



Centre Africain d'Etudes Supérieures en Gestion

CESAG BF – CCA

**BANQUE, FINANCE, COMPTABILITE,
CONTROLE & AUDIT**

Master Professionnel en Audit et

**Contrôle de Gestion
(MPACG)**

**Promotion 5
(2010-2012)**

Mémoire de fin d'étude

THEME

**EVALUATION D'UNE MISSION D'AUDIT
EXTERNE : CAS DE KMC NIGER**

Présenté par :

M. Yacine OUMAROU ABDOULAYE

Dirigé par :

M. Alain SAWADOGO

Enseignant associé au CESAG

Octobre 2012

Dédicace

Je dédie ce mémoire à :

Dieu le miséricordieux, le très miséricordieux ;

ma famille pour le soutien indéfectible ;

la grande famille KMC.

CESAG - BIBLIOTHEQUE

Remerciements

Je ne saurais mettre ce mémoire à la disposition du public sans remercier tous ceux qui ont contribué à sa rédaction ou à ma formation.

Ainsi, j'adresse mes sincères remerciements à :

- mon directeur de mémoire Monsieur SAWADOGO Alain, pour ses conseils et le temps qu'il m'a accordé pour la réalisation de ce mémoire ;
- Monsieur YAZI Moussa, le Directeur de l'institut supérieur de comptabilité, de banque et de finance, qui m'a été d'un soutien considérable dans la réalisation du présent mémoire de fin d'études ;
- Monsieur Kader KANEYE, expert-comptable diplômé et associé exécutif (administrateur général) de KMC, ainsi que ses plus proches collaborateurs pour les documents qu'ils m'ont fournis, afin de rédiger ce mémoire. Ce travail est l'accomplissement d'une partie de mon rêve le plus lointain ;
- l'ensemble du personnel du cabinet, pour l'accueil chaleureux, le soutien indéfectible et les multiples conseils qu'ils m'ont apportés tout au long de ce stage. Ils ont fait preuve de disponibilité pour répondre à toutes mes attentes ;
- tout le corps professoral et administratif du CESAG pour le service rendu.

Mes remerciements vont également, à l'endroit de mes parents pour lesquels j'exprime ma profonde gratitude pour ce qu'ils ont fait de moi.

Liste des sigles et abréviations

Art :	Article
AUDSCGIE :	Acte Uniforme sur le Droit des Sociétés Commerciales et du GIE
BAD :	Banque Africaine de Développement
BOAD :	Banque Ouest Africaine de Développement
CAC :	Commissaire aux comptes
CCOA :	Conseil Comptable Ouest Africain
CCPC :	Conseil Permanent de la Profession Comptable
CEMAC :	Communauté Economique et Monétaire de l'Afrique Centrale
CNC :	Conseil National de la Comptabilité
CNCC :	Compagnie Nationale des Commissaires aux Comptes
IFAC:	International Federation of Automatic Control
ISA:	International Standard of Accountant
JO:	Journal Officiel
NEP :	Norme d'Exercice Professionnel
OHADA :	Organisation pour l'Harmonisation du Droit des Affaires en Afrique
ONECCA :	Ordre National des Experts Comptables et Comptables Agréés
PNUD :	Programme des Nations Unies pour le Développement
UEMOA :	Union Economique et Monétaire Ouest Africaine

Liste des tableaux et figures

❖ Tableaux

Tableau 1 : Tableau d'analyse des forces et des faiblesses	15
Tableau 2 : Analyse la phase de planification	57
Tableau 3 : Analyse la phase d'exécution	62
Tableau 4 : Analyse la phase d'exécution	63

❖ Figure

Figure 1 : modèle d'analyse.....	41
----------------------------------	----

Liste des annexes

Annexe 1 : questionnaires adressés aux managers	78
Annexe 2 : Feuille d'analyse des contrôles	82
Annexe 3 : Feuille de travail.....	84

CESAG - BIBLIOTHEQUE

Table des matières

Dédicace	i
Remerciements	ii
Liste des sigles et abréviations	iii
Liste des tableaux et figures	iv
Liste des annexes	v
Table des matières	vi
INTRODUCTION GÉNÉRALE	1
PREMIÈRE PARTIE : CADRE THÉORIQUE L'ETUDE	7
Chapitre 1 : AUDIT EXTERNE DANS LE CADRE DU COMMISSARIAT AUX COMPTES	9
1.1. Historique et conditions d'exercice du commissariat aux comptes	9
1.1.1. Définition et objectifs de l'audit comptable et financier	10
1.1.2. Les conditions d'exercice du commissariat aux comptes	11
1.1.2.1. Les incompatibilités	11
1.1.2.2. Les interdictions	12
1.2. Méthodologie de l'audit comptable et financier	13
1.2.1. Orientation et planification de la mission	13
1.2.2. Appréciation du contrôle Interne	15
1.2.3. Contrôle des comptes	17
1.2.4. Travaux de finalisation	17
1.3. Réglementation selon l'OHADA	18
1.3.1. Une mission générale	19
1.3.2. Une mission spécifique	21
1.3.2.1. L'augmentation de capital	21
1.3.2.2. La certification du montant global	21
1.3.2.3. Révélation des faits délictueux, des irrégularités et inexactitudes	22
1.3.3. Mission particulière	22

Chapitre 2 : METHODOLOGIE D'EVALUATION D'UNE MISSION D'AUDIT EXTERNE	24
2.1. Les règles relatives à l'organisation, l'éthique et la gestion des ressources humaines	24
2.1.1. Rôle des personnes responsables de la qualité au sein du cabinet	24
2.1.2. Règles d'éthiques	27
2.1.2.1. Intégrité	27
2.1.2.2. Objectivité	28
2.1.2.3. Compétence et diligence professionnelles	28
2.1.2.4. Confidentialité	29
2.1.2.5. Comportement professionnel	29
2.1.3. Ressources humaines	30
2.2. Le déroulement des missions d'audit	32
2.2.1. Acceptation et maintien de la relation client et de missions ponctuelles	32
2.2.2. Réalisation de la mission	33
2.2.2.1. Rôle de l'associé responsable	34
2.2.2.2. Planification, supervision et revue	36
2.3. Les outils d'évaluation de la mission d'audit externe	38
Chapitre 3 : METHODOLOGIE D'ETUDE	40
3.1. Le modèle d'analyse	40
3.2. Outils de collecte des données	41
3.2.1. Le questionnaire	42
3.2.2. L'observation physique	42
3.2.3. L'analyse documentaire	42
DEUXIÈME PARTIE : CADRE PRATIQUE	44
Chapitre 4 : PRESENTATION DU CABINET ET DE LA MISSION	46
4.1. Historique, missions et objectifs du cabinet	46
4.1.1. Historique	46
4.1.2. Objectifs	48

4.1.3.	La Mission	48
4.2.	Organisation du cabinet	48
4.2.1.	L'Audit ou le business consulting unit	49
4.2.2.	Le conseil ou business consulting unit.....	49
4.2.3.	L'administration et les finances	51
Chapitre 5: PRESENTATION DE LA MISSION		52
5.1.	Phase préparatoire.....	52
5.1.1.	Rédaction de la lettre de mission.....	52
5.1.2.	La mise à jour du mémorandum d'approche	52
5.1.3.	La planification et l'élaboration du programme de travail.	53
5.2.	Phase d'exécution	53
5.2.1.	L'examen du contrôle interne.....	53
5.2.2.	L'ajustement du mémorandum d'approche et du programme de travail.....	54
5.2.3.	Préfinal et final	54
5.3.	Phase de bouclage.....	55
5.3.1.	Le contrôle de l'annexe	55
5.3.2.	Le contrôle des rapports de gestion	55
5.3.3.	Le bouclage commercial et juridique	55
5.3.4.	L'émission des différents rapports	56
Chapitre 6 : EVALUATION DE LA MISSION D'AUDIT		57
6.1.	Les phases de l'évaluation de la mission d'audit.....	57
6.1.1.	La phase de planification.....	57
6.1.2.	La phase d'exécution.....	62
6.1.3.	La phase de finalisation.....	63
6.2.	Synthèse des points forts et de faiblesses relevés	64
6.2.1	Les forces et faiblesses liées à l'utilisation du référentiel d'audit.....	65
6.2.2	Les forces et faiblesses à l'utilisation des moyens	66

6.2.3	Les forces et faiblesses à l'utilisation des outils	67
Chapitre 7 : RECOMMANDATIONS ISSUES DE L'EVALUATION DE LA MISSION D'AUDIT..... 69		
7.1.	Recommandations liées à la gestion du personnel affecté.....	69
7.1.1.	Formation des collaborateurs.....	69
7.1.2.	Evaluation du personnel.....	70
7.1.3.	Charte d'indépendance des collaborateurs.....	70
7.2.	Recommandations liées à l'exécution de la mission d'audit	70
7.2.1.	Planification de la mission	71
7.2.2.	Analyse des risques fiscaux	71
7.2.3.	Utilisation des outils d'analyse du contrôle interne	71
7.2.4.	Prise en compte du risque de fraude	72
7.2.5.	Supervision et revue des travaux	72
7.2.6.	Suivi des points au titre des exercices antérieurs	73
7.2.7.	Obtention de la lettre d'affirmation	73
CONCLUSION GENERALE		75
ANNEXES		77
BIBLIOGRAPHIE		85

INTRODUCTION GÉNÉRALE

CESAG - BIBLIOTHEQUE

L'économie mondiale a été secouée par de nombreuses crises financières durant ces trente dernières années. L'origine de ces crises est justifiée par la mauvaise gestion des ressources financières, et parfois même au non-respect de l'orthodoxie financière, ce qui a favorisé l'enchaînement de plusieurs scandales financiers notamment en 2001 : la chute d'un géant de l'énergie (Enron).

Avant de disparaître, Enron pesait plus de 100 milliards d'euros de chiffre d'affaires et se positionnait parmi les plus grosses capitalisations boursières mondiales. Pourtant, cet énorme groupe texan a sombré en 2001, entraînant dans sa chute son patron, Kenneth Lay, mais aussi le cabinet d'audit Arthur Andersen. Ce sont en effet des comptes falsifiés qui sont au cœur du scandale Enron, spécialisée dans l'énergie et le courtage. Plus de 3 000 sociétés off-shore avaient été créées pour contrôler le prix de l'énergie et dissimuler les dettes de la maison mère. Le 31 octobre 2001, une enquête est ouverte. Un mois plus tard, la société est mise en faillite.

En 2002, WorldCom a massivement truqué ses comptes pour montrer un meilleur résultat aux actionnaires. En effet, au début des années 2000, WorldCom était l'un des opérateurs de télécommunication américain les plus en vue. Mais entre 2000 et 2002, ses comptes ont été frauduleusement gonflés de 11 milliards de dollars. L'entreprise dépose le bilan et se place sous la protection du chapitre 11, qui lui permet de poursuivre ses activités. Les dettes de l'entreprise s'élevaient tout de même à 41 milliards de dollars. Pour tourner la page, WorldCom change de nom pour porter celui de MCI. Bernard Ebbers, le patron de la firme, écope d'une peine de 25 ans de prison.

En 2008, l'éclatement de l'affaire Madoff a jeté l'opprobre sur l'un des noms les plus prestigieux de Wall Street et une lumière crue sur les carences en matière de contrôle. Ancien maître-nageur sur les plages de Long Island, Bernard Madoff était devenu l'une des vedettes de la place financière new-yorkaise.

Les nombreux scandales financiers, dont notamment ceux cités un peu plus haut, avaient attiré l'attention des autorités de régulation avec l'adoption en 2002 de la loi «Sarbanes Oxley Act » aux Etats Unis et la loi sur la Sécurité Financière en 2003 en France. Ces lois ont pour objectifs d'accroître la responsabilité des entreprises, de rendre la communication de l'information financière plus fiable et de lutter contre les comportements déviants et frauduleux des entreprises.

La disparition d'Enron suivie de celle du cabinet Arthur Andersen, dont la responsabilité avait été mise en cause, a soulevé des interrogations sur la qualité des audits externes menés par ces institutions indépendantes de contrôle que sont les cabinets d'audit. En effet, ces derniers ont la responsabilité de se prononcer, lors d'un audit légal, sur la qualité de l'information financière publiée par les sociétés audités afin de permettre aux parties prenantes de prendre les décisions adaptées.

Au plan international, les normes d'audit externe sont édictées par l'IFAC (International Federation of Accountant). En effet, à travers la publication et la vulgarisation des normes ISA (International Standards On Auditing), l'IFAC entend remplir sa mission qui est de servir l'intérêt public en contribuant à élaborer des normes et des lignes directrices de haute qualité et faciliter leur adoption et leur mise en œuvre; contribuer au développement de solides organisations professionnelles de comptables ainsi que des cabinets comptables, promouvoir les pratiques de haute qualité par les professionnels comptables en s'exprimant sur des questions d'intérêt public.

Il appartient aux autorités en charge de la réglementation de la profession comptable de chaque espace économique ou de chaque pays membre de l'IFAC, d'adopter l'application de ces normes d'audit par les professionnels de la comptabilité notamment les experts comptables regroupés généralement au sein d'un Ordre.

Cependant, la seule adoption des normes IFAC ou de normes locales régissant les missions d'audit externes ne garantit pas à elles seules que celles - ci soient des audits de qualité. En effet, l'évaluation d'une mission d'audit externe pose problème étant donné le manque de visibilité du résultat d'audit en l'absence d'organe de contrôle et de normes spécifiques de mesure de la qualité des missions d'audit.

Face à cette problématique, il a été nécessaire d'encourager un approfondissement de la réflexion sur le déroulement de ce processus d'audit externe afin de reconsidérer de nouvelles règles d'évaluation directe.

C'est ainsi que l'IFAC à travers la norme ISQ1 « Contrôle qualité des cabinets réalisant des missions d'audit ou d'examen d'états financiers, ainsi que d'autres missions d'assurance et de services connexes » entend promouvoir le système de contrôle de qualité des cabinets d'audit et d'expertise afin que ces derniers puissent offrir des services de

qualité élevée à leur client et contribuer à limiter les défaillances nées de l'insuffisance de l'application des diligences d'audit.

L'application de la norme ISQ1 s'inscrit en ligne droite de la norme ISA 220 relative au contrôle qualité d'un audit des états financiers qui dispose que «pour atteindre un degré de qualité suffisant compatible avec l'éthique de la profession et les responsabilités de l'expert-comptable, des politiques et des procédures de contrôle de qualité sont définies et mises en œuvre tant au niveau du cabinet que d'une mission prise isolément ». Cette norme a participé au bouleversement dans la conception de la qualité d'audit, qui reposait, jusque-là, sur des indicateurs exogènes au processus d'audit.

Au niveau de la zone UEMOA, l'application obligatoire des normes internationales d'audit n'est pas encore de rigueur. Les experts comptables chargés des missions d'audit externe notamment les missions d'audit légal ou commissariat aux comptes sont regroupés au sein d'un Ordre dans chaque pays. Les missions d'audit légal sont encadrées par l'Acte Uniforme sur le droit des sociétés commerciales et du GIE. Les règlements intérieurs des Ordres et les codes de déontologie de la profession définissent l'étendue des diligences minimales que doit accomplir l'expert-comptable dans le déroulement des missions d'audit légal.

Cette situation au niveau de la zone UEMOA a pour principal conséquence la conduite de missions d'audit légal par des professionnels dans des conditions ne permettant pas de s'assurer de l'application de diligences minimales obligatoires en vigueur. En outre, l'absence de dynamisme et de moyens de certains Ordres ne permet à ces derniers d'exercer un contrôle qualité convenable au sein de la profession.

L'exigence des bailleurs institutionnels qui commanditent les audits des grands projets de développement, l'opportunité de pouvoir offrir des prestations au-delà des frontières, l'anticipation de l'application obligatoire des normes IFAC au niveau de la zone UEMOA sont entre autres les facteurs déterminants qui poussent certains cabinets d'audit à repenser leur stratégie en termes d'organisation du système qualité au sein de leur cabinet.

C'est le cas notamment du cabinet KMC au Niger qui dans sa politique de rénovation de sa structure, se trouve confronté à plusieurs défis à savoir :

- la correcte application des normes de l'IFAC dans les missions d'audit légal qu'il réalise ;
- le respect des lois et règlements en vigueur notamment le respect des dispositions de l'OHADA en matière d'audit ;
- l'amélioration des performances dans l'exécution des missions du cabinet.

Notre étude s'intéresse à la qualité des prestations offertes par le cabinet à ses clients, plus précisément, les missions d'audit légal ou commissariat aux comptes. L'altération de la qualité des prestations fournies par un commissaire aux comptes, peut avoir deux causes provenant :

- soit des hommes dans l'exécution de la prestation ;
- soit des insuffisances dans les procédures du cabinet qui ne prennent pas en compte un niveau de qualité requis pour accomplir une mission.

Qu'il s'agisse d'une insuffisance liée aux hommes ou aux procédures, les conséquences qui y sont liées sont similaires. Elles sont décrites comme suit :

- la prestation peut ne pas répondre aux besoins du client, celui de recenser les faiblesses de sa gestion et de lui apporter les recommandations appropriées ;
- l'auditeur peut engager sa responsabilité ou altérer son image vis-à-vis des clients lorsque des événements postérieurs surviennent, et que leur cause est justifiée par une insuffisance de diligence.

