SIGRASS. Notre participation aux travaux de vérification des comptes en tant que stagiaire donc étranger au cabinet nous a permis d'observer avec attention la démarche adoptée pour la certification des comptes et de relever les points forts et les points faibles par rapport à notre approche théorique.

CESAG - BIBLIOTHEQUE

### **Conclusion de la deuxième partie**

Cette deuxième partie de notre mémoire repose sur notre participation à la mission de commissariat aux comptes à la SIGRASS. 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 SMBF que nous avons décrit plus haut.

Malgré notre inexpérience, nous avons puisé dans notre formation théorique, des idées qui nous ont permis d'avoir un esprit critique sur le déroulement de la mission, sur le contrôle interne et sur la présentation des comptes de la SIGRASS.

CESAG - BIBLIOTHEQUE

CESAG - BIBLIOTHEQUE

**CONCLUSION GENERALE**

La nécessité de produire et de publier des informations financières de qualité et en temps opportun contraint les dirigeants des entreprises à fournir des données exactes sur tous les sujets significatifs concernant l'entreprise et notamment sa situation financière et ses résultats.

Les éléments de cette transparence dans la production d'états financiers sincères et réguliers sont consignés dans le rapport d'opinion du commissaire aux comptes. Ce document est un élément capital car il permet une appréciation de la comptabilité de l'entreprise notamment sur le plan financier, patrimonial et organisationnel. (lettre de recommandation)

La formulation de l'opinion est le résultat d'une démarche rigoureusement normée de plusieurs étapes d'analyse et de vérification des procédures et des comptes.

Il apparaît clairement l'importance du travail des auditeurs s'ils doivent en toute compétence et en toute indépendance attester de la qualité des comptes qui lui sont soumis pour examen. Leur rôle dans le monde des affaires s'est trouvé renforcé à raison certainement.

C'est la raison qui a motivée notre choix de traiter la démarche pour réaliser une mission de commissariat aux comptes de qualité.

Nous avons présenté un cas pratique d'une mission de contrôle des comptes d'une entreprise tout en insistant sur les procédures qui contribuent à forger la qualité des missions et en fin de compte celle d'une opinion comportant un risque d'audit minimisé.

L'examen du sujet nous a permis de démontrer l'importance que revêt l'application des normes internationales d'audit et dont l'utilisation systématique et stricte favorise la réalisation d'un travail de qualité permettant de sécuriser les états financiers et de rassurer les utilisateurs des documents comptables.

Nous avons également insisté sur la place importante occupée par le commissariat aux comptes dans l'analyse des états financiers des entreprises. Nous avons enfin démontré que la qualité de l'audit dépend de la qualité des acteurs. Ceci a permis de mettre l'accent sur les notions essentielles que sont la compétence et l'indépendance.

Notre mission à la SIGRASS a permis de constater que malgré toutes les dispositions mises en œuvre, il peut subsister des erreurs significatives que le contrôle n'a pu détecter.

Avec l'émergence des comités de contrôle, le risque d'erreurs est certainement ramené à un niveau plus bas par la revue technique effectuée par ces comités spécialisés du Conseil d'Administration mais surtout par la plus grande indépendance et liberté d'action conférée désormais aux auditeurs. Nous pensons qu'il est devenu impératif de les généraliser par une disposition légale.

Une mission de commissariat aux comptes récurrente dans une entreprise peut en fin de compte entraîner des relations et des affinités pouvant influencer sur la qualité. Nous pensons que pour une meilleure efficacité des contrôles, il est nécessaire de limiter le nombre de mandats du commissaire aux comptes afin d'instituer une rotation des cabinets.

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 considère qu'il est nécessaire de généraliser leur utilisation au Sénégal.

L'expérience que nous avons vécue nous a permis à travers les contrôles des comptes et les vérifications des procédures de vivre sur le terrain la réalité d'une mission et de mesurer l'impérative nécessité d'appliquer les normes dans les contrôles d'audits financiers. Chaque norme ISA a une signification adaptée à une démarche et une réflexion dans lesquelles on peut exploiter un maximum de comportement pour l'intérêt de la qualité.