Au regard des ambitions du cabinet KMC pour l'amélioration de ses processus, l'organisation actuelle lui permet-elle de réaliser des missions d'audit légal répondant aux exigences des normes internationales d'audit ?

Pour répondre à cette question, nous procéderons à l'étude du thème : « Evaluation d'une mission d'audit externe : cas de KMC Niger ».

L'objectif principal de ce travail est de réaliser une évaluation d'une mission d'audit légal en nous basant sur les référentiels internationaux de contrôle de la qualité des missions ainsi que sur les bonnes pratiques.

Les objectifs spécifiques peuvent se résumer comme suit :

- définir une méthode d'évaluation d'une mission d'audit externe ;
- réaliser une évaluation d'une mission d'audit externe ;
- émettre les recommandations appropriées sur les insuffisances relevées à la suite de l'évaluation.

Notre étude se limitera à une mission de commissariat aux comptes déjà effectuée par le cabinet.

La réalisation de cette étude comporte plusieurs intérêts à savoir :

- **Pour KMC Niger :**

Le cabinet KMC est l'un des plus grands cabinets au Niger, et qui entend devenir le leader du marché en terme de qualité des services et s'imposer dans la sous-région, cette étude donnera une meilleure visibilité aux experts quant au niveau de qualité de leurs prestations sur les missions de commissariat aux comptes et leur permettra de procéder aux corrections nécessaires. En effet, notre contribution pourra servir d'outils de pilotage pour les managers du cabinet.

- **Pour nous même :**

Au-delà des formalités académiques pour valider la formation, cette étude nous permettra de conforter nos connaissances théoriques par la pratique durant le stage à KMC Niger. Elle nous permettra également de nous enrichir en expérience professionnelle et de nous préparer à notre futur métier d'auditeur.

Le mémoire se subdivise en deux parties :

- le cadre théorique : il comporte trois chapitres et permet de présenter une revue critique de la littérature sur la démarche d'audit financier et les méthodes d'évaluation d'une mission d'audit.
- le cadre pratique : il comporte trois chapitres dont la présentation du cabinet cible, le résultat des travaux d'évaluation effectuée et les recommandations proposées.

CESAG BIBLIOTHEQUE

**PREMIÈRE PARTIE :
CADRE THÉORIQUE L'ETUDE**

Une mission d'audit des états financiers, a pour objectif de permettre à l'auditeur d'exprimer une opinion selon laquelle les états financiers ont été établis, dans tous leurs aspects significatifs, conformément à un référentiel comptable identifié. Pour exprimer cette opinion, l'auditeur emploiera la formule suivante "donne une image fidèle" ou "présente sincèrement, dans tous leurs aspects significatifs", qui sont des expressions équivalentes. L'audit des informations financières ou autres, établis selon des principes généralement reconnus, poursuit le même objectif.

Pour se forger une opinion, l'auditeur rassemble les éléments probants nécessaires pour tirer des conclusions sur lesquelles se fonde son opinion. Néanmoins, avant de formuler une opinion, l'auditeur met en œuvre certains travaux lui permettant de réunir des éléments probants.

C'est dans ce contexte que nous consacrons cette première partie, à la connaissance du processus d'audit à travers trois chapitres dont le premier aborde la notion d'audit financier, le deuxième traite de la méthodologie d'évaluation d'une mission d'audit et le troisième présente la méthodologie de l'étude. Ces trois chapitres réunis ont pour finalité de proposer un modèle d'évaluation d'une mission d'audit financier.

Chapitre 1 : AUDIT EXTERNE DANS LE CADRE DU COMMISSARIAT AUX COMPTES

Le métier d'auditeur s'est renforcé ces dernières années avec le vote de la loi Sarbane Oxley (SOX) aux Etats Unis et la Loi sur la Sécurité Financière en France. Il est en effet mis l'accent sur la qualité des audits externe menés par les cabinets afin d'accroître la transparence de l'information financière publiée par les grands groupes.

Dans l'espace OHADA, sous certaines conditions, les entreprises sont obligées de faire certifier leurs états financiers annuels par un commissaire aux comptes. Ce dernier étant un professionnel habilité par la loi à formuler une opinion sur les états financiers.

Nous allons découvrir à travers ce chapitre l'historique et les conditions d'exercice du commissariat aux comptes, la méthodologie d'audit comptable et financier, ainsi que la réglementation dans l'espace OHADA.

1.1. Historique et conditions d'exercice du commissariat aux comptes

Selon OBERT (2005 : 400), « c'est vers la seconde partie du XIXe siècle que les sociétés commerciales ont pris l'habitude de soumettre leurs comptes à la vérification d'experts étrangers à l'entreprise ». En France, la loi du 24 juillet 1867 sur les sociétés commerciales prévoyait dans les sociétés anonymes la nomination par l'Assemblée Générale d'un ou plusieurs commissaires chargés de vérifier les comptes et d'en présenter rapport à la prochaine assemblée. (MIKOL, 2006 :134). Ces commissaires dénommés « commissaires aux comptes » ou « commissaires de surveillance » étaient nommés pour un exercice.

La vérification des comptes ne se développa réellement en France qu'après la guerre de 1914-1918. La forte poussée économique qui s'en suivie, l'utilisation de la comptabilité comme instrument d'information fiscale, le besoin né de la concurrence ainsi que celui de connaître rapidement les prix de revient et les résultats, accrurent l'importance des missions de professionnels et la nécessité de leurs interventions.

La profession d'expert-comptable, libre à l'origine, s'accompagna d'un effort d'organisation.

Le décret du 2 mai 1927, instituant un diplôme d'État, le brevet d'expert-comptable, a constitué la première étape vers une réglementation officielle. Aujourd'hui, les professions d'expert-comptable et de commissaire aux comptes sont organisées conformément à l'ordonnance du 19 septembre 1945 et au décret du 12 août 1969 pris en application de la loi du 24 juillet 1966 sur les sociétés commerciales.

Dans la réglementation de l'OHADA, le commissariat aux comptes est régi par l'Acte Uniforme sur le Droit des Sociétés Commerciales et du GIE (AUDSCGIE). Les entités soumises au contrôle d'un commissaire aux comptes le sont soit, en raison de leur forme notamment les Sociétés Anonymes (art. 702 & s. de l'AUDSCGIE) ; soit en raison de leur importance notamment les sociétés à responsabilité limitée dont le total bilan est supérieur à 125 000 000 FCFA, ou dont le chiffre d'affaires est supérieur ou égal à 250 000 000 FCFA ou disposant d'un effectif équivalent à au moins 50 personnes (Art 376 de l'AUDSCGIE).

Le commissariat aux comptes étant avant tout une mission d'audit comptable et financier, il convient de présenter une définition ainsi que ses objectifs.

1.1.1. Définition et objectifs de l'audit comptable et financier

Selon la Compagnie Nationale des Commissaires aux Comptes (CNCC), « une mission d'audit des comptes, a pour objectif de permettre au commissaire aux comptes de formuler une opinion exprimant si ces comptes sont établis, dans leurs aspects significatifs conformément au référentiel comptable qui leur est applicable ».

Selon GRAND (1999 :13), « les missions d'audit comptable et financier ont pour objectif général de s'assurer que les documents financiers traduisent correctement la situation économique et de l'activité de la firme étudiée. Les documents doivent donner une image fidèle de l'entreprise ».

L'objectif du commissariat aux comptes selon la norme ISA 200 (2005 :5) « c'est d'exprimer une opinion selon laquelle les états financiers ont été établis, dans tous leurs aspects significatifs, conformément au référentiel comptable applicable ». L'expression de l'opinion est faite sur la base d'outils professionnels qui sont : le code de déontologie, les normes d'audit, et le référentiel applicable au commissariat aux comptes.

Des trois définitions, nous retenons que le commissariat aux comptes relève d'un audit des états financiers et a pour finalité d'exprimer une opinion par rapport à un référentiel préétabli.

1.1.2. Les conditions d'exercice du commissariat aux comptes

Les articles 695 et 696 de l'AUDSCGIE précisent les conditions requises pour l'exercice du commissariat aux comptes. En effet, lorsqu'il existe un ordre des experts comptables dans l'Etat partie du siège de la société, seuls les experts comptables agréés par l'ordre peuvent exercer les fonctions de commissaires aux comptes.

Lorsqu'il n'existe pas un ordre des experts-comptables, seuls peuvent exercer les fonctions de commissaire aux comptes les experts comptables inscrits préalablement sur une liste établie par une commission siégeant auprès d'une cour d'appel, dans le ressort de l'Etat partie du siège de la société objet du contrôle.

Cependant, la loi précise les incompatibilités relative à l'exercice du commissariat aux comptes ainsi que certaines interdictions par rapport aux situations altérant l'indépendance et l'objectivité.

1.1.2.1. Les incompatibilités

Les incompatibilités sont les situations qui font que le Commissaire aux Comptes (CAC) ne peut exercer convenablement ses fonctions sans altérer son objectivité. En effet, les fonctions du CAC sont incompatibles avec l'exercice d'une activité commerciale. (Art.9 de l'Acte Uniforme portant sur le droit commercial général).

L'article 378 de l'AUDSCGIE précise que ne peuvent être CAC d'une SARL :

- les gérants et leur conjoint ;
- les apporteurs en nature et les bénéficiaires d'avantages particuliers ;
- les personnes recevant de la société ou de ses gérants des rémunérations périodiques sous quelque forme que ce soit, ainsi que leur conjoint ».

L'article 697 dispose que les fonctions de commissaire aux comptes sont incompatibles avec :

- toute activité ou tout acte de nature à porter atteinte à son indépendance ;
- tout emploi salarié. Toutefois, un commissaire aux comptes peut dispenser un enseignement se rattachant à l'exercice de sa profession ;
- toute activité commerciale, qu'elle soit exercée directement ou par personne interposée.

1.1.2.2. Les interdictions

Ce sont des situations où le commissaire aux comptes ne peut exercer du fait des liens qu'il entretient avec son client, lesquels liens peuvent altérer son indépendance. Selon l'article 698 de l'AUDSCGIE, ne peuvent être commissaires aux comptes :

- les fondateurs, apporteurs, bénéficiaires d'avantages particuliers, dirigeants sociaux de la société ou de ses filiales, ainsi que leur conjoint ;
- les parents et alliés, jusqu'au quatrième degré inclusivement ;
- les dirigeants sociaux de sociétés possédant le dixième du capital de la société ou dont celle-ci possède le dixième du capital, ainsi que leur conjoint ;
- les personnes qui, directement ou indirectement, ou par personne interposée, reçoivent, soit des personnes figurant à l'alinéa 1 de l'article, soit de toute société visée à l'alinéa 3 de l'article, un salaire ou une rémunération quelconque en raison d'une activité permanente autre que celle de commissaire aux comptes; il en est de même pour les conjoints de ces personnes ;
- les sociétés de commissaires aux comptes dont l'un des associés, actionnaires se trouve dans l'une des situations visées aux alinéas précédents ;
- les sociétés de commissaires aux comptes dont soit l'un des dirigeants, soit l'associé ou l'actionnaire exerçant les fonctions de commissaire aux comptes, a son conjoint se trouvant dans l'une des situations à l'alinéa précédent.

Le non-respect de ces principes peut engager la responsabilité du CAC. En effet, selon BARBIERI (1996 :92), « les faits suivants constituent une faute passible d'une peine disciplinaire : infractions aux lois et règlements, normes professionnelles et code de déontologie, négligence grave, tout fait contraire à la probité, à l'honneur ou à l'indépendance ».

1.2. Méthodologie de l'audit comptable et financier

La démarche du commissariat aux comptes comporte deux parties, celle de l'audit et celle des vérifications spécifiques. L'audit désigne les vérifications opérées sur l'activité et les comptes de l'entreprise. Les vérifications spécifiques concernent les vérifications additionnelles que doit faire le commissaire aux comptes afin d'avoir un avis satisfaisant du respect des règles légales et statutaires. L'audit se fait en passant par quatre étapes essentielles :

- une orientation et une planification des travaux ;
- l'appréciation du contrôle interne ;
- le contrôle des comptes ;
- les travaux de fin de mission.

Selon LEUJEUNE (2007 :88), « la démarche générale de l'audit part de l'acceptation de la mission à l'émission des rapports qui marque la fin de ces travaux »

L'audit débute donc dès l'acceptation du mandat. Le commissaire aux comptes procède, à un contrôle de compatibilité afin de déterminer les liens financiers, les liens personnels et les liens professionnels, qui peuvent exister entre lui et son client. Lorsque ce contrôle est effectué, et qu'il n'existe aucun de ces liens précités, le commissaire aux comptes signe l'attestation d'indépendance et le mandat. Une fois sous mandat la mission peut en ce moment commencer.

1.2.1. Orientation et planification de la mission

Selon la norme ISA 315 (2006 : 16), l'auditeur doit rassembler des informations et acquérir des connaissances de différentes natures concernant le secteur d'activité de l'entité, l'environnement réglementaire, le référentiel comptable qui lui est applicable et les autres facteurs internes ou externes à l'entité tels que :

- le choix et l'application des méthodes comptables retenues par l'entité de façon à apprécier si ces méthodes sont appropriées au regard de son activité et sont conformes au référentiel comptable applicable et aux méthodes comptables généralement pratiquées dans le secteur d'activité concerné ;

- les objectifs et les stratégies de l'entité, ainsi que les risques liés à l'activité qui peuvent engendrer des anomalies significatives dans les états financiers ;
- les outils de mesure et d'analyse de la performance financière de l'entité ;
- les systèmes de contrôle interne pouvant avoir une incidence sur la mission d'audit des états financiers ;
- l'environnement et la culture de contrôle existant dans l'entité ;
- le processus suivi par l'entité pour identifier les risques liés à l'activité en rapport avec les objectifs de l'information financière ainsi que les résultats de ce processus ;
- le système d'information et les processus opérationnels qui ont un rapport avec l'élaboration de l'information financière, en particulier en ce qui concerne les flux d'opérations ayant un caractère significatif au niveau des états financiers ainsi que les procédures du système informatique et des systèmes manuels, par lesquelles ces opérations sont initiées, enregistrées, traitées et présentées dans les états financiers ;
- les enregistrements comptables concernant ces opérations ;
- la façon dont le système d'information saisit des événements, autres que des flux d'opérations, ayant un caractère significatif pour les états financiers ;
- le processus d'élaboration de l'information financière utilisé pour l'établissement des états financiers de l'entité : estimations comptables significatives, choix des informations fournies.

L'auditeur rédige la note d'orientation ou rapport d'orientation qui sert de guide pour la suite de la mission. Cette note d'orientation des travaux comporte les zones à risque identifiées lors de la prise de connaissance. On y trouve les objectifs spécifiques de la mission et son champ d'application, la logistique de la mission, le rappel sur la procédure d'audit. C'est le chef de mission qui est chargé de l'établir, et c'est sur la base de la note d'orientation que le directeur de mission ou le chef de mission établit le plan de mission et le programme de travail. Ce dernier regroupe les tâches à faire en vue de parvenir aux objectifs du rapport d'orientation et se compose des éléments suivants :

- les questionnaires spécifiques à utiliser pendant les travaux ;
- la méthode de vérification à employer ;
- les preuves à examiner ;
- la répartition des tâches ;

- le calendrier d'exécution des tâches.

1.2.2. Appréciation du contrôle Interne

Selon COOPERS & al. (2004 :24): « le contrôle interne est défini comme un processus mis en œuvre par le conseil d'administration, les dirigeants et le personnel d'une organisation, destiné à fournir une assurance raisonnable quant à la réalisation des objectifs suivants :

- la réalisation et l'optimisation des opérations ;
- la fiabilité des informations financières ;
- la conformité aux lois et aux réglementations en vigueur ».

« Un bon système de contrôle interne est une des conditions essentielles de la régularité et de la sincérité des comptes, d'une part, et de leur valeur probante, d'autre part » (BARBIER 1999 : 58).

Le CAC doit procéder à une évaluation des systèmes ou processus de l'entreprise concourant à la production des enregistrements comptables significatifs afin d'identifier :

- les contrôles sur lesquels il souhaite s'appuyer ;
- les risques d'erreurs dans le traitement des données.

Le CAC procède à une évaluation des procédures à travers un test de conformité. Le test de conformité consiste à la vérification des points forts des procédures qui font l'objet d'une application constante par la méthode des points de contrôle (comparer à partir du Questionnaire de Contrôle Interne, les Bonnes pratiques ou Pratiques d'Organisation Communément admises avec les moyens mis en œuvre). Ceci permettra de définir les forces théoriques (FT) et les faiblesses de conception (FC).

Tableau 1 : Tableau d'analyse des forces et des faiblesses

Objectifs	Moyens	Evaluation préliminaire	
		FT	FC

Source : Ocqueteau & al. (2002 :47).

Il effectue ensuite un test de permanence (sur les points forts théoriques) : s'ils ne sont pas appliqués, ils deviennent des faiblesses qui s'ajouteront aux faiblesses de conception. Le CAC procède à une évaluation définitive qui fait ressortir les risques sur toutes les formes : les risques liés au contrôle, les risques inhérents et les risques résiduels.

Le risque est évalué selon la probabilité de survenance et son impact ou sa conséquence. Selon MADERS & al. (2006 : 48), l'évaluation résulte de la combinaison entre trois facteurs : la probabilité d'apparition, la gravité et la durée pendant laquelle l'événement a un impact.

Risque = Gravité x Probabilité

Selon la norme ISA 320 (2004 :18) « le caractère significatif doit être pris en compte lorsque l'auditeur :

- détermine la nature, le calendrier et l'étendue des procédures d'audit ;
- évalue l'effet des anomalies constatées, probables ou éventuelles ».

La détermination du seuil de signification et l'appréciation de ce qui est significatif relèvent du jugement professionnel de l'auditeur et de sa responsabilité. La détermination du seuil est opérée à partir des grandeurs significatives incluses dans les comptes telles que:

- le résultat net comptable ;
- le montant des capitaux propres ;
- le montant du chiffre d'affaires ;
- le montant de la marge brute.

A ces agrégats sont appliqués des pourcentages d'erreurs permettant une analyse de l'information. En somme, l'évaluation du contrôle interne ne donne qu'une assurance raisonnable au management et au conseil d'administration du fait de ses limites. Selon PIGE & al. (2003 : 83), les limites du contrôle interne sont :

- la collusion ;
- les erreurs humaines ;

- le non-respect du contrôle interne par la Direction ;
- le rapport cout/efficacité du contrôle ;
- les dysfonctionnements du dispositif de contrôle.

Dans le cadre de son évaluation de la présentation sincère des états financiers, dans tous leurs aspects significatifs, conformément à un référentiel comptable applicable, l'auditeur doit évaluer, si le cumul des anomalies relevées au cours de l'audit et non corrigées revêt un caractère significatif. Cette évaluation récapitulée en une synthèse de tous les risques identifiés par le CAC permettra d'élaborer le rapport de contrôle interne.

1.2.3. Contrôle des comptes

Il se fait en fonction des risques découverts dans les 2 parties précédentes.

Selon la norme ISA 510 (2004 :23) « dans une mission d'audit initiale, l'auditeur doit recueillir des éléments probants suffisants et appropriés pour vérifier que :

- les soldes d'ouverture ne contiennent pas d'anomalies ayant une incidence significative sur les états financiers de la période en cours ;
- les soldes de clôture de la période précédente ont été correctement repris dans la période en cours ou, si nécessaire, ont été retraités ;
- des méthodes comptables appropriées ont été appliquées de manière permanente ou que les changements de méthodes comptables ont été correctement enregistrés et présentés de manière appropriée et qu'aucune information pertinente n'a été omise dans les états financiers ».

Cette démarche est réalisée à travers ce que l'on appelle les tests de procédures et les contrôles de substance. Le test de procédure permet de vérifier une application en permanence de la procédure et le contrôle de substance consiste à une vérification du détail sur les éléments probants.

1.2.4. Travaux de finalisation

Selon la norme ISA 700 (2006 :32) « 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 être présenté sous forme écrite. Il doit comporter un intitulé qui indique clairement qu'il s'agit du rapport d'un auditeur indépendant ».

Il doit mentionner le destinataire du rapport selon les exigences de la mission. Le rapport de l'auditeur 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. Lorsque l'auditeur traite de ces autres obligations dans le rapport d'audit sur les états financiers, celles-ci doivent faire l'objet d'une partie distincte du rapport, après l'opinion exprimée.

Une note de synthèse préparée par le chef de mission est rédigée, et constitue le résumé du processus d'audit concourant à l'émission de l'opinion du commissaire aux comptes. Une fois l'analyse des résultats de contrôles effectuée, le CAC prend une décision c'est-à-dire formule son opinion. Il peut s'agir :

Une certification sans réserve :

- lorsqu'il n'y a pas eu de limitation de travaux ;
- le résultat de la certification est positif ;
- il n'y a pas d'anomalies ou incertitudes.

Une certification avec réserve :

- lorsqu'il y a eu une limitation de travaux ;
- les anomalies et incertitudes n'ont pas fait l'objet de détails en annexe.

Un refus de certifier :

- lorsqu'il y a eu limitation de travaux ;
- le résultat de la certification est négatif ;
- les anomalies ou incertitudes sont significatives.

1.3. Réglementation selon l'OHADA

Le commissaire aux comptes est nommé par l'assemblée générale pour une durée déterminée selon le type d'entreprise. Dès sa nomination, il doit accomplir 3 types de mission : une mission générale, une mission spécifique et une mission particulière.

1.3.1. Une mission générale

Le commissaire aux comptes a pour mission permanente de :

- vérifier les valeurs et les documents comptables de la société ;
- contrôler la conformité et la comptabilité avec les règles du droit comptable ;
- vérifier la sincérité et la concordance des informations données dans le rapport de l'organe de gestion avec les états financiers de synthèse ;
- certifier ou certifier avec des réserves ou encore refuser de certifier les états financiers de synthèse ;
- s'assurer que l'égalité entre associés est bien respectée. (SAMBE, 2011 :77).

Les contrôles opérés doivent lui permettre d'attester que les états financiers de synthèse sont réguliers et sincères et donnent une image fidèle des résultats de la société.

Pour mener à bien sa mission, le commissaire aux comptes à toute époque de l'année, opère toutes vérifications et tous les contrôles qu'il juge opportuns et peut se faire communiquer, sur place, toutes les pièces qu'il estime utiles à l'exercice de sa mission et notamment tous contrats, livres, documents comptables et registres de procès-verbaux.

Pour l'accomplissement de ces contrôles et vérifications, le commissaire aux comptes peut, sous sa responsabilité, se faire assister ou représenter par des experts ou collaborateurs de son choix, qu'il fait connaître nommément à la société. Ceux-ci ont les mêmes droits d'investigation que ceux des commissaires aux comptes.

Le secret professionnel ne peut être opposé au commissaire aux comptes sauf par les auxiliaires de justice. En effet, les tiers sollicités ne peuvent opposer le secret professionnel au commissaire aux comptes. Néanmoins, l'acte uniforme ne prévoit pas de sanctions spéciales en cas de refus de communication, même en vertu d'une décision de justice.

En cours d'exercice, les contrôles du commissaire aux comptes portent sur :

- o **Les conventions autorisées** : il s'agit des conventions qui sont passées directement, indirectement ou par personne interposées entre la société (SA ou SARL) et l'un de ses gérants, administrateurs ou dirigeants ou encore avec une entreprise ayant avec la société un ou plusieurs dirigeants communs ; donc celles

qui portent sur des opérations courantes et concluent à des conditions normales ne constituent pas des conventions réglementées.

Après la clôture de l'exercice, ces contrôles portent :

- **Les comptes annuels** : le commissaire aux comptes effectue toutes les diligences lui permettant d'attester de la sincérité et de la régularité des comptes annuels. Il met en œuvre le processus d'audit pour apprécier les comptes de l'entreprise de l'exercice clos.
- **Le rapport de gestion** : le commissaire aux comptes vérifie la sincérité et la concordance avec les états financiers de synthèse, des informations données dans le rapport de gestion du conseil d'administration ou de l'administrateur général, selon le cas, et dans les documents sur la situation financière et les états financiers de synthèse de la société adressés aux actionnaires.

Il fait état de ses observations dans son rapport à l'assemblée générale annuelle. Dans les sociétés anonymes ou dans les sociétés à responsabilité limitée, les états financiers de synthèse annuels et le rapport de gestion sont adressés aux commissaires aux comptes, quarante-cinq jours au moins avant la date de l'assemblée générale ordinaire.

Ces documents sont présentés à l'assemblée générale de la société statuant sur les états financiers de synthèse, qui doit obligatoirement se tenir dans les six mois suivant la clôture de l'exercice.

Le CAC rend compte de ses investigations dans un rapport général soumis à l'assemblée générale. Il y déclare soit, certifier la régularité et la sincérité des états financiers de synthèse, soit assortir sa certification de réserves ou la refuser en précisant les motifs de ces réserves ou de ce refus.

Le CAC présente, sur les conventions, un rapport spécial à l'assemblée générale ordinaire qui statue sur ce rapport et approuve ou désapprouve les conventions autorisées.

Le rapport contient l'énumération des conventions soumises à l'approbation de l'assemblée générale ordinaire, le nom des administrateurs intéressés, la nature et l'objet des conventions, leurs modalités essentielles, notamment l'indication du prix ou des tarifs pratiqués, des ristournes ou des commissions consenties, des sûretés conférées et, le cas

échéant, toutes autres indications permettant aux actionnaires d'apprécier l'intérêt qui s'attachait à la conclusion des conventions analysées.

Le président du conseil d'administration ou le président directeur général avise le commissaire aux comptes, dans le délai d'un mois à compter de leur conclusion, de toute convention autorisée par le conseil d'administration et la soumet à l'approbation de l'assemblée générale ordinaire statuant sur les comptes de l'exercice écoulé.

1.3.2. Une mission spécifique

Il s'agit des missions qui sont accessoires à sa mission légale de certification de compte.

Parmi ces missions nous pouvons citer :

1.3.2.1. L'augmentation de capital

Lorsque l'assemblée générale décide ou autorise une augmentation de capital, elle peut en faveur d'un ou de plusieurs bénéficiaires nommément désignés, supprimer le droit préférentiel de souscription pour la totalité de l'augmentation de capital ou pour une ou plusieurs tranches de cette augmentation.

En ce moment, le commissaire aux comptes donne son avis sur la proposition de suppression du droit préférentiel, sur le choix des éléments de calcul du prix d'émission et sur son montant, ainsi que sur l'incidence de l'émission sur la situation des actionnaires appréciée par rapport aux capitaux. Il vérifie et certifie la sincérité des informations tirées des comptes de la société sur lesquelles il donne cet avis. Les précisions concernant l'augmentation du capital sont consignées aux articles 586, 591 et 592 de l'AUDSCGIE.

1.3.2.2. La certification du montant global

Il s'agit du montant global des rémunérations versées aux dix ou cinq dirigeants sociaux et salariés les mieux rémunérés selon que l'effectif de la société excède ou non deux cents salariés. Il doit être certifié par les commissaires aux comptes.

1.3.2.3. Révélation des faits délictueux, des irrégularités et inexactitudes

Le commissaire aux comptes signale, à la prochaine assemblée générale, les irrégularités et les inexactitudes relevées par lui au cours de l'accomplissement de sa mission. En outre, il révèle au ministère public les faits délictueux dont il a eu connaissance dans l'exercice de sa mission, sans que sa responsabilité puisse être engagée par cette révélation. L'assemblée des actionnaires est convoquée par le conseil d'administration ou par l'administrateur général, selon le cas.

Les faits délictueux constatés par le commissaire aux comptes lors de ses contrôles doivent être portés à la connaissance du public mais pas de façon délibérée. Il utilise le moyen que la loi met à sa disposition qui est :

1.3.3. Mission particulière

Le commissariat aux apports est obligatoire en cas de constitution de société ou augmentation de capital avec apports en nature de francs CFA. Lorsque la société, dans les deux ans suivant son immatriculation, acquiert un bien appartenant à un actionnaire et dont la valeur est au moins égale à cinq millions (5.000.000) de francs CFA, le commissaire aux comptes, à la demande du président directeur général, du président du conseil d'administration ou de l'administrateur général, selon le cas, établit sous sa responsabilité un rapport sur la valeur de ce bien. Ce rapport est soumis à l'approbation de la plus proche assemblée générale ordinaire.

Ce rapport décrit le bien à acquérir, indique les critères retenus pour la fixation du prix et apprécie la pertinence de ces critères. Le commissaire aux comptes doit établir et déposer au siège social ledit rapport quinze jours au moins avant la réunion de l'assemblée générale ordinaire.

Conclusion

Le commissariat aux comptes ou encore mission d'audit légal est un examen mené par un professionnel compétent, indépendant et habilité par la loi à formuler une opinion selon laquelle les états financiers ont été établis, dans tous leurs aspects significatifs, conformément au référentiel comptable applicable. La mission de commissariat aux comptes se décline en quatre phases que sont : l'orientation et planification, l'appréciation

du contrôle interne, le contrôle des comptes, les travaux de fin de mission. Au niveau de l'espace OHADA, le commissariat aux comptes est régi par l'Acte Uniforme sur le Droit des Sociétés Commerciales et GIE.

CESAG - BIBLIOTHEQUE

Chapitre 2 : METHODOLOGIE D'EVALUATION D'UNE MISSION D'AUDIT EXTERNE

L'évaluation d'une mission d'audit externe suppose l'existence d'un cadre normatif et d'un référentiel de bonnes pratiques. Le cadre normatif est relatif à l'ensemble des normes d'audit et de diligences spécifiques qu'on retrouve dans les Normes d'Exercice Professionnel (NEP) applicables à toute mission d'audit externe et plus spécifiquement dans le cas d'un commissariat aux comptes. Il s'agirait pour l'évaluateur de se baser sur le respect de ces normes pour qualifier la mission d'audit externe. La norme ISQ1 relatif au contrôle qualité des cabinets d'audit fait mention des conditions et règles que doivent respecter ces derniers pour garantir le respect des normes d'audit dans l'exécution des missions.

L'objet de ce chapitre est de présenter la norme ISQ1 sous la forme d'un guide d'évaluation des missions d'audit.

2.1. Les règles relatives à l'organisation, l'éthique et la gestion des ressources humaines

Selon la norme ISQ1 « le cabinet doit mettre en place un système de contrôle qualité destiné à fournir au cabinet l'assurance raisonnable que ce dernier et son personnel se conforment aux normes professionnelles et aux obligations légales et réglementaires, et que les rapports émis par le cabinet ou les associés responsables des missions sont appropriés en la circonstance » (IFAC, 2009 :3).

Un système d'organisation déclinant les rôles des responsables ainsi que la gestion des ressources humaines doit être mis en place par le cabinet. De même, les règles d'éthiques et de déontologie doivent faire partie intégrante de la charte professionnelle du cabinet.

2.1.1. Rôle des personnes responsables de la qualité au sein du cabinet

Selon l'IFAC (2010 :2), « les associés et le personnel professionnel sont responsables, à des degrés divers, de la mise en œuvre des politiques et procédures de contrôle qualité du cabinet ». Le cabinet, en consultation avec les associés et le personnel professionnel, peut choisir de déterminer les valeurs communes auxquelles il souhaite souscrire, et qui feront partie de son manuel de contrôle qualité.

Ces valeurs pourraient comprendre la qualité du service, une communication appropriée et dans les meilleurs délais avec les clients, et une attitude professionnelle commune au sein du cabinet reposant sur l'intégrité, une attitude consciencieuse et la consultation.

Il importe que le personnel professionnel interprète la culture interne comme une culture qui récompense une prestation et un travail de qualité. Ce message doit être transmis clairement au personnel dans toutes les formes de communication, comme l'énoncé de mission et les buts du cabinet, la formation interne et externe et les échanges avec l'associé (les associés) du cabinet.

Les associés déterminent toutes les questions clés qui concernent le cabinet et ses activités professionnelles. Leur attitude et leurs messages au personnel professionnel constituent le « ton donné par la direction ». Ce ton doit communiquer un appui indéfectible à un travail de qualité et à une culture axée sur le contrôle qualité.

Selon GRAND (1999 :39), « l'associé contrôle la qualité des missions dont il est responsable et s'assure que les normes déontologiques et les procédures du cabinet sont correctement appliquées par les auditeurs ».

Les associés ont donc la responsabilité de définir et de promouvoir une culture axée sur le contrôle qualité au sein du cabinet et de fournir et maintenir le manuel de contrôle qualité du cabinet ainsi que tous les autres outils d'aide et lignes directrices nécessaires pour assurer la qualité des missions. D'ailleurs selon AELION (2009 :301), « pour favoriser le changement en entreprise, il faut agir sur son type de culture dominant et pour cela permettre l'expression de tous, sur tout et à tout moment, donner toutes les informations utiles à l'appréhension de la situation et faire connaître à chacun la contribution que l'on attend de lui ainsi que les sanctions correspondantes et les rétributions qu'on lui offre ».

L'engagement des associés envers ces buts est essentiel pour que le cabinet puisse mettre en place et maintenir avec succès un contrôle qualité.

Les associés ont la responsabilité de déterminer la structure de fonctionnement et la structure hiérarchique du cabinet. En outre, les associés doivent désigner, parmi eux ou d'autres membres qualifiés du personnel professionnel, annuellement ou selon une autre base périodique, les personnes responsables des éléments du système de contrôle qualité.