CESAG - BIBLIOTHEQUE

**ANNEXES**

**Annexe 1 : MODELE DE RAPPORT GENERAL COMMENTE (SA)**

« En exécution de la mission qui m'a été confiée par votre assemblée générale.

Je vous présente mon rapport relatif à l'exercice clos le.....sur :

- Le contrôle des comptes annuels de la société .... tels qu'ils sont joints au présent rapport.
- La justification de nos appréciations.
- Les vérifications spécifiques et les informations prévues par la loi.

Les comptes annuels ont été arrêtés par le conseil d'administration (ou le directoire). Il nous appartient, sur la base de notre audit, d'exprimer une opinion sur ces comptes.

Le début du rapport relate l'exécution de la mission. Il est destiné aux actionnaires. Ce sont eux qui, en assemblée générale, ont approuvé la nomination du commissaire aux comptes pour un mandat de six exercices. Les responsabilités de l'organe qui arrête les comptes sont précisées.

Le rapport fait ensuite état des travaux effectués. Les comptes concernés sont annexés systématiquement au rapport général. L'exercice concerné est précisé. Le rapport est mis à la disposition des actionnaires quinze (15) jours au moins avant la tenue de l'assemblée générale annuelle qui approuve les comptes présentés par le conseil d'administration.

Pour répondre aux dispositions réglementaires, le rapport comporte trois parties distinctes:

- une relative à l'expression de l'opinion du commissaire aux comptes sur les comptes annuels ;
- une autre relative à la justification des appréciations ayant conduit à la certification des comptes annuels ;
- et une autre relative aux vérifications et informations spécifiques prévues par la loi et le règlement.

Dans la présentation du rapport, les deux (02) parties doivent être nettement individualisées.

I- Opinion sur les comptes annuels :

« Nous avons effectué notre audit selon les normes professionnelles applicables en ... ; ces normes requièrent la mise en œuvre de diligences permettant d'obtenir l'assurance raisonnable que les comptes annuels ne comportent pas d'anomalies significatives.

Un audit consiste à examiner, par sondage, l'élément probant justifiant les données contenues dans ces comptes. Il consiste également à apprécier les principes comptables suivis et les estimations significatives retenues pour l'arrêté des comptes et à apprécier leur présentation d'ensemble. Nous estimons que nos contrôles fournissent une base raisonnable à l'opinion exprimée ci-après.

Nous certifions que les comptes annuels établis conformément aux règles et principes comptables applicables en ..... 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.

Dans la première partie le rapport distingue :

- La référence aux contrôles effectués. Il fait mention du jugement exercé par le commissaire aux comptes dans le cadre des normes professionnelles établies par .... Les limites de l'opinion donnée sont précisées (« assurance raisonnable que les comptes annuels ne comportent pas d'anomalies significatives ») ;
- l'expression de l'opinion sur les comptes annuels. Il s'agit d'une certification sans réserve. C'est à ce niveau que le commissaire aux comptes inclut un ou plusieurs paragraphes décrivant son désaccord, s'il agit d'un rapport avec une ou plusieurs réserves.

Il y'a un troisième cas de figure qui est le refus de certifier. Dans ce cas extrême, les raisons du refus de certification seraient exposées ici.

L'expression de l'opinion faite référence à trois (03) notions distinctes :

- La régularité ;
- La sincérité ;
- L'image fidèle

La régularité et la sincérité confirment que les états financiers ont bien été établis en conformité avec les règles comptables en vigueur et de façon sincère. Mais au-delà de ces règles, la notion d'image fidèle doit également être respectée. C'est le fond plutôt que la forme. Les comptes doivent, avant tout, refléter le mieux possible la situation financière et l'état du patrimoine d'une entreprise. A l'extrême, si l'application d'une règle comptable conduit à ne pas donner une image fidèle, il faudrait déroger ces règles.