Il est suggéré que les personnes qui assument des responsabilités et des tâches spécifiques soient de préférence les personnes les plus qualifiées et expérimentées en matière d'obligations professionnelles et réglementaires. Un même associé peut assumer la responsabilité de plus d'une fonction, dans la mesure où toutes les fonctions sont assignées à un responsable. Ces fonctions peuvent comprendre notamment la gestion du bureau, l'indépendance, les conflits d'intérêts, la confidentialité, le contrôle qualité, la technologie de l'information et les ressources humaines. L'autorité d'élaborer les politiques et les procédures et de les mettre en œuvre accompagne logiquement ces responsabilités. (IFAC, 2010 : 7)

Toujours selon l'IFAC (2010 :7), « les associés désignés sont en définitive responsables de leurs rôles respectifs de surveillance, tels qu'ils sont définis dans l'énoncé de politique général sur le contrôle qualité, le manuel de contrôle qualité et le contrat de société du cabinet, et doivent en rendre compte au cabinet ».

Les associés désignés peuvent déléguer des fonctions et une autorité spécifique à d'autres membres cadres, mais ils conservent la responsabilité de leurs rôles respectifs de surveillance.

Peu importe qui a la responsabilité du système de contrôle qualité, les associés doivent veiller à ce que les considérations d'ordre commercial du cabinet ne priment pas sur les responsabilités de gestion ayant trait à la qualité; que l'évaluation de la performance, la rémunération et la promotion démontrent la primauté de la qualité; et que des ressources suffisantes soient affectées à l'élaboration, à la consignation dans la documentation et au soutien des politiques et procédures de contrôle qualité.

Dans le cadre de l'évaluation de la qualité des procédures du cabinet, il conviendrait de s'assurer :

- de l'existence d'une politique de qualité formalisée au sein du cabinet ;
- de la définition de la responsabilité de l'associé ou des associés en charge du processus qualité ;
- de la désignation d'un ou plusieurs responsables chargés de l'application et du suivi des règles définies ;

- de l'existence d'un contrôle en interne consistant en une revue annuelle des dossiers d'audit (IFAC, 2010 : 8).

2.1.2. Règles d'éthiques

Des pratiques éthiques sont le fondement de la réussite à long terme. Pour les professionnels comptables, les principes fondamentaux de l'éthique professionnelle édictés à travers le code de l'éthique de l'IFAC sont les suivants :

- intégrité;
- objectivité;
- compétence et diligence professionnelles;
- confidentialité;
- comportement professionnel.

De même, selon MIKOL (2006 : 26), les normes de comportement et d'éthique du commissaire aux comptes se définissent comme suit : « indépendance, compétence, qualité du travail et secret professionnel ».

Nous allons présenter celles édictées par l'IFAC.

2.1.2.1. Intégrité

Selon le code l'éthique de l'IFAC (2009 : 12), le principe d'intégrité impose à l'ensemble des professionnels comptables l'obligation d'être droits et honnêtes dans toutes leurs relations professionnelles et leurs relations d'affaires. L'intégrité implique également l'équité et sincérité. Le professionnel comptable ne doit pas sciemment être associé à des rapports, déclarations, communications ou autres informations lorsqu'il considère que ces informations :

- (a) contiennent une affirmation substantiellement fausse ou trompeuse ;
- (b) contiennent des déclarations ou des informations fournies de façon inconsidérée ;
- (c) omettent ou occultent des informations devant être obligatoirement incluses, lorsque cette omission ou cette modification est de nature trompeuse.

Lorsque le professionnel comptable prend conscience qu'il a été associé à de telles informations, il doit prendre des mesures pour ne plus être associé à ces informations.

2.1.2.2. Objectivité

Le code d'éthique de l'IFAC (2009 : 13) précise que le principe d'objectivité impose à l'ensemble des professionnels comptables l'obligation de ne pas laisser des partis-pris, des conflits d'intérêts ou l'influence excessive de tiers compromettre leur jugement professionnel.

Le professionnel comptable peut être exposé à des situations susceptibles de porter atteinte à l'objectivité. Il n'est pas possible de les définir, ni d'en donner une liste exhaustive. Le professionnel comptable ne doit pas fournir un service professionnel si une circonstance ou une relation génère un parti pris ou influence de façon inappropriée son jugement professionnel par rapport à ce service.

2.1.2.3. Compétence et diligence professionnelles

Selon l'IFAC (2009 : 14), le principe de compétence et de diligences professionnelles impose les obligations suivantes à l'ensemble des professionnels comptables :

- (a) maintenir les connaissances et les compétences professionnelles au niveau requis pour que les clients ou les employeurs bénéficient d'un service professionnel de qualité ;
- (b) agir de façon diligente en conformité avec les normes techniques et professionnelles applicables lors de la fourniture des services professionnels.

Le service professionnel de qualité requiert d'exercer son jugement lors de la mise en application des connaissances et des compétences professionnelles au cours de la réalisation du service. La compétence professionnelle peut être scindée en deux phases distinctes :

- (a) L'acquisition de la compétence professionnelle ;
- (b) Le maintien de la compétence professionnelle.

Le maintien de la compétence professionnelle exige de suivre et de comprendre les développements techniques, professionnels et des métiers pertinents. La formation professionnelle continue permet au professionnel comptable de développer et d'entretenir les capacités lui permettant d'exercer avec compétence au sein de l'environnement professionnel.

2.1.2.4. Confidentialité

Selon le code l'éthique de l'IFAC (2009 : 15) le principe de confidentialité impose à tous les professionnels comptables de ne pas :

- (a) divulguer en dehors du cabinet ou de l'organisation qui les emploie, des informations confidentielles recueillies dans le cadre de leurs relations professionnelles ou commerciales sans avoir d'autorisation spécifique appropriée, à moins qu'il existe un droit ou une obligation légale ou professionnelle de le faire;
- (b) se servir d'informations confidentielles recueillies dans le cadre de relations professionnelles ou commerciales, pour leur bénéfice personnel ou au bénéfice de tiers.

Le professionnel comptable doit maintenir la confidentialité, même en société, en prenant garde à la possibilité de révéler des informations par inadvertance, notamment à une relation d'affaires proche ou à un membre de la famille proche ou immédiate. En effet, selon RENARD (2003 :59) « une somme d'informations non confidentielles peut constituer une information très confidentielle ».

Le professionnel comptable doit également maintenir la confidentialité des informations communiquées par un client ou un employeur potentiel. Le professionnel comptable doit maintenir la confidentialité de l'information au sein du cabinet ou de l'organisation qui l'emploie. Le professionnel comptable doit prendre des mesures raisonnables pour s'assurer que les collaborateurs placés sous sa supervision et les personnes qu'il consulte ou qui l'assistent respectent bien l'obligation de confidentialité.

2.1.2.5. Comportement professionnel

Le code d'éthique de l'IFAC (2009 : 13) précise que le principe de comportement professionnel impose à tous les professionnels comptables l'obligation de se conformer aux

lois et règlements applicables et d'éviter tout acte dont le professionnel comptable sait ou devrait savoir qu'il est susceptible de jeter le discrédit sur la profession. De tels actes sont ceux dont un tiers raisonnable et informé, appréciant tous les faits et circonstances dont disposait le professionnel comptable, serait enclin à conclure qu'ils affectent défavorablement la bonne réputation de la profession.

Les professionnels comptables ne doivent pas nuire au renom de la profession dans leurs activités de marketing et de promotion portant sur eux-mêmes et leurs travaux. Les professionnels comptables doivent être honnêtes et sincères et ne pas :

- (a) exprimer de prétentions exagérées quant aux services qu'ils sont en mesure de rendre, aux qualifications qu'ils possèdent ou à l'expérience qu'ils ont acquise ;
- (b) faire des allusions désobligeantes ou des comparaisons sans fondement avec les travaux d'autrui.

Dans le cadre de l'évaluation de la qualité des procédures du cabinet, il conviendrait de s'assurer :

- de l'existence ou de l'adoption d'un code d'éthique au sein du cabinet ;
- de l'existence d'un processus de recrutement garantissant un niveau minimum de compétences requises pour la profession ;
- de l'existence d'une politique de formation continue du personnel ;
- du respect des valeurs d'éthiques de la profession ;
- de la protection des données de la clientèle et de la sensibilisation sur le risque lié à la confidentialité (IFAC, 2010 :10).

2.1.3. Ressources humaines

Selon l'IFAC (2010 : 26), pour s'assurer qu'il a la capacité et les compétences nécessaires pour répondre aux besoins de ses clients, le cabinet doit évaluer régulièrement ses besoins en matière de services professionnels.

Dans les milieux de la formation l'apparition progressive du terme « compétence » est associée à une élaboration de modèles de formation centrés sur l'activité du sujet, la connaissance des processus d'apprentissage, l'analyse des objectifs à atteindre pour

dominer cognitivement et techniquement les tâches à résoudre. (DIETRICH & al, 2010 :18).

Il est suggéré alors que le cabinet envisage les mesures suivantes :

- établir des prévisions détaillées de ses besoins aux fins des missions au cours de chaque période civile pour identifier les périodes de pointe et les pénuries éventuelles de ressources;
- suivre les procédures standard des entrevues d'emploi, y compris la consignation du processus dans la documentation;
- maintenir des normes pour les compétences de niveau débutant, intermédiaire et expérimenté et expliquer aux candidats les compétences attendues lors du processus de recrutement.

Le cabinet peut élaborer du matériel d'orientation et exiger que tous les nouveaux employés suivent une séance d'orientation dès que possible après leur entrée en fonction.

Grâce à ses politiques et procédures, le cabinet s'assure de l'affectation des associés et du personnel professionnel appropriés (individuellement et collectivement) à chaque mission. L'associé responsable de la mission planifie l'affectation des membres de l'équipe de mission (ISA 220.14). L'associé responsable de la mission a aussi la responsabilité de s'assurer que les personnes affectées à la mission et l'équipe de mission dans son ensemble ont les compétences nécessaires pour réaliser la mission conformément aux normes professionnelles et au système de contrôle qualité du cabinet.

Le cabinet a la responsabilité de s'assurer que l'associé responsable de chaque mission a les compétences nécessaires et le temps voulu pour assumer la responsabilité générale de la réalisation de la mission conformément aux normes professionnelles et aux exigences des textes légaux et réglementaires applicables.

L'associé responsable de la mission peut aussi planifier les possibilités d'encadrement des membres débutants par les membres de haut niveau pour assurer le perfectionnement des membres du cabinet qui sont moins expérimentés. Lorsqu'il choisit les membres du cabinet qu'il convient d'affecter à une mission, le cabinet doit porter une attention particulière à la continuité auprès du client, compte tenu des exigences en matière de rotation, pour assurer

une complémentarité (y compris en ce qui a trait à l'expérience et à la compétence) et des occasions adéquates à l'équipe de mission.

Les dirigeants de l'entité cliente et d'autres parties responsables de sa gouvernance doivent être informés de l'identité et des rôles de l'associé responsable de la mission.

Dans le cadre de l'évaluation de la qualité des procédures du cabinet, il conviendrait de s'assurer :

- de l'existence d'une politique claire de recrutement ;
- de la formalisation des entretiens de recrutement ;
- de l'existence d'une politique de formation continue ;
- de l'existence d'une politique d'encadrement et perfectionnement ;
- de l'existence d'une politique d'évaluation du personnel (IFAC, 2010 :27).

2.2. Le déroulement des missions d'audit

La norme ISQ1 préconise au cabinet de mettre en place des procédures d'acceptation des missions d'audit afin de limiter les risques liés à l'atteinte de l'objectivité et de l'indépendance de l'auditeur. De même, la mission d'audit doit être réalisée sous la supervision principale de l'associé responsable en intégrant un processus de revue verticale des travaux suivant la hiérarchisation définie.

2.2.1. Acceptation et maintien de la relation client et de missions ponctuelles

Le cabinet doit établir des politiques et procédures destinées à lui fournir l'assurance raisonnable qu'il identifie et évalue les sources potentielles de risque associé à une relation client ou à une mission spécifique. (IFAC, 2010 :21).

En effet, selon GRAND &al. (1999 :37), « la qualité de la clientèle est l'élément le plus important d'appréciation d'un cabinet. Un mauvais client fait courir des risques élevés ».

L'auditeur doit donc disposer d'un minimum d'informations sur l'entité afin d'appréhender le risque inhérent (AHOUANGANSI, 2010 : 177).

Selon HAMZAOU (2008 :44), « les normes ISA exigent que l'auditeur acquiert une connaissance plus large et approfondie de l'entité et de son environnement, y compris de son contrôle interne ».

Pour faciliter ce processus et pour créer un environnement permettant l'application d'un processus décisionnel uniforme, il est recommandé que le cabinet élabore et/ou utilise une liste de contrôle et/ou des modèles de questionnaires standards acceptés pour le secteur en vue de garantir une application uniforme des critères d'acceptation et de maintien.

Pour chaque mission en cours, on suggère que le maintien de la relation client fasse l'objet d'une revue qui soit consignée en dossier dans le but de déterminer s'il est approprié de continuer d'offrir des services au client, compte tenu des missions antérieures et de la planification de la mission maintenue. Lorsque le cabinet détermine s'il poursuit la mission, il peut prendre en considération les questions importantes survenues durant la mission en cours ou des missions antérieures et les répercussions de ces questions sur la relation client. Le processus de revue doit aussi tenir compte des exigences en matière de rotation.

Le cabinet doit consigner en dossier la décision et la façon dont les questions identifiées ont été résolues. Il est suggéré que l'associé responsable de la mission approuve par écrit la décision d'accepter ou de maintenir une mission.

Toujours selon l'IFAC (2010 :21), il conviendrait de s'assurer dans le cadre de l'évaluation de la qualité des procédures du cabinet :

- de la définition d'une démarche permettant d'apprécier les risques potentiels liés au client ;
- du recueil d'informations minimum sur le risque professionnel en contactant le commissaire aux comptes sortant par exemple ;
- de l'accomplissement de toutes les diligences permettant de minimiser les risques.

2.2.2. Réalisation de la mission

Pour l'IFAC (2010 :23), lorsqu'ils réalisent une mission, l'associé responsable de la mission et le personnel professionnel doivent, ou lorsqu'ils n'y sont pas tenus, devraient :

- suivre et respecter les politiques du cabinet en matière de planification, de supervision et de revue;
- utiliser (en les modifiant au besoin) les modèles du cabinet pour la préparation des dossiers, la documentation et la correspondance, de même que ses logiciels, ses outils de recherche et les procédures de signature et de délivrance des rapports appropriées pour la mission;
- suivre et respecter les politiques de la profession et du cabinet en matière de déontologie;
- exécuter leur travail conformément aux normes professionnelles et aux normes du cabinet avec diligence et attention;
- consigner dans la documentation leurs travaux, analyses, consultations et conclusions de façon suffisante et appropriée;
- exécuter leur travail avec objectivité et avec l'indépendance appropriée, en temps opportun et avec efficacité, et consigner dans la documentation le travail de façon structurée, systématique, complète et lisible;
- s'assurer que toutes les feuilles de travail, documents en dossier et notes sont paraphés, comportent des renvois adéquats et sont convenablement datés, et qu'une consultation appropriée à l'égard des questions difficiles ou controversées a eu lieu;
- s'assurer que les communications, les déclarations, les revues et les responsabilités qui concernent le client sont clairement établies et consignées dans la documentation;
- s'assurer que le rapport de mission reflète le travail effectué et le but visé et qu'il est délivré peu après l'achèvement du travail sur place.

2.2.2.1. Rôle de l'associé responsable

Selon GRAND & al. (1999 : 39), l'associé doit fournir au client des rapports sur les audits effectués et les résultats obtenus (certification, refus de certification, certification avec réserves).

Selon l'IFAC (2010 :38), l'associé responsable de la mission a la responsabilité de signer le rapport de mission. En qualité de chef de l'équipe de mission, il a la responsabilité :

- d'assurer la qualité générale de chaque mission à laquelle il est affecté;

- de formuler une conclusion sur le respect des exigences en matière d'indépendance à l'égard du client et, à cette fin, d'obtenir l'information nécessaire pour identifier les menaces à l'indépendance et de prendre des mesures pour éliminer ces menaces ou les ramener à un niveau acceptable en appliquant les sauvegardes appropriées et en s'assurant que la documentation est appropriée;
- de s'assurer que les procédures appropriées d'acceptation et de maintien de relations clients ont été suivies et que les conclusions auxquelles elles ont abouti sont appropriées et consignées dans la documentation (ISA 220.12);
- de communiquer sans délai au cabinet l'information qui l'aurait conduit à refuser la mission si cette information avait été connue plus tôt, pour que le cabinet et l'associé responsable de la mission puissent prendre les mesures nécessaires (ISA 220.13);
- de s'assurer que l'équipe de mission a collectivement la compétence et les capacités nécessaires pour réaliser la mission conformément aux normes professionnelles et aux exigences des textes légaux et réglementaires (ISA 220.14);
- de superviser et/ou réaliser la mission conformément aux normes professionnelles et aux exigences des textes légaux et réglementaires applicables, et de s'assurer que le rapport délivré est approprié dans les circonstances (ISA 220.15);
- de communiquer aux dirigeants clés de l'entité cliente et aux responsables de sa gouvernance, l'identité et les rôles de l'associé responsable de la mission;
- de s'assurer, au moyen d'une revue de la documentation et d'entretiens avec l'équipe de mission, que des éléments probants appropriés ont été recueillis pour fonder les conclusions tirées des travaux et permettre la délivrance du rapport (ISA 220.16 - 17);
- de veiller à ce que l'équipe de mission procède aux consultations appropriées (internes et externes) sur les questions complexes ou controversées (ISA 220.18);
- de déterminer si une revue de contrôle qualité devrait être effectuée conformément aux normes professionnelles et à la politique du cabinet; de discuter des questions importantes relevées au cours de la mission et identifiées lors de la revue de contrôle qualité de la mission avec le responsable du contrôle qualité de la mission; et de ne pas dater le rapport tant que la revue n'est pas terminée (ISA 220.19).