## II- Justification des appréciations

En application des dispositions de l'article.... du .... relatives aux justifications de nos appréciations, nous portons à votre connaissance les éléments suivants :

Les appréciations ainsi portées s'inscrivent dans le cadre de notre démarche d'audit des comptes annuels, pris dans leur ensemble, et ont donc contribué à la formation de notre opinion sans réserve, exprimée dans la première partie de ce rapport.

OÙ

En applications des dispositions de l'article du, nous vous informons que les appréciations auxquelles nous avons procédé, pour émettre l'opinion ci-dessus sur les comptes annuels pris dans leur ensemble, et qui ont porté notamment sur les principes comptables suivis et les estimations significatives retenues pour l'arrêté des comptes, ainsi que leur présentation d'ensemble, n'appellent pas de commentaires particuliers.

Les deux premiers paragraphes font référence à une ou des justifications à mentionner alors que le troisième ne mentionne pas de points particuliers à préciser. Cette présentation est susceptible d'évoluer.

Vérifications et informations spécifiques :

«J'ai également procédé, conformément aux normes professionnelles applicables en...., aux vérifications spécifiques prévues par la loi.

Je n'ai pas d'informations à formuler sur la sincérité et la concordance avec les comptes annuels des informations données dans ce rapport de gestion du conseil d'administration et dans les documents adressés aux actionnaires sur la situation financière et les comptes annuels. »

---

***Thème : Contrôle qualité lors d'une mission de commissariat aux comptes***

---

Fait à.....

Le.....

Signature.....

Dans la troisième partie, le rapport présente les observations résultant de vérifications spécifiques prévues par la loi et n'entachant pas directement la certification, et les informations que la loi fait obligation aux commissaires aux comptes de mentionner.

C'est à ce niveau que figurent les observations éventuelles des commissaires aux comptes.

Sous de précisions ou de compléments d'informations concernant la sincérité et la concordance avec les comptes annuels des informations données aux actionnaires dans le rapport de gestion ou les autres documents qui lui sont adressés.

Figurent également dans cette partie, la description des inexactitudes, irrégularités, infractions et insuffisances éventuelles relevées lors des autres vérifications spécifiques prévues par la loi.

**Source** : Hervé Hutin, Toute la finance, éd d'organisation

Annexe 2 : CONTRÔLES PREALABLES ETATS FINANCIERS N PAR RAPPORT A N-1

<b>Cabinet <i>SMBF</i></b> <b><i>OPTIMUM</i></b> <i>Rue 1 x Piscine Olympique</i> <i>Point E.B.P. : 3769-DAKAR</i>	<b>PROGRAMME DE CONTROLE DES COMPTES</b>	<b>CHAPITRE : WP</b>			
<b>CLIENT : SIGRASS.SA CAC 2009</b>	<b>CONTROLES PREALABLES ETATS FINANCIERS N RAPPORTS CAC N-1</b>	<b>COMPTE :</b>			
<b>DATE : 25/02/2010</b>		<b>COLLABORATEUR : Chef de mission/Assistant A</b>			
<b>PAGE : ¼</b>					
<b>NATURE DES TRAVAUX A FAIRE</b>	<b>A FAIRE PAR</b>	<b>BUDG ET TEMPS</b>	<b>REF. FT</b>	<b>FAIT PAR / LE</b>	
<p>1- Obtenir les comptes annuels de l'exercice sous revue et les documents fondamentaux (balance générale et grand-livre) préparés par l'E.C. ou la société ainsi qu'une copie de son programme de travail et <b>des analyses de comptes</b> que l'E.C. a préparées ou que la société a préparées :</p>					
<p>a- indexer les états financiers en A-5 ;</p>	Assistant A		A-5	25-02-2010	
<p>b- indexer la balance générale en A-6 ;</p>	Assistant A		A-6	25-02-2010	
<p>c- identifier, relier et classer le grand-livre dans la boîte d'archives.</p>	Assistant A				
<p>2- Effectuer les contrôles arithmétiques des états financiers :</p>					
<p>a- matérialiser les contrôles par le signe N ;</p>	CM /Ass. A		A-5	25/02/2010	
<p>b- effectuer les contrôles croisés en matérialisant par des renvois ;</p>	CM/Ass. A		A-5	25/02/2010	
<p>c- en cas d'erreurs décelées, noter les anomalies et les porter à la connaissance du superviseur en vue des actions à mener.</p>	CM/Ass. A		Note sur contrôles préalables	25/02/2010	
<p>3- S'assurer que ces éléments sont conformes à ceux de l'année dernière (principe d'intangibilité)</p>	Assistant A				
<p>a- effectuer les renvois aux états financiers de N-1 ;</p>	Assistant A		A-5	25/02/2010	
<p>b- en cas d'écart, noter les anomalies et les porter à la connaissance du superviseur pour investigations à mener.</p>	CM/Ass. A				