2.2.2.2. Planification, supervision et revue

Pour l'IFAC (2010 :38), toutes les missions que le cabinet réalise doivent être adéquatement planifiées, supervisées et revues conformément aux normes de la profession et du cabinet. L'associé responsable de la mission demeure responsable de la mission et de sa réalisation, peu importe les tâches qui doivent être déléguées pour que soit effectué le travail nécessaire à la délivrance du rapport.

✓ **Planification**

Selon l'IFAC (2010 :39), la planification donne une orientation aux missions pour les raisons suivantes :

- elle informe l'équipe de mission de ses rôles, responsabilités et objectifs de même que des questions importantes relatives à la mission;
- elle énonce brièvement les responsabilités de supervision et de revue et les autres procédures de contrôle qualité propres à la mission.

Dans le cas d'un audit, la planification est également importante pour les raisons suivantes:

- elle comprend l'élaboration d'une stratégie d'audit globale et la préparation d'une stratégie d'audit détaillée pour la réalisation de la mission;
- elle permet de choisir les éléments probants appropriés en réponse à l'évaluation du risque d'anomalies significatives, grâce à la conception et à la mise en œuvre des réponses appropriées à ces risques dans le contexte de la vérification des assertions de la direction.

La meilleure pratique consiste à faire en sorte que l'équipe de mission commence la planification bien avant le début du travail sur place pour s'assurer que :

- toutes les questions importantes identifiées au cours de la revue de l'acceptation et du maintien sont convenablement traitées;
- les associés et le personnel professionnel choisis pour la mission sont disponibles, retenus et affectés à la mission;
- la formation, la connaissance de l'entité et la recherche nécessaire pour la mission sont en place;

- la participation d'un tiers et le travail de spécialistes et autres fournisseurs de services sont envisagés et les services sont retenus;
- l'indépendance et/ou les questions de conflit sont traitées de façon appropriée ou, si des problèmes existent, le client a suffisamment de temps pour obtenir d'autres services;
- des informations sont données à l'équipe de mission pour faciliter la compréhension des objectifs respectifs de chaque membre de l'équipe.

✓ **La supervision**

Pour l'IFAC (2010 : 39), la supervision s'effectue à divers niveaux de responsabilité et elle est étroitement liée à la planification et à la revue. La politique du cabinet exige normalement que les personnes qui assument des rôles de superviseurs :

- abordent et communiquent les questions importantes apparues pendant la mission, évaluent leur importance et, au besoin, modifient en conséquence l'approche prévue;
- suivent l'avancement de la mission, y compris l'efficience et l'efficacité en ce qui a trait au temps consacré à divers éléments de la mission;
- prévoient et retiennent l'aide ou l'expertise nécessaires pour les questions complexes, jugements, estimations et interprétations;
- identifient et communiquent les autres questions nécessitant une consultation ou un examen plus approfondi au cours de la mission.

Pendant la réalisation de la mission, le superviseur est le mieux placé pour synthétiser toute l'information recueillie et déterminer s'il faut modifier ou étendre le plan afin d'obtenir suffisamment d'éléments probants pour assurer que le rapport sera approprié dans les circonstances.

✓ **La revue**

Selon l'IFAC (2010 :36), il est suggéré que tout le travail relatif à une mission accompli par les associés et le personnel professionnel fasse l'objet d'une revue conformément à la politique du cabinet concernant la nature de la mission. Les personnes choisies pour effectuer ces revues détaillées doivent être suffisamment compétentes et expérimentées, et

seront désignées par l'associé responsable de la mission, qui assume l'ultime responsabilité de la revue du travail effectué par l'équipe de mission.

La politique du cabinet doit également exiger que le travail du personnel qui possède une expérience moindre fasse l'objet d'une revue régulière de la part des professionnels plus expérimentés.

L'associé responsable de la mission n'a pas à revoir la totalité de la documentation, mais peut choisir de le faire. Cependant, la revue doit être consignée dans la documentation, y compris l'étendue et le moment où elle a été effectuée.

L'exigence concernant la consignation dans la documentation du nom de la personne responsable de la revue du travail ne signifie pas que chaque feuille de travail précise doit comporter une preuve de la revue effectuée; cependant, il importe de consigner dans la documentation le travail qui a été revu, la personne qui a effectué la revue et le moment où la revue a été effectuée.

2.3. Les outils d'évaluation de la mission d'audit externe

Nous présenterons le questionnaire d'évaluation et l'interview.

Le questionnaire d'évaluation est un outil indispensable dans l'identification des faiblesses au niveau des processus opérationnels. C'est une grille d'analyse dont la finalité est de permettre à l'auditeur d'apprécier le niveau et d'apporter un diagnostic sur le dispositif de évaluée. RENARD (2010 :330).

L'interview est une technique de recueil d'informations qui permet d'expliquer et de commenter le déroulement des opérations afférentes à un processus. Elle permet à l'auditeur de percevoir les nuances dans l'expression de l'audité et à l'audité de bien comprendre la démarche et les objectifs de l'auditeur. RENARD (2010 :330).

De même selon COLLINS & al. (1992 :141), l'auditeur qui mène l'entretien doit avoir préalablement déterminé la relation entre les questions posées et la nature des réponses attendues :

- des questions ouvertes : l'interlocuteur répond à sa guise ;

- des questions fermées : l'interlocuteur ne peut choisir que oui ou non comme réponse ;
- des questions à choix multiples : l'interlocuteur doit choisir entre un nombre prédéterminé de réponses à chaque question.

Conclusion

L'évaluation d'une mission d'audit externe peut se réaliser en se basant sur les bonnes pratiques communément admises ainsi que sur les normes internationales d'audit. L'IFAC à travers la norme ISQ1 a défini un ensemble de règles, de normes et de pratiques à respecter par les cabinets d'audit afin que ces derniers offrent des prestations respectant les normes internationales. Cette norme ISQ1 peut être adaptée et utilisée pour réaliser l'évaluation d'une mission d'audit externe.

Chapitre 3 : METHODOLOGIE D'ETUDE

Dans les deux premiers chapitres, nous avons défini les thèmes relatifs à l'évaluation d'une mission d'audit, ce qui nous a permis de nous doter d'une bonne connaissance de l'audit financier, de la démarche d'évaluation, et les critères d'évaluation d'une mission d'audit externe. Le présent chapitre a donc pour objectif de faire une synthèse de la revue de la littérature. Il est constitué de deux sections, réparties comme suit : la première sera consacrée au modèle d'analyse et la deuxième aux outils de collecte des données que nous avons utilisés.

3.1. Le modèle d'analyse

Un modèle d'analyse est une représentation schématique de tout ou partie de l'entreprise dans un langage de représentation approprié (Jiménez & al. 2008 :55).

Notre approche consiste avant tout à évaluer une mission d'audit externe par rapport au respect des référentiels et normes d'audit externe mais aussi par rapport à la qualité et pertinence des outils utilisés.

Afin de matérialiser de façon efficace notre étude, nous avons élaboré un modèle d'analyse qui découle des trois phases de la mission d'audit à savoir la planification, l'exécution et la finalisation.

mission. Pour notre étude, les outils choisis sont les suivants : le questionnaire d'évaluation, l'observation physique, l'analyse documentaire.

3.2.1. Le questionnaire

Le questionnaire est un outil d'évaluation de la mission conduite par les audités. Il prend en compte toutes les préoccupations concernant l'efficacité d'une mission d'audit. Il est administré, aux différents intervenants de la chaîne de validation des travaux de la mission d'audit comptable et financier. L'intérêt de cet outil c'est qu'il permet de vérifier ou de mesurer le niveau de diligence avec lequel la mission a été menée par rapport au référentiel d'audit externe.

3.2.2. L'observation physique

L'observation physique est la constatation de la réalité instantanée de l'existence et du fonctionnement d'un phénomène (en audit on observera un processus, une transaction, un site, un bien, des documents, des comportements...) (Schick & al. 2010 :179). Dans le cadre de ce travail, nous effectuerons une observation directe. Il s'agira pour nous d'observer :

- le respect du calendrier des interventions des auditeurs;
- les techniques utilisées ;
- l'effectif affecté pour mener la mission.

3.2.3. L'analyse documentaire

L'analyse documentaire se définit comme la consultation de documents internes ou externes à l'entité en vue de recueillir des données. Elle permet de mieux s'imprégner des spécificités de l'entreprise et d'obtenir des indicateurs sur l'orientation des travaux.

Conclusion

En résumé, ce chapitre nous a permis de décrire la démarche que nous allons utiliser pour atteindre les objectifs de notre étude. Nous avons, de ce fait, présenté la démarche d'évaluation et les outils de collecte et d'analyse de données.

Conclusion de la première partie

L'audit externe, ou le commissariat aux comptes objet de notre étude est une mission légale qui requiert de la compétence et de l'expérience selon les normes. Nous avons vu dans cette première partie subdivisée en trois chapitres dont le premier traite de l'audit externe dans le cadre d'un commissariat aux comptes, le deuxième chapitre est consacré à la méthodologie d'évaluation d'une mission d'audit et le troisième est relatif à la méthodologie d'étude.

La deuxième partie qui suivra, va nous permettre de dérouler une mission d'audit exécutée par le cabinet KMC. Nous nous attèlerons à utiliser notre modèle d'analyse, afin d'évaluer la mission de commissariat aux comptes et formuler les recommandations y afférentes.

CESAG - BIBLIOTHEQUE

DEUXIÈME PARTIE : CADRE PRATIQUE

L'objet de cette seconde partie du mémoire, est de mettre en application l'ensemble de ce que nous avons pu récolter et consigner dans la partie théorique. Il s'agit d'appliquer notre modèle d'évaluation d'une mission d'audit externe sur le cas du cabinet KMC Niger que nous avons choisi.

Au premier chapitre nous ferons une présentation du cabinet ainsi que la mission d'audit objet de notre évaluation. Le deuxième chapitre sera consacré à l'évaluation de la mission d'audit et le troisième présentera les résultats de nos travaux sous forme de recommandations.

CESAG - BIBLIOTHEQUE

Chapitre 4 : PRESENTATION DU CABINET ET DE LA MISSION

La présentation du cabinet a pour but d'édifier le lecteur en ce qui concerne la vie du cabinet de sa création à nos jours tout en décrivant l'organisation, le métier, les expériences et les challenges du cabinet. Dans ce chapitre, nous décrirons dans un premier temps l'historique du cabinet, ses missions et objectifs. Dans un deuxième temps, nous présenterons la mission objet de notre évaluation.

4.1. Historique, missions et objectifs du cabinet

4.1.1. Historique

KMC est un cabinet d'audit, de conseil et d'expertise comptable qui fut créé en 1991 au Niger. Il offre un éventail de services professionnels à sa clientèle présente sur une grande partie du continent. La volonté du cabinet à être constamment au service de sa clientèle, l'amène à lui proposer des services diversifiés et de qualité relevant de son domaine de compétence. Le cabinet réalise des missions d'audit, de conseil, d'expertise comptable, d'études sectorielles, d'appuis institutionnels, et de réformes des entreprises.

S'appuyant aujourd'hui sur une équipe d'une vingtaine de professionnels, techniciens et gestionnaires, KMC fait partie des plus grands cabinets d'audit et d'expertise comptable du Niger. Sa taille, son expérience et ses moyens lui permettent de mobiliser à tout moment les ressources nécessaires, pluridisciplinaires et adaptés aux différentes missions qui lui sont demandées par ses clients.

Par leur formation et leur expérience dans différentes spécialités du métier, les professionnels de KMC allient maîtrise du métier et savoir-faire à la recherche constante de solutions innovantes adaptées aux réalités des entreprises et organisations qu'ils conseillent.

Animés par la volonté commune de recherche de l'excellence, les professionnels de KMC ont pour credo, la performance au quotidien, qui se mesure chez KMC par la réussite du client.

Le cabinet a conclu des accords de partenariat avec plusieurs bureaux et cabinets internationaux en fonction de ses différents domaines d'activité (Audit, Conseil et Expertise comptable). Ces accords mettent l'accent sur le transfert de savoir-faire et de

savoir-être à travers la formation et le contrôle de qualité, critères déterminants pour assurer la qualité d'une signature.

La qualité du service rendu à ses clients et l'homogénéité de ses interventions sont assurées par plusieurs facteurs :

- unicité de direction des équipes ;
- recrutement opéré selon les critères et standards internationaux ;
- formation réalisée selon le plan de formation de carrière de KMC.

Le cabinet KMC Niger dispose d'une signature internationale reconnue par ses partenaires techniques internationaux. Le contrôle technique de ses partenaires a toujours démontré le haut niveau de qualité des intervenants et la fiabilité des opinions transcrites dans les certificats délivrés.

KMC Audit Conseil est reconnu par le Ministère des Finances du Niger pour signer l'audit des sociétés du secteur parapublic. Il est agréé par la plupart des bailleurs de fonds (Banque Mondiale, Union Européenne, Agence Française de Développement, DED, PNUD, F.A.O., BAD, BCEAO, BOAD, Conseil Ouest Africain de l'Épargne Public, etc.). Avec une disponibilité constante tout au long de ses interventions, il s'inscrit dans la durée comme conseil privilégié des dirigeants, à l'écoute des besoins de l'entreprise et en dialogue permanent avec ses clients.

La stabilité de l'encadrement (directeurs et chefs de mission) permet de capitaliser l'acquis technique et relationnel issu des missions successives, et la gestion des hommes permet la mobilisation d'un corps d'intervenants exerçant durablement en Afrique de l'ouest et sur le continent, le métier d'auditeur et d'expert conseil, connaissant bien les métiers de ses clients.

Le cabinet compte aujourd'hui plus de soixante clients au Niger et plus de 400 références en matière de projet de développement à travers l'Afrique.

4.1.2. Objectifs

Les objectifs du cabinet sont :

- devenir le leader dans les prestations d'audit et du conseil au Niger ;
- accroître le réseau de partenaire à travers le monde ;
- être reconnu dans la sous-région comme étant la référence en matière de qualité de services ;

4.1.3. La Mission

La mission du cabinet KMC est d'être constamment au service de sa clientèle en lui proposant des services diversifiés relevant de son domaine de compétence.

4.2. Organisation du cabinet

Le cabinet KMC a été créé par l'expert-comptable Monsieur Hassane KANEYE en 1991. Aujourd'hui le cabinet compte à son actif trois associés :

- Le fondateur Monsieur Hassane KANEYE qui est un expert-comptable, commissaire aux comptes, doté d'une trentaine d'année d'expérience il est diplômé de l'école supérieur du commerce de Marseille et d'ESCP-EAP paris. Il est l'expert en organisation et en finances publiques ce qui lui confère la charge des missions d'audit et de conseils au plus haut niveau du cabinet.
- L'associé Didier GABRIEL SABATIER, il est expert-comptable, commissaire aux comptes avec plus de trente et cinq année d'expérience et inscrit au tableau du conseil régional du l'ordre des experts à Paris. Diplômé de l'ECCIP Paris, il est associé fondateur de GDS Conseil en France, il fut Ancien associé international à Mazars France pendant vingt et huit ans ou il fut le responsable des bureaux Mazars d'Abidjan et de New York. A KMC monsieur Didier est en charge du contrôle qualité de l'ensemble des missions du cabinet.
- L'Associé Exécutif Monsieur Kader KANEYE, il est Expert-Comptable Diplômé de l'Etat Français à l'INTEC de Paris. Avec sept années d'expériences dans le réseau Mazars, l'Associé exécutif est spécialiste certifié en audit financier, organisation et audit de système d'information. Il est également spécialiste en contrôle interne et normes ISA et IFRS et est doté d'une expertise sectorielle en

banque et micro finance. Il est en charge de conduire le cabinet pour l'atteinte des objectifs fixés à l'ensemble des équipes de professionnels.

4.2.1. L'Audit ou le business consulting unit

Après 20 ans d'existence, KMC Audit Conseil réalise des missions d'audit à la demande des Etats Africains, des partenaires et bailleurs de fonds. Ces missions sont entre autre :

- le commissariat aux comptes et l'audit contractuel ;
- l'audit de filiale;
- l'audit d'acquisition et de rapprochement ;
- le commissariat aux apports et à la fusion ;
- l'audit financier des projets de développement et bureaux de coopération ;
- la certification partielle (stocks, clients, trésorerie, budget etc.).

4.2.2. Le conseil ou business consulting unit

L'activité de conseils et d'expertise comptable est le deuxième pôle de services adressés aux entreprises publiques, para publiques et privées. Elle est exercée par des unités en fonction des métiers, c'est-à-dire qu'il existe autant d'unités que de métiers.

Cependant les domaines d'intervention des unités du département conseil sont les suivants :

- le conseil en management et système d'information: le cabinet effectue sur demande de ses clients:
- la conception de système de contrôle interne ;
- la mise en place et l'actualisation de manuel de procédures ;
- les études de stratégie, des Plans de structuration et de privatisation;
- l'évaluation des ressources humaines, des techniques et l'analyse financière ;
- l'assistance en restructuration : KMC assiste les projets aux reformes sectorielles, établit des plans d'action et des projections financières correspondantes, assiste à la mise en œuvre du plans et à la recherche de partenaires ;
- l'audit informatique, appui au paramétrage et élaboration de schéma directeur informatique ;
- l'assistance à l'organisation et la gestion de l'entreprise ;
- le risk management et élaboration de cartographie des risques.

Le département conseil n'étant pas un pôle unique, il est associé à d'autres services comme l'expertise comptable, le service juridique et fiscal dont les différents services sont les suivants :

- le service expertise comptable qui fait :
 - l'outsourcing ou l'externalisation ;
 - l'assistance à l'établissement des états financiers ;
 - l'assistance comptable ponctuelle ;
 - l'accompagnement comptable et financier ;
 - la réhabilitation et supervision de comptabilité ;
 - l'établissement de budgets prévisionnels, plans de financement et tableau de bord.

- le service juridique et fiscal qui s'occupe du conseil en droit et en fiscalité offre les services suivants :
 - le conseil en droit des affaires, droit des sociétés commercial, droit du travail ;
 - Rédaction de contrats et conventions (convention de financement, contrat de concession etc..) ;
 - Consultation et assistance fiscale, audit fiscal, juridique et social ;
 - Eudes fiscales spécifiques, assistance au redressement fiscal, optimisation fiscale.

- le service formation ou executive training qui s'attèle à :
 - évaluer des besoins en formation ;
 - accompagner dans l'élaboration de plans de formation ;
 - organiser des séminaires et de cycles de formations spécialisées ;
 - publier et communiquer.

4.2.3. L'administration et les finances

Ce département se compose de trois unités :

- l'unité chargée de la comptabilité et de la finance du cabinet : elle s'occupe de la tenue de la comptabilité, des opérations des dépenses du cabinet et de la paie du personnel ;
- l'unité chargée de la gestion du personnel : elle s'occupe de l'emploi, la formation et redéploiement du personnel. Elle procède également à un suivi régulier des agents notamment leur carrière, leur temps de travail et leur préoccupation personnelles ;
- l'unité chargée de l'informatique et des nouvelles technologies : elle gère le parc informatique du cabinet et s'occupe du système informatique.

Chapitre 5: PRESENTATION DE LA MISSION

La mission objet de notre évaluation est une mission de commissariat aux comptes qui s'est déroulée en trois phases principales dont la planification (phase préparatoire), l'exécution et la finalisation ou bouclage. La phase d'exécution comprend une phase d'intérim concernant essentiellement une revue des procédures de contrôle interne, une phase de pré-final pour la validation partielle des comptes et une phase finale pour l'appréciation globale.

5.1. Phase préparatoire

Il s'agit de la phase où la mission déjà acceptée est préparée. Elle consiste à la rédaction de la lettre de mission, à la mise à jour du mémorandum d'approche (ou plan de mission), la planification et l'élaboration des programmes de travail. Le cabinet KMC est dans sa deuxième année de commissariat auprès du client, ce qui lui donne à priori, une bonne connaissance du client. Néanmoins, il procède à la vérification d'indépendance avant de constituer l'équipe qui mènera l'audit auprès du client conformément à la norme ISA 310.

5.1.1. Rédaction de la lettre de mission

La lettre de mission est rédigée par le manager en charge de la mission et est signée par l'associé exécutif de même que par le client. Elle comporte l'objet de la mission, l'obligation des auditeurs et des administrateurs du client, l'étendue de la mission, le calendrier des activités et les différents documents à produire et leur délai de dépôt.

5.1.2. La mise à jour du mémorandum d'approche

Le mémorandum d'approche est document interne au cabinet servant de tableau de bord des risques spécifiques à la mission. Il est rédigé par le chef de mission et y figure les informations suivantes :

- la description de la mission et son étendue ;
- la connaissance de l'entité et de son environnement en conformément à la norme ISA 315 ;

- l'évaluation du risque d'anomalies significatives dans les états financiers de l'entité ;
- listing des procédures mises en œuvre par l'auditeur à l'issue de son évaluation des risques selon la norme ISA 330 ;
- communication relative à l'audit avec les personnes responsables de la gouvernance d'entreprise ;
- organisation de la mission en fonction du budget de la maison.

Cette étape a pour objectif, de connaître l'activité, les structures, les particularités de l'entreprise afin d'identifier les risques et de les évaluer.

5.1.3. La planification et l'élaboration du programme de travail.

C'est la période qui précède celle du terrain où les différentes tâches sont réparties entre les collaborateurs par le chef de mission. Ce dernier élabore un programme de travail qu'il remettra à chaque membre de l'équipe d'audit en fonction des cycles à auditer.

5.2. Phase d'exécution

C'est la phase où débutent les travaux sur le terrain. Les travaux effectués sont : l'examen du contrôle interne, l'ajustement de l'approche et du programme de travail.

5.2.1. L'examen du contrôle interne

Le dispositif de contrôle interne qui est mis en place par le client aux moyens d'outils d'évaluation. La revue de l'ensemble des procédures de l'entreprise s'il s'agit d'une première mission ou la revue de la partie c'est-à-dire les activités sensibles du client. Une fois cette revue achevée le client est interrogé sur les tâches qu'il exécute. Il s'agit de dérouler un questionnaire sur le contrôle interne afin que le client décrive de façon précise sa fonction. Ce narratif est ensuite comparé aux procédures dans le but de tester : la conformité, la permanence entre la description du client et les procédures.

Les anomalies détectées sont consignées dans un mémo de synthèse qui résume l'ensemble des points de contrôle interne à corriger. Le mémo de synthèse est le résumé des points de contrôle de la présentation du compte à l'analyse des points forts et des faiblesses. Les

points forts font l'objet de test de permanence et les faiblesses font l'objet de recommandations.

5.2.2. L'ajustement du mémorandum d'approche et du programme de travail

Le mémorandum d'approche est document décrivant l'approche que suivra l'auditeur pour mener sa mission par rapport aux normes ISA 315, ISA 520, ISA 240, ISA 330, ISA 320, ISA 260.

Il comprend six parties qui sont :

- la description de la mission et la définition de son étendue ;
- le résumé de la connaissance de l'entité et de son environnement ;
- l'évaluation du risque d'anomalies aux moyens du suivi des points relevés au titre des exercices précédents, la revue analytique préliminaire, la prise en compte du risque de fraude et du risque inhérent à l'environnement de contrôle ;
- les procédures d'audit à mettre en œuvre par l'auditeur à l'issue de l'évaluation des risques ;
- la communication relative à l'audit avec les personnes responsables de la gouvernance d'entreprise ;
- l'organisation de la mission prenant en compte les dates clés, les documents à produire, le budget temps de la mission, l'équipe d'audit, les principaux interlocuteurs et la répartition des travaux.

Le programme de travail est le document qui retrace l'ensemble des diligences à mettre en œuvre autant pour l'évaluation du contrôle interne que pour le contrôle des comptes.

5.2.3. Préfinal et final

Il s'agit du contrôle des comptes appelé aussi audit des soldes bilan et du compte de résultat. Chaque membre de l'équipe d'audit se réfère au mémorandum d'approche pour : prendre connaissance du calendrier des tâches et des cycles considérés comme risqués. Une liste de document est dressée par le chef de mission et remis à l'audité pour les mettre à la disposition des auditeurs. Au fur et à mesure que les documents sont mis à la disposition de l'auditeur, ce dernier procède au contrôle des comptes jusqu'à l'épuisement de son budget temps. Les contrôles ci-après non exhaustifs sont réalisés :

- faire le point sur certaines opérations délicates notamment les provisions pour dépréciation des créances clients et pour risques ;
- s'assurer que les inventaires physiques de certains actifs (immobilisations, stocks, caisses...) sont correctement réalisés par la société ;
- procéder l'envoi des demandes de confirmation aux tiers (procédure de « circularisation ») ; pour certains de ces tiers (clients notamment), la sélection des comptes à circulariser ne peut se faire qu'après l'établissement de balances présentant les différents soldes.

5.3. Phase de bouclage

C'est la dernière phase où le commissaire aux comptes procède aux contrôles de l'annexe, au contrôle du rapport de gestion, comme exigée par les dispositions de l'OHADA. Elle comporte un bouclage commercial, un bouclage juridique et à l'émission des différents rapports.

5.3.1. Le contrôle de l'annexe

Il s'agit des contrôles sur la régularité des opérations inscrites dans les états annexés et de se prononcer sur les faits.

5.3.2. Le contrôle des rapports de gestion

Le commissaire aux comptes vérifie la sincérité et la concordance avec les états financiers de synthèse, des informations données dans le rapport de gestion du conseil d'administration ou de l'administrateur général, selon le cas, les documents sur la situation financière et les états financiers de synthèse de la société adressés aux actionnaires.

5.3.3. Le bouclage commercial et juridique

Le bouclage commercial est un document élaboré à partir d'un questionnaire déroulé avec le client. Il a pour objet de vérifier si les prestations fournies au client sont satisfaisants, le cabinet a-t-il suffisamment communiqué sur ses services qui pourraient intéresser le client audité. Le client pourrait être intéressé par ses prestations afin d'asseoir une gestion efficiente.

Le bouclage juridique concerne la revue des points juridiques concernant le client par rapport à la loi. Il est fait à partir d'un questionnaire et permet de voir si toutes les informations ont été recueillies pour l'information de l'assemblée générale. Il s'agit de :

- vérifier l'égalité entre les actionnaires ;
- contrôler les actions détenues par les administrateurs et les membres du conseil de surveillance ;
- vérifier le rapport de gestion et autres documents remis aux actionnaires ;
- attester les rémunérations ;

Enfin, lorsque tous les contrôles ont été effectués, le chef de mission procède à une restitution des travaux avec le client pour valider les constats. Après la restitution, une synthèse des travaux de la mission est réalisée avant de produire les différents rapports.

5.3.4. L'émission des différents rapports

Concernant la mission de commissariat aux comptes KMC rédige trois types de rapport :

- le rapport de l'article 715 : le rapport adressé au conseil d'administration ;
- le rapport sur le contrôle interne : rapport adressé à l'administrateur général ;
- le rapport général et spécial : rapport adressé à l'assemblée générale.

Chapitre 6 : EVALUATION DE LA MISSION D'AUDIT

L'évaluation de la mission d'audit consiste à une appréciation de la mission à laquelle nous avons assisté les auditeurs durant tout le processus. Cette évaluation sera effectuée par rapport aux trois phases de la mission d'audit que nous avons dégagé au niveau de notre modèle d'analyse. Nous présenterons dans cette partie les résultats de notre évaluation qui sera récapitulée dans un tableau. La présentation de l'évaluation de la mission d'audit externe se fera suivant la phase de planification, la phase d'exécution et la phase de finalisation.

6.1. Les phases de l'évaluation de la mission d'audit

6.1.1. La phase de planification

Tableau 2 : Analyse la phase de planification

N°	PHASE DE PLANIFICATION	Réponses			Commentaires
	<i>Procédures d'acceptation</i>	Oui	Non	N/A	
1	S'est-on assuré de l'inexistence de liens personnels, familiaux ou financiers entre le cabinet, l'un de ses associés et le client ?	✓	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	
2	S'est-on assuré de l'inexistence d'un conflit d'intérêt potentiel du fait de services rendus par le cabinet à un autre client?	✓	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	
3	S'est-on assuré de l'inexistence d'un lien quelconque entre l'associé et le client susceptible de compromettre l'indépendance?	✓	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	
4	En cas de risque d'indépendance identifié, a-t-on pris des mesures de sauvegarde?	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	✓	
5	L'associé responsable a-t-il matérialisé la décision d'acceptation de la mission par écrit?	✓	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	Une correspondance est envoyée au client pour acceptation.
6	Le cabinet a-t-il fait signer par ses collaborateurs une charte d'indépendance avant le début de la mission?	<input type="checkbox"/>	✓	<input type="checkbox"/>	
7	Une politique de sensibilisation du personnel sur les règles d'éthiques est-elle adoptée par le cabinet?	✓	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	Lors du recrutement et des séminaires de formation, un rappel des règles est effectué.
8	Le cabinet dispose -t-il des compétences suffisantes pour la réalisation de la mission?	✓	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	

PHASE DE PLANIFICATION		Réponses			Commentaires
<i>Procédures d'acceptation</i>		Oui	Non	N/A	
Détermination du risque client					
9	A-t-on identifié des difficultés par le client à mettre en place un contrôle interne adéquat?	✓	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	Les conclusions sur le contrôle interne font l'objet d'un rapport
10	A-t-on identifié des difficultés par le client à respecter les principes comptables?	✓	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	Les conclusions sur le contrôle interne font l'objet d'un rapport
11	A-t-on identifié des litiges importants en cours?	<input type="checkbox"/>	✓	<input type="checkbox"/>	
12	Les opérations du client révèlent-elles un caractère complexe?	<input type="checkbox"/>	✓	<input type="checkbox"/>	
13	S'est-on assuré qu'il n'existe pas de conflits entre les dirigeants ? actionnaires ?	✓	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	Un entretien avec le management de la société ainsi que l'associé n'a pas mis en évidence un conflit entre actionnaires
14	S'est-on assuré que le client n'est pas exposé à des risques fiscaux importants?	<input type="checkbox"/>	✓	<input type="checkbox"/>	Aucune revue fiscale n'a été prévue sur le dossier
15	S'est-on informé du niveau d'exigence sur l'atteinte des résultats ?	✓	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	Un entretien avec la direction a permis de s'assurer du niveau d'exigence du résultat exigé par les actionnaires
16	S'est-t-on assuré de l'inexistence de risques spécifiques liés à l'activité?	✓	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	
Processus d'acquisition des connaissances générales					
17	A-t-on prévu la constitution d'un dossier permanent?	✓	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	Un dossier permanent a été constitué et mis à jour des documents pour la connaissance générale du client
18	A-t-on récupéré les informations sur la structure (Statuts, règlements intérieurs, rapports divers, PV de conseils et d'assemblées, litiges en cours, organigramme, liste personnel, organisation générale, fiches de fonctions, reporting, liste des différents contrats, etc.)	✓	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	Ces éléments viennent alimenter le dossier permanent

	PHASE DE PLANIFICATION	Réponses			Commentaires
		Oui	Non	N/A	
	Procédures d'acceptation				
	Procédures analytiques				
19	A-t-on mis en œuvre des procédures analytiques?	✓	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	Une revue analytique a été effectuée par le responsable de la mission
20	Ces procédures permettent-elles d'analyser les variations significatives de l'activité?	✓	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	
21	Les procédures analytiques concernent-elles tous les postes du bilan et du compte de résultat?	✓	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	
	Risque de fraude	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	
22	Un entretien préalable avec la direction a-t-il permis d'appréhender son appréciation du risque de fraudes et d'erreurs ?	<input type="checkbox"/>	✓	<input type="checkbox"/>	Un questionnaire sur le risque de fraude est renseigné.
23	Cet entretien a-t-il permis de déterminer si la direction a connaissance soit de fraudes commises au sein de l'entité, soit d'une suspicion de fraudes faisant l'objet d'investigations dans l'entité ?	<input type="checkbox"/>	✓	<input type="checkbox"/>	
24	Un entretien préalable avec le responsable de l'audit interne a-t-il permis d'appréhender son appréciation du risque de fraudes et d'erreurs, de l'adéquation des systèmes comptables et de contrôle interne, de la compétence et de l'intégrité des dirigeants ?	✓	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	
25	Des dénonciations pour fraudes par des employés, des anciens employés ou d'autres personnes sont-elles intervenues ?	<input type="checkbox"/>	✓	<input type="checkbox"/>	
26	A-t-on mené d'autres des diligences permettant de relever des fraudes?	✓	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	
27	L'équipe d'audit a-t-elle identifié des facteurs de risque de fraudes (fragilité de l'environnement du secteur d'activité, pression des dirigeants, niveau de concurrence élevé, système de rémunération basé sur les résultats, etc.)?	✓	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	Des facteurs de risques liés à la caisse ont été identifiés et mentionnés dans le rapport sur le contrôle interne.
	Evaluation du contrôle interne				
28	L'équipe d'audit a-t-elle analysé les anciens rapports pour l'identification des faiblesses de contrôle interne?	✓	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	
29	A-t-elle identifié l'existence d'un manuel de procédures?	✓	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	
30	A-t-elle analysé l'adéquation des profils aux postes occupés?	✓	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	

	PHASE DE PLANIFICATION	Réponses			Commentaires
		Oui	Non	N/A	
	Procédures d'acceptation				
31	A-t-elle analysé l'existence de contre-pouvoirs de la direction?	<input type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	
32	A-t-elle analysé la régularité des congés du personnel?	<input checked="" type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	
33	A-t-elle analysé la documentation correcte des documents comptables?	<input checked="" type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	
34	A-t-elle analysé des risques éventuels liés au système d'information?	<input checked="" type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	
35	A-t-elle mis en œuvre des diligences pour la détermination du risque sur les principaux cycles (ventes/clients, achats/fournisseurs, stocks, immobilisations, capitaux propres, trésorerie, autres actifs et autres passifs, etc.)?	<input checked="" type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	
	Evaluation des risques inhérents				
36	A-t-on vérifié que l'entreprise n'évolue pas dans un secteur en difficulté?	<input checked="" type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	
37	S'est-on assuré de relever les risques spécifiques liés aux produits de l'entreprise?	<input checked="" type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	
38	A-t-on analysé les risques liés à la réglementation?	<input checked="" type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	
39	A-t-on analysé les relations entre l'entreprise et ses partenaires (banques, clients, fournisseurs, etc.)?	<input checked="" type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	
40	A-t-on analysé la structure de la dette de l'entreprise?	<input checked="" type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	
41	A-t-on analysé la structure financière de l'entreprise?	<input checked="" type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	
42	A-t-on analysé l'incidence du nombre des conventions règlementées?	<input checked="" type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	
43	A-t-on analysé l'incidence des risques spécifiques au niveau des cycles comptables?	<input checked="" type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	
	Evaluation du risque d'anomalie significative				
44	A-t-on identifié un niveau de risque par cycle et par assertions d'audit?	<input checked="" type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	
45	Seuil de signification				
46	A-t-on déterminé un seuil de signification?	<input checked="" type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	
47	La détermination est-elle faite sur la base d'un agrégat comptable usuel?	<input checked="" type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	
48	La détermination du montant du seuil et de l'agrégat éventuel utilisé est-elle documentée?	<input checked="" type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	Le mémorandum d'approche présente la stratégie d'audit. Le seuil est décrit dans ce document.