<p>c- saisir dans le Case Ware la balance de N et N-1</p>	<p>CM/Ass. A</p>		
<p>4- Soumettre ces éléments au superviseur pour qu'il vérifie qu'aucun évènement nouveau n'est intervenu nécessitant une modification du programme.</p>	<p>CM</p>		
<p>5- Balance Générale :</p> <p>-- reconstituer la balance à partir du GL en mentionnant les renvois sur la feuille de travail (✓) et sur le GL en indiquant la feuille de travail (A-1, A-2, ...) suivant les étapes ci-après :</p>	<p>CM/Ass. A</p>	<p>A</p>	<p>27/02/2010</p>
<p><b><u>Procédures relatives au classement des documents de base dans le dossier de travail</u></b></p>			
<p>Les éléments de l'intercalaire « Documents de base, synthèse, documents finaux » sont constitués des feuilles de travail (F.T) :</p>			
<p>E.C. : Expert Comptable</p>	<p>CM/Ass. A</p>	<p>A-1</p>	<p>27/02/2010</p>
<p>A-1 (ACTIF)</p>	<p>CM/Ass. A</p>	<p>A-2</p>	<p>27/02/2010</p>
<p>A-2 (PASSIF)</p>	<p>CM/Ass. A</p>	<p>A-3</p>	<p>27/02/2010</p>
<p>A-3 (CHARGES)</p>	<p>CM/Ass. A</p>	<p>A-4</p>	<p>27/02/2010</p>
<p>A-4 (PRODUITS)</p>	<p>CM/Ass. A</p>	<p>A-5</p>	<p>27/02/2010</p>
<p>A-5 (ETATS FINANCIERS)</p>	<p>CM/Ass. A</p>	<p>A-6</p>	<p>25/02/2010</p>
<p>A-6 (BALANCES)</p>			
<p>Les Grands-livres doivent faire l'objet de traitement avec « Attaches Parisiennes » et conservés dans une boîte prévue à cet effet.</p>	<p>CM/Ass. A</p>		<p>25/02/2010</p>
<p>Par conséquent, aucun autre élément du dossier de travail ne doit figurer dans l'intercalaire en question.</p>	<p>CM/Ass. A</p>		
<p>b- évaluer les contrôles arithmétiques ;</p>	<p>CM/Ass. A</p>		
<p>c- faire la synthèse des contrôles en A et s'assurer que les totaux sont conformes à ceux de la balance générale et faire les renvois en A et A-6.</p>	<p>CM/Ass. A</p>	<p>A</p>	<p>27/02/2010</p>
<p>6- Exiger que la « Balance-Clients » soit conforme au solde du compte collectif « Clients » :</p>			