	PHASE DE PLANIFICATION	Réponses			Commentaires
		Oui	Non	N/A	
	Procédures d'acceptation				
49	A-t-on déterminé un seuil d'investigation et éventuellement un seuil de remontée par cycle?	✓	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	
	Analyse de la documentation de l'approche				
50	Un plan de mission a-t-il été établi?	✓	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	
51	Le plan de mission a-t-il été validé par l'associé responsable?	✓	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	
52	Une présentation de la mission a-t-elle été effectuée dans le plan de mission ?	✓	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	
53	A-t-on décrit l'environnement du client, son activité, ses produits?	✓	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	
54	A-t-t-on décrit l'organisation du client, présenter les chiffres clés, la réglementation applicable, les principes comptables?	✓	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	
55	A-t-on procédé à une description de l'environnement de contrôle, du processus d'évaluation des risques, du système d'information?	✓	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	
56	A-t-on présenté l'évaluation des risques d'anomalies significatives?	✓	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	
57	A-t-on présenté les procédures mises en place à l'issue de l'évaluation des risques?	✓	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	
58	A-t-on précisé les grandes lignes de la stratégie d'audit (processus à revoir, cycle à auditer, diligences spécifiques à mettre en œuvre, recours à des experts, etc.)	✓	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	
59	A-t-on présenté l'organisation de la mission (personnes clés, équipe, associé responsable, budget temps, honoraires, répartition des travaux avec un Co-commissaire aux comptes éventuel)?	✓	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	
	Lettre de mission				
60	Une lettre de mission a-t-elle été établie?	✓	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	
61	Cette lettre de mission est-elle signée (acceptée) par le client?	✓	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	
62	La lettre de mission précise-t-elle l'étendue des diligences, le contexte de la mission?	✓	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	
63	La lettre de mission précise-t-elle les honoraires, le budget temps?	✓	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	
64	La lettre de mission prévoit-elle un cas de réajustement des honoraires en fonction de l'évolution des travaux indépendamment de la volonté de l'auditeur?	✓	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	
65	La lettre de mission précise -t-elle les responsabilités de l'auditeur et celle du client?	✓	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	

6.1.2. La phase d'exécution

Tableau 3 : Analyse la phase d'exécution

N°	PHASE D'EXECUTION	Réponses			Commentaires
	<i>Adéquation des cycles audités avec l'approche</i>	Oui	Non	N/A	
1	Le choix des cycles audités est-il la résultante de l'identification des risques d'anomalies significatives découlant de l'approche?	✓	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	
2	Le niveau des diligences par cycle est-il en cohérence avec le niveau des risques identifiés par cycle?	✓	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	
3	Des diligences spécifiques couvrant le risque de fraude sont-elles prévues?	✓	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	
4	Les travaux d'intérim réalisés ont-ils permis de réduire/ d'étendre le niveau de diligences au niveau des cycles concernés?	✓	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	
5	Dans le cas où des travaux substantifs ne sont pas prévus au niveau d'un cycle, s'est-t-on assuré d'effectuer des diligences minimales (revue analytique par exemple)?	✓	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	
	<i>Programme de travail détaillé par cycle</i>				
6	Existe-il un programme de travail détaillé par cycle?	✓	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	
7	Le programme de travail a-t-il fait l'objet de présentation à l'équipe par le responsable de mission?	✓	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	
8	S'est-on assuré de la compréhension du programme de travail par les membres de l'équipe d'audit?	✓	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	
9	Les diligences prévues dans le programme de travail sont-elles en cohérence avec le niveau de risques identifié lors de l'approche?	✓	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	
10	Des ajustements éventuels du niveau de diligences sont-elles prévues en cas de changement dans la perception du niveau de risque au cours des travaux?	✓	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	
	<i>Note de revue par cycle</i>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	
11	Existe-il des notes de revue des feuilles de travail des collaborateurs ?	✓	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	
12	Les revues des travaux sont-elles effectuées dans les délais définis par le budget de la mission?	<input type="checkbox"/>	✓	<input type="checkbox"/>	
13	S'est-on assuré de l'apurement des notes de revue par les collaborateurs affectés à la mission?	✓	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	
	<i>Mémorandum de synthèse par cycle</i>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	
14	Existe-t-il un mémorandum de synthèse par cycle?	✓	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	
15	Les mémos de synthèse reprennent-ils les objectifs généraux du cycle, les travaux prévus, les travaux effectués?	✓	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	

	PHASE D'EXECUTION	Réponses			Commentaires
		Oui	Non	N/A	
	Adéquation des cycles audités avec l'approche				
16	Les mémos de synthèse comprennent-ils une description sommaire analytique des agrégats du cycle?	✓	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	
17	Les mémos de synthèse présentent-ils les insuffisances éventuelles relevées lors de l'audit?	✓	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	
18	Les mémos de synthèse ont-ils fait l'objet de revue?	✓	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	
19	Les insuffisances remontées sont-elles cohérentes avec les seuils d'audit retenus?	✓	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	
20	Existe-il une conclusion sur le cycle dans le mémo?	✓	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	

6.1.3. La phase de finalisation

Tableau 4 : Analyse la phase d'exécution

N°	PHASE DE FINALISATION	Réponses			Commentaires
		Oui	Non	N/A	
	Note de synthèse finale				
1	La note de synthèse finale présente-elle une révision éventuelle de la planification (changement de seuil par exemple)?	✓	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	
2	Les conclusions de l'audit sont-elles présentées?	✓	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	
3	La note de synthèse finale est-elle cohérente avec les mémos de synthèse par cycle?	✓	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	
4	A-t-on présenté les ajustements et régularisations éventuelles?	✓	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	
5	A-t-on présenté les déficiences majeures dans le système de contrôle interne?	✓	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	
6	A-t-on rappelé le suivi des points relevés au titre des exercices antérieurs?	<input type="checkbox"/>	✓	<input type="checkbox"/>	
7	A-t-on présenté un projet d'opinion?	✓	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	
8	A-t-on discuté des conclusions de l'audit avec la direction de l'entité auditée?	✓	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	
9	A-t-on évoqué le risque lié à la continuité d'activité?	✓	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	
10	A-t-on identifié les points à suivre pour le prochain exercice?	✓	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	
	Diligences légales				
11	Une lettre d'affirmation a-t-elle été obtenue du client?	<input type="checkbox"/>	✓	<input type="checkbox"/>	
12	Le contrôle formel des états financiers définitifs a-t-il été effectué?	✓	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	
13	S'est-t-on assuré de la prise en compte par les comptes définitifs de tous les ajustements significatifs proposés?	✓	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	

	PHASE DE FINALISATION	Réponses			Commentaires
		Oui	Non	N/A	
	Note de synthèse finale				
14	Un contrôle des événements postérieurs a-t-il été effectué?	✓	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	
15	A-t-on obtenu les réponses aux circularisations avocats? Le cas échéant, cette limitation a-t-elle été prise en compte dans les rapports?	✓	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	
16	Le rapport de gestion a-t-il été obtenu?	✓	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	
17	Si oui a-t-il fait l'objet de contrôle?	✓	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	
18	S'est -t-on assuré du contrôle des documents transmis aux actionnaires?	✓	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	
19	S'est assuré de l'absence d'une rupture d'égalité entre les actionnaires?	✓	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	
20	S'est-on assuré de la convocation régulière à l'AG des actionnaires?	<input type="checkbox"/>	✓	<input type="checkbox"/>	
21	S'est -t-on assuré de la convocation régulière du commissaire aux comptes au Conseil et l'AG?	✓	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	
22	Les attestations de rémunérations ont-elles été établies et contrôlées?	✓	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	
	Rapport au Conseil d'Administration	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	
23	Les points présentés dans le rapport au Conseil sont-ils cohérent avec la note de synthèse finale?	✓	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	
24	Les risques éventuels liés à la continuité d'exploitation sont-ils clairement précisés dans le rapport?	✓	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	
25	Le rapport est-il conforme à la présentation préconisé par les normes?	✓	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	
	Rapport à l'Assemblée Générale	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	
26	L'opinion émise est-elle cohérente avec le rapport au Conseil?	✓	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	
27	Les rapports du commissaire aux comptes ont-ils été transmis dans les délais légaux?	✓	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	
	Archivage	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	
28	Existe un dossier permanent? Un dossier général? Et un dossier des travaux par cycle?	✓	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	
29	Les rapports émis et autres documents sont-ils correctement classés?	✓	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	
30	Les classeurs en général sont-ils correctement tenus?	✓	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	

6.2. Synthèse des points forts et de faiblesses relevés

Au regard de la démarche d'audit du cabinet et de notre outil d'évaluation d'une mission d'audit, nous allons procéder à une analyse des résultats ci-dessus en mettant en avant les

forces et les faiblesses. Elle se portera sur le référentiel utilisé, les moyens mis en œuvre et les outils utilisés pour effectuer la mission.

6.2.1 Les forces et faiblesses liées à l'utilisation du référentiel d'audit

Il est bon de rappeler que la méthodologie d'audit adoptée par les auditeurs rejoint les phases déjà évoquées lors de la première partie à savoir : la planification, l'exécution et la finalisation.

Les points forts liés à l'utilisation du référentiel le long de la mission sont :

- la vérification de l'indépendance conformément à la norme ISA 220 avant acceptation de la mission. Cette vérification, permet à l'auditeur de savoir s'il conserve l'indépendance et les capacités nécessaires à la réalisation de la mission ;
- la mise à jour du dossier de travail, permet d'actualiser les informations connues du client. Elle consiste à une prise de connaissance de l'évolution de l'environnement de l'entité à fin d'orienter ses travaux selon ISA 230 ;
- la planification et la répartition des tâches à effectuer pour dérouler la mission conformément à ISA 300. Elle permet à chaque membre de l'équipe de percevoir l'objectif qui est recherché et d'avoir la démarche à suivre pour l'exécution de la mission ;
- l'identification et évaluation des risques ; les auditeurs ont mis l'accent sur l'environnement de contrôle et la sécurité des biens et des personnes, car c'est une étape déterminante pour l'orientation du contrôle des comptes. Nous avons assisté à une évaluation du contrôle interne. Un seuil d'anomalies significatives a été bien défini selon les normes ISA 315 et ISA 320. Néanmoins, l'analyse des risques n'a pas bénéficié de temps nécessaire à une évaluation plus approfondie;
- Les tests de conformité et de régularité sur les procédures et les pratiques quotidiennes de l'entité auditée. Les membres de l'équipe d'audit ont procédé aux différents contrôles par rapport à leur programme de travail ;
- La vérification de la sincérité et la concordance des états financiers de synthèse, avec les informations données dans le rapport de gestion du conseil d'administration ou de l'administrateur général conformément à l'article 711 de l'acte uniforme portant droit des sociétés. Toutes les vérifications ont été observées par le cabinet dans le cadre de la mission notamment les normes de rapport. Les

vérifications générales concernent le contrôle des comptes, celle qui sont spécifiques concernent les conventions et le respect par l'entité de la réglementation en vigueur. Ces vérifications ont conduit à la production d'un rapport provisoire conformément à l'article 715 de l'Acte uniforme. Ce rapport est mis à la disposition du président du conseil d'administration ou de l'administrateur général avant la réunion du conseil d'administration ou de la décision de l'administrateur général qui arrête les comptes de l'exercice. Après consultation avec le conseil d'administration, le cabinet a rédigé un rapport définitif qui est remis aux actionnaires.

Les faiblesses au niveau de l'utilisation du référentiel sont presque inexistantes, car le cabinet s'aligne rigoureusement à la démarche et aux exigences des normes ISA et de l'Acte Uniforme. La limite réside au niveau de la connaissance non approfondie par les auditeurs de la démarche, sa cohérence et son application rigoureuse. Cette insuffisance est due à un manque d'expérience et de formation des collaborateurs.

6.2.2 Les forces et faiblesses à l'utilisation des moyens

- La charte d'audit, est le document dont dispose l'auditeur lui servant de guide. Elle contient sa mission, son rôle dans la mission, ses droits, ses responsabilités et l'étendue du type de mission qui sera déroulé.
- Le manuel d'audit, est le guide qu'utilisent les auditeurs pour se conformer aux étapes du déroulement d'une mission d'audit. Les auditeurs du cabinet ne sont pas en possession de ce manuel. Aussi bien que la charte d'audit, le manuel d'audit lorsqu'ils ne sont pas compris les auditeurs sont tentés d'agir en conformité avec le programme de travail, sans connaître leurs obligations et leurs droits.
- Les ressources humaines, il s'agit de l'équipe affectée à la mission. Lors du déroulement de la mission d'audit, l'équipe était composée de trois auditeurs, un superviseur et 2 assistants. Nous avons servi d'observateur durant toute la mission. La durée de la mission est fixée à 7 jours, pour une multinationale dans le domaine des télécoms dont l'implantation est étendue sur le territoire national.

Ainsi, vu l'importance des opérations, les ressources s'avèrent insuffisantes pour mener à bien la mission. Cette dernière n'a pu être achevée dans le délai requis. L'insuffisance en ressources humaines comporte plusieurs risques à savoir : le risque de non détection, non

couverture du programme de travail, insuffisance dans les contrôles, le rapport contient peu de risques existants. L'ensemble de ces insuffisances peuvent biaiser l'opinion formulée par l'auditeur sur la sincérité et la régularité des comptes.

6.2.3 Les forces et faiblesses à l'utilisation des outils

- La narration, c'est un procédé par lequel l'auditeur réalise la description de travail. Cet outil permet à l'auditeur de recueillir des informations lui permettant d'apprécier l'environnement de contrôle interne, les pratiques courantes du client.
- Le questionnaire, c'est l'outil le plus couramment utilisé lors des missions d'audit. Il est administré au début et en fin de mission. En début il est utilisé pour connaître l'entreprise et évaluer son environnement de contrôle. En fin de mission, il est utilisé pour s'assurer que tous les points ayant faits l'objet de contrôle constituent des anomalies réelles. A cet effet nous avons annexé un exemplaire de questionnaire de contrôle interne opéré sur le cycle trésorerie. Il n'a nullement été utilisée une grille d'analyse des tâches, qui portant constitue un outil pertinent d'analyse.
- Observation physique, c'est une technique permettant de constater les faits relatés par le client afin d'attester de la régularité et de la conformité des opérations du client. Nous avons constaté, que cette technique est utilisée uniquement à l'exécution de la mission. Il s'agit d'une faiblesse mineure, qui peut conduire à la non détection d'anomalie par l'auditeur.
- Les feuilles de travail sont les documents sur lesquels les auditeurs reportent leurs travaux. Au cabinet KMC, ils disposent de 3 types de feuille de travail : une feuille de collecte de données, une feuille de traitement, et une pour la synthèse des travaux.

Cette distinction permet aux collaborateurs, d'avoir une lecture sommaire ou détaillée des travaux, selon le besoin en information du superviseur. Les feuilles de travail comportent les renseignements suivants : le nom du client, de l'auditeur qui les a renseignés, la date des travaux, les travaux et les conclusions de l'auditeur.

Conclusion

Ce chapitre nous a permis de présenter la mission d'audit puis de procéder à son évaluation. A cet effet, nous avons procédé à l'analyse du respect de la démarche d'audit conformément aux normes ISA ainsi que la réglementation du commissariat aux comptes dans l'espace OHADA. Cette analyse a porté sur les trois phases de la mission d'audit à savoir la planification, l'exécution et la finalisation.