**Thème : Contrôle qualité lors d'une mission de commissariat aux comptes**

- classer en H.	CM/Ass. A	H-1	27/02/2010
7- Idem, pour les fournisseurs.			
- classer en S.	CM/Ass. A	S	27/02/2010
8- Idem, éventuellement, pour d'autres balances de comptes individuels (salaires à payer, ...); énumérer ces balances sur une feuille de travail (F.T).	CM/Ass. A	H-2(Avce personnel )	27/02/2010
9- Mentionner, quels sont ceux des comptes généraux et auxiliaires (et donc des balances) tenus seulement en soldes (et non pas en capitaux et soldes).	CM/Ass. A		27/02/2010
10- Exiger des états de rapprochement de soldes bancaires et CCP et s'assurer, à ce stade, qu'ils sont arithmétiquement justes	CM/Ass. A	K	27/02/2010
a- expliquer avec précision toute somme en différence depuis plus de 3 mois ;	CM/Ass. A		27/02/2010
b- classer les papiers de travail en K en joignant une copie du relevé bancaire du dernier mois de l'exercice ou de la période sous-revue.	CM/Ass. A	K-1/K-2	27/02/2010
11- Mentionner le solde du compte caisse : 1 087 567			
a- juger si ce solde est plausible (ex : s'il est très élevé, des dépenses interviennent-elles au tout début de la période suivante ?);	CM/Ass. A	K-3	27/02/2010
b- Si non, déclencher immédiatement toute recherche et exiger toutes explications, puis tous redressements éventuels ;	CM/Ass. A	NA	
12- Le compte de « Virements internes » est-il soldé ?			
- Si le fait qu'il n'est pas soldé se justifie, relever les explications par écrit et classer la feuille de travail en K.	CM/Ass. A	OUI	27/02/2010
13- S'assurer de la concordance entre les soldes des comptes 52 et 57 et ceux ressortant aux journaux auxiliaires de trésorerie.	CM/Ass. A	NA	27/02/2010
14- La présence, à la Balance-Fournisseurs, de soldes débiteurs nombreux ou importants peut révéler que la comptabilisation de factures d'achats ou autres frais a été omise ;	CM/Ass. A	NA	27/02/2010
- Faire procéder immédiatement à la			

**Thème : Contrôle qualité lors d'une mission de commissariat aux comptes**

<p>comptabilisation de ces factures, si tel est le cas.</p> <p>15- Etablir les 2 états de rapprochement suivants :</p> <p>a- d'une part, montant des ventes T.T.C. et, de l'autre, masse des débits-clients sans les à-nouveaux de début de période ;</p> <p>b- même état pour les achats (T.T.C) et sans doute, certains débits de la classe 6 d'une part, et de l'autre, masse des crédits-fournisseurs sans les à-nouveaux de début de période.</p> <p>16- Existe-t-il un « Compte d'attente à régulariser » ? (même soldé en fin de période)</p> <p>- Si oui, se faire justifier et noter soigneusement les mouvements.</p>	<p>CM/Ass. A</p> <p>CM/Ass. A</p> <p>CM/Ass. A</p>		<p>WP</p> <p>WP</p> <p>NON</p>	<p>27/02/2010</p> <p>27/02/2010</p> <p>27/02/2010</p>
<p>17- S'il existe des « Provisions pour pertes et charges » :</p> <p>- en dresser la liste détaillée ;</p> <p>- en expliquer le bien-fondé et l'ancienneté.</p>	<p>CM/Ass. A</p>		<p>OUI</p>	<p>28/02/2010</p>
<p>18- Tableau de contrôle des taxes sur le chiffre d'affaires :</p> <p>- (compte de la classe 70 x taux = compte 443....) ;</p> <p>- (compte de la classe 71 x taux = compte 443....)</p> <p>En cas d'écart, informer le superviseur qui avisera.</p>	<p>CM/Ass. A</p>		<p>NA</p>	<p>28/02/2010</p>
<p>19- Etablir un tableau comparatif des MARGES BRUTES des trois derniers exercices (cf. modèle standard Revue Analytique)</p> <p>Au cas où la comparaison des taux de Marge Brute successifs révèle une anomalie flagrante, tenter de déterminer la cause de cette (ou de ces) anomalie(s) et faire procéder aux redressements nécessaires.</p> <p>Et mettre à jour le <b>DOSSIER PERMANENT</b></p> <p><b>AU CAS OU, A CE STADE, LE RESULTAT DE L'UN QUELCONQUE DE CES CONTROLES PREALABLES N'EST PAS SATISFAISANT, EN AVISER IMMEDIATEMENT LE RESPONSABLE DU CABINET.</b></p>	<p>CM/Ass. A</p>		<p>RA</p>	<p>28/02/2010</p>

CESAG - BIBLIOTHEQUE

**BIBLIOGRAPHIE**

1. BONNER and LEWIS, (1990), Determinants of auditor expertise
  2. COMBES Jean-Emmanuel, LABROUSSE Marie-Christine et ARNAUD Philippe, (1997), Audit financier et Contrôle de gestion, Edition Publi-Union, Paris
  3. CAMERAN, (2008), Auditor tenure and auditor change. Does mandatory auditor rotation really improve audit quality?
  4. CASTA et MIKOL, (1999), vingt ans d'audit : de la révision des comptes aux activités multiservices comptabilité – contrôle – audit
  5. DEIS and GIROUX, (1992), Determinants of Audit quality in the public sector. Traduction : Marine DE PORTAL, Docteur es science et gestion
  6. DE ANGELO, (1981), Auditor size and audit quality: journal of accounting and economics. Traduction : Marine DE PORTAL, Docteur es science et gestion
  7. DIRSMITH and COVALESKI, (1985), Informal communication, non formal communications and mentoring in public accounting. Traduction : Marine DE PORTAL, Docteur es science et gestion
  8. DUPUY, (1999), Vingt ans de recherche française sur le contrôle comptable des performances. Comptabilité-Contrôle-Audit
  9. FRANCIS J.R., (2004), what do we know about audit quality?
  10. GRAND Bernard et VERDALE Bernard, (2006), Audit comptable et financier, 2e édition
  11. GILLET P, (1998), comptabilité créative : le résultat comptable n'est plus ce qu'il était
  12. HERRBACH, (2000), L'impact des choix méthodologiques de recherche sur l'idéologie de l'audit financier
  13. HILARY and LENNOX, (2005), The credibility of self - regulation : evidence from the accounting profession's peer review programm
  14. HERRBACH, (2001), Approche positive et approche interprétative de la recherche en comptabilité financière
  15. KNAPP, (1985), Audit Conflict: An Empirical Study of the Perceived Ability of Auditors to Resist Management Pressure
  16. LEJEUNE Gérard et EMMERICH J.Pierre, (2007), Audit et Commissariat aux comptes, Edition Collection Business Gualino
  17. MALONE et ROBERT, (1996), Factors associated with the incidence of reduced audit quality behaviors
-

18. MOIZER P., (1997), Auditor reputation : The international empirical evidence
19. MIKOL A., (1999), Les audits financiers : Paris : Editions d'organisation
20. MIKOL A., (2000), Formes d'audit
21. VALIN Gérard, (2006), Controlor and Auditor
22. PRAT dit HAURET, (2003), « Audit et développement moral cognitive » revue finance contrôle stratégie
23. PALMROSE, (1988), An analysis of auditor litigation and audit service quality
24. PIERCE and SWEENEY, (2005), Management control in audit firms – partner's perspectives management accounting research
25. POCHET C, (1998), Inefficacité des mécanismes de contrôle managérial : le rôle de l'information comptable dans le gouvernement d'entreprise
26. PIGE Benoît, (2000), Qualité de l'audit et gouvernement d'entreprise: le rôle et les limites de la concurrence sur le marché de l'audit
27. PIGE Benoît, (2003), Audit et contrôle interne 2ème édition, Les essentiels de gestion
28. RICHARD et REIX, (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
29. RAFFEGEAU, (1994), L'audit financier
30. OBERT Robert, (2007), Comptabilité et Audit : manuel et application
31. RICHARD, C. (2000). Contribution à l'analyse de la qualité du processus d'audit : Le rôle de la relation entre directeur financier et le commissaire aux comptes Université de Montpellier II.
32. OBERT Robert et MAIRESSE Marie Pierre, (2007), Comptabilité et Audit : Manuel et Applications - DSCG4
33. SAAD Ben et LESAGE, (2009), Auditor's Independence: what does really matter? A proposal for an Independence system