CESAG - BIBLIOTHEQUE

Chapitre 7 : RECOMMANDATIONS ISSUES DE L'EVALUATION DE LA MISSION D'AUDIT

Le stage pratique dans le cabinet KMC nous a permis d'effectuer les travaux d'évaluation d'une mission d'audit pour le compte d'un client dans le secteur des télécoms au Niger. A l'issue des travaux d'analyse des résultats, nous avons relevé quelques anomalies ou insuffisances dans le déroulement de la mission d'audit externe par le cabinet KMC qui feront l'objet de recommandations dans ce chapitre.

7.1. Recommandations liées à la gestion du personnel affecté

Nous présenterons dans cette sous-section les recommandations par rapport au personnel que nous estimons nécessaires.

7.1.1. Formation des collaborateurs

Comme rappelé dans la norme ISQ1, la formation des collaborateurs se révèle indispensable pour la correcte exécution des travaux d'audit. En dépit du plan de formation globale qui doit être mis en place à l'issue de l'évaluation annuelle des besoins, le cabinet doit s'assurer que chaque équipe affecté à la mission dispose des compétences nécessaires. Ceci permettra de :

- garantir la compétence technique des auditeurs ;
- partager les meilleures connaissances permettant d'exceller dans le métier ;
- entretenir un climat d'amélioration continue des auditeurs.

Nous avons relevé lors de nos travaux d'évaluation, des difficultés pour certains collaborateurs à exécuter correctement les tâches qui leur étaient assignées en raison essentiellement d'un manque de formation dans le domaine technique traité.

Cette situation n'est pas de nature à garantir à notre avis, l'exécution correcte des travaux dans les délais impartis.

Il serait à notre avis important que le cabinet s'assure de la formation continue des collaborateurs et s'assurer également que toutes les compétences complémentaires sont réunies pour l'exécution correcte des missions.

7.1.2. Evaluation du personnel

L'évaluation des collaborateurs à la fin de chaque mission d'audit permet d'apprécier l'évolution de chacun dans le temps. Il permet au cabinet d'avoir une base d'appréciation pour les conditions d'avancement par rapport au grade et à la rémunération. Ces évaluations doivent être effectuées dans les délais et discutés entre évaluateur et évalué.

Nous avons relevé que les évaluations des collaborateurs n'étaient pas systématiquement réalisées à la fin des missions entraînant un risque d'oubli pour les évaluateurs sur les performances des évalués.

Nous recommandons au cabinet de s'assurer de l'établissement régulier des évaluations à la fin de chaque mission tel que défini par les procédures internes. Le cabinet doit disposer d'un document uniformisé pour l'évaluation des collaborateurs par type de grade (assistant, responsable de mission, superviseur, manager, etc.).

7.1.3. Charte d'indépendance des collaborateurs

Afin d'éviter tout conflit d'intérêt pouvant remettre en cause le jugement et l'indépendance des auditeurs, le cabinet doit mettre à la disposition des collaborateurs la liste des mandats de commissariat aux comptes et d'audit.

A l'issue de ce partage, les collaborateurs doivent indiqués dans un modèle défini par le cabinet, les clients pour lesquels ils partagent des liens de familiaux avec les cadres dirigeants. De même, lorsque les collaborateurs détiennent des participations dans des sociétés clients, ils doivent en faire part au cabinet. D'une manière générale, les collaborateurs doivent déclarés toute situation pouvant remettre en cause leur indépendance.

Cette démarche permet au cabinet de limiter le risque lié à l'atteinte de l'indépendance des auditeurs intervenant sur les missions d'audit.

7.2. Recommandations liées à l'exécution de la mission d'audit

Nous présenterons dans cette section, nos recommandations liées à l'exécution de la mission.

7.2.1. Planification de la mission

Nous avons relevé lors de l'évaluation de la mission d'audit que le délai affecté à la mission d'audit ne cadrerait pas avec le budget défini. De ce fait, la mission a été effectuée sur un délai ne permettant pas à notre avis de garantir que l'ensemble des travaux prévus ont été exhaustivement réalisés.

Cette situation conduit les collaborateurs à travailler très au-delà des heures réglementaires accroissant le risque de stress et de mauvaise performance.

Il serait à notre avis judicieux que le cabinet s'assure que la planification des missions s'est correctement effectuée compte tenu de l'ensemble des diligences à effectuer et de l'environnement du client.

7.2.2. Analyse des risques fiscaux

Notre évaluation de la mission a permis de relever une absence d'analyse des risques fiscaux auxquels est exposé le client. Nous recommandons au cabinet, compte tenu de la nature de l'activité du client, de prévoir une analyse des risques fiscaux auxquels peut être confronté le client.

Cette analyse peut s'effectuer à travers un questionnaire d'évaluation du risque fiscal à dérouler systématiquement lors des missions d'audit et surtout lorsque le cabinet ne prévoit pas d'effectuer une revue fiscale approfondie.

7.2.3. Utilisation des outils d'analyse du contrôle interne

Lors de la phase de revue des procédures de contrôle interne ou encore phase d'intérim, l'auditeur procède à une prise de connaissance des procédures et évalue les risques liés au contrôle interne. Cette évaluation est réalisée grâce à l'utilisation de techniques et outils que l'auditeur utilise à son profit.

Nous avons relevé lors de notre évaluation que certains outils comme la grille de séparation des tâches n'étaient pas systématiquement utilisés lors des missions d'intérim.

Cette situation ne permet pas à notre avis d'identifier de manière satisfaisante l'ensemble des risques liés au contrôle interne sur les processus revus. Il serait à notre avis que le

cabinet s'assure de l'utilisation adéquate et pertinente des outils définis permettant l'identification des risques sur les phases d'intérim.

7.2.4. Prise en compte du risque de fraude

Selon la norme ISA 240, « l'auditeur qui réalise un audit selon les normes ISA a l'obligation d'obtenir l'assurance raisonnable que les états financiers, pris dans leur ensemble, ne comportent pas d'anomalies significatives provenant de fraudes ou résultant d'erreurs ».

L'auditeur dans sa démarche n'est pas à la recherche spécifiquement de fraudes mais doit effectuer des diligences minimales afin de s'assurer de réduire dans les états financiers le risque d'anomalies provenant de celles-ci.

Nous avons remarqué que sur la mission objet de notre évaluation, aucune procédure formalisée relative aux diligences sur les risques de fraude n'a été exécutée.

Il est donc impératif pour le cabinet de disposer d'une démarche permettant d'appréhender le risque de fraude dans les états financiers. Cela peut inclure des entretiens avec les dirigeants, l'analyse des statistiques sur les fraudes au sein de l'entité auditée, etc. Un questionnaire sur le risque de fraude peut être élaboré et être renseigné par le responsable de la mission tout au long de la mission d'audit.

7.2.5. Supervision et revue des travaux

La norme ISQ1 suggère que tout le travail relatif à une mission accompli par les collaborateurs fasse l'objet d'une revue conformément à la politique du cabinet concernant la nature de la mission. La supervision et la revue des travaux dans les délais est un impératif pour la bonne exécution des travaux. En effet, compte tenu du budget temps alloué à la mission, tous les travaux doivent faire l'objet d'une revue en fonction de la hiérarchisation définie au niveau de l'équipe.

Nous avons relevé lors de notre évaluation que la revue des travaux des collaborateurs n'était pas effectuée dans des délais permettant de corriger à temps les anomalies. Ce qui impliquait des retours en clientèle, ou des échanges avec le client sur les travaux après la levée de la mission.

Il conviendrait à notre avis de s'assurer que la supervision et la revue des travaux des collaborateurs se réalise dans des délais permettant le respect du budget.

7.2.6. Suivi des points au titre des exercices antérieurs

Nous avons relevé lors de notre évaluation que le suivi des points au titre des exercices antérieurs n'a pas été formalisé par l'équipe d'audit.

Cette situation ne permet pas de s'assurer que les risques soulevés lors des exercices antérieurs ont fait l'objet d'une prise de mesure d'atténuation par l'entité auditée.

La mission de commissariat aux comptes s'inscrivant dans la continuité, il serait à notre jugement de consigner dans le plan de mission, l'évolution sur la période sous revue des points au titre des exercices antérieurs.

7.2.7. Obtention de la lettre d'affirmation

Selon la norme ISA 580, « l'auditeur doit demander des déclarations écrites aux dirigeants ayant des responsabilités appropriées relatives à l'établissement des états financiers et la connaissance des questions concernées ».

En effet, l'auditeur doit demander à la direction de lui adresser une déclaration écrite confirmant qu'elle lui a fourni toutes les informations pertinentes et qu'elle lui a laissé un libre accès à toutes les informations et personnes au sein de l'entité, selon les termes de la mission d'audit ; et que toutes les transactions ont été enregistrées et sont reflétées dans les états financiers.

Nous avons remarqué lors de notre évaluation que la lettre d'affirmation n'a pas été exigée au client avant la production du rapport d'opinion.

Il conviendrait à notre avis afin de se conformer aux normes internationales d'audit ISA, que le cabinet s'assure de l'obtention d'une lettre d'affirmation signée par les responsables de la production des informations financières (directeur administratif et financier, directeur général, etc.) avant la signature du rapport d'audit.

Conclusion

Ce chapitre a été pour nous l'occasion de présenter les recommandations sur les principaux points de faiblesses que nous avons identifiées à l'issue de notre évaluation de la mission d'audit externe. Ces recommandations ont porté essentiellement sur la gestion du personnel affecté ainsi que celles liées à l'exécution de la mission d'audit.

CESAG - BIBLIOTHEQUE

CONCLUSION GENERALE

CESAG - BIBLIOTHEQUE

L'évaluation d'une mission d'audit passe nécessairement par une bonne connaissance de la méthodologie applicable et celle utilisée par le cabinet. C'est dans ce cadre qu'en première partie, nous avons évoqué l'audit financier et comptable dans sa généralité et plus spécifiquement le commissariat aux comptes de même que la méthodologie d'audit. Dans la seconde partie du mémoire, nous avons procédé à la présentation de la mission évaluée avant de présenter les résultats de notre évaluation.

A la lumière des résultats des travaux d'évaluation nous déduisons que le dispositif de contrôle au sein du cabinet permet de réaliser des missions d'audit externe conformément aux normes d'audit en la matière. Le cabinet se conforme aux normes ISA, et les dispositions de l'OHADA réglementant le commissariat aux comptes. Ainsi, ceci constitue une force acquise, qu'il faudrait pérenniser au sein du cabinet.

Cependant, l'évaluation a fait ressortir des faiblesses qu'il conviendra de corriger. Au regard de ces insuffisances, nous avons formulé des recommandations allant dans le sens de la correction et de l'amélioration continue des activités du cabinet KMC.

Nous osons croire, que la mise en œuvre des recommandations que nous avons formulé permettra au cabinet d'asseoir une bonne politique de rénovation et redorera son image à travers la sous-région et même à l'international.

Notre étude pourra aussi servir de guide de diagnostic pour les entités faisant le même métier.

ANNEXES

CESAG - BIBLIOTHEQUE

Annexe 1 : questionnaires adressés aux managers

Questionnaire A : Manager Audit

Nous vous prions de bien vouloir répondre aux questions ci-dessous afin de nous aider pour la rédaction de notre mémoire de fin de cycle dont le thème est l'évaluation d'une mission d'audit externe.

I. Indentification

1) A quel département appartenez-vous ?

Audit Expertise

2) Quel est votre grade au sein de KMC ?

Junior Senior Manager

II. Mission Commissariat

3) Avez-vous participé à une mission de commissariat aux comptes à KMC ?

Oui Non

4) Si oui, une mission de commissariat aux comptes comprend combien de phases à KMC ?

3 4 Autres à préciser...

5) Citez-les :

5 Phase préparatoire : rédaction de la Lettre de mission, mise à jour du mémorandum d'Approche, la Planification et le Programmes de travail

6 Phase d'intérim : Examen du contrôle interne, ajustement de l'approche et du programme de travail

7 Phase de pré final : audit des soldes du bilan et du compte de résultat

8 Phase de bouclage : contrôle de l'annexe, contrôle du rapport de gestion, bouclage commercial et juridique, émission des rapports.

6) Quelle est la phase la plus cruciale ou la plus importante selon vous ? et pourquoi ?

.....
.....
9 Faites-vous une revue des travaux avant la rédaction du rapport ?

Oui Non

10 Si oui, à quoi consiste-t-elle ?

A s'assurer que les diligences ont été mise en œuvre, que toutes les phases ont été respecté, que le senior a fait la revue des travaux de tous les juniors et que ces derniers ont apuré la revue, que l'opinion exprimé dans les rapports sont conformes aux conclusions

11 S'agit-il d'un contrôle qualité ?

Oui Non

III. Contrôle Qualité

12 Toutes les missions font-elles l'objet de contrôle qualité ?

Oui Non

13 Si oui, par qui ?

Par l'associé contrôle qualité, DGS et une revue croisée par un autre manager qui n'est pas responsable du dossier

Questionnaire B : Manager 2

Nous vous prions de bien vouloir répondre aux questions ci-dessous afin de nous aider pour la rédaction de notre mémoire de fin de cycle dont le thème est l'évaluation d'une mission d'audit externe.

III. Identification

7) A quel département appartenez-vous ?

Audit Expertise

8) Quel est votre grade au sein de KMC ?

Junior Sénior Manager

IV. Mission Commissariat

9) Avez-vous participé à une mission de commissariat aux comptes à KMC ?

Oui Non

10) Si oui, une mission de commissariat aux comptes comprend combien de phases à KMC ?

3 4 Autres à préciser...

11) Citez-les :

Phase 1 : Analyse des risques et élaboration de la stratégie d'audit (ISA 315)

Phase 2 : Evaluation du dispositif de contrôle interne (ISA 315)

Phase 3 : Contrôle des comptes (ISA 330)

Phase 4 : Synthèse et rapports (ISA 700)

12) Quelle est la phase la plus cruciale ou la plus importante selon vous ? et pourquoi ?

Les phase 1 et 2 sont cruciales dans le cadre de la mise en œuvre de la mission car elles détermineront toute l'approche à adopter par le commissaire aux comptes en fonction des

informations recueillies de l'environnement de l'entité contrôlée et des réponses à l'évaluation du dispositif mis en place par l'entreprise dans le cadre de la mise en œuvre de ses activités et tourné vers ses objectifs.

Néanmoins, ces deux phases ne sont pas dissociables de la phase de contrôle de comptes ayant pour objectif d'apprécier de manière substantive les états financiers soumis à contrôle et de celle de synthèse et rapport traduisant et formalisant la mise en œuvre des phases antérieures.

13) Faites-vous une revue des travaux avant la rédaction du rapport ?

Oui Non

14) Si oui, à quoi consiste-t-elle ?

Revue de fonds et de forme des feuilles de travail et mémo des différents collaborateurs, vérification de la correcte application des normes comptables et d'audit dans le cadre de la mise en œuvre, de la démarche spécifique du cabinet.

15) S'agit-il d'un contrôle qualité ?

Oui Non

III. Contrôle Qualité

16) Toutes les missions font-elles l'objet de contrôle qualité ?

Oui Non

17) Si oui, par qui ?

Revue croisée effectuée par les senior et manager, projection des travaux lors des réunions hebdomadaires pour une revue publique effectuée par tous les opérationnels quel qu'en soit le grade, revue qualité effectué par l'Associé contrôle qualité, revue effectué par l'Associé Exécutif

Annexe 2 : Feuille d'analyse des contrôles

PROCEDURES TRESORERIE

OBJECTIFS	Contrôles ou procédures mis en place	Répond-il à notre objectif d'audit ? Oui/Non	Si Oui, le contrôle est-il matérialisé? Oui/Non	Réf. vérification du contrôle	Si non, Nature des risques associés			Recommandations	
					Faible	Modéré	Elevé		
EXHAUSTIVITE : Comment s'assure t-on que :									
Tous les règlements effectués par les clients sont bien encaissés	tous les règlements sont encaissés par la caissière, une situation des comptes clients est établit mensuellement par le bureau comptabilité informatique. La situation des impayés est remis au chef du bureau recouvrement qui procède à la relance des clients	Oui	Oui	Oui	Vu				
Réalité : Comment s'assure t-on que :									
les paiements sont faits à des fins autorisées par un nombre limité de personnes	La caissière ne procède à des décaissements que sur présentation d'un état de paiement dûment signé par le chef du service financier, la DCF, le DG et contrôlé par le contrôleur financier.	Oui	Oui	Oui	Vu				
	Les chèques (ou virement) sont établis par le chef comptable sur présentation des pièces justificatives contrôlées et signées par le chef du service financier, la DCF, le DG et contrôlé par le contrôleur financier.	Oui	Oui	Oui	Vu				
les encaissements font l'objet d'un suivi	les espèces font l'objet de versement en banque. Une situation de remise de chèques est établit par le chef comptable, cette situation est rapprochée au bordereau de remise de chèques	Oui	Oui	Oui	Vu				

OBJECTIFS	Contrôles ou procédures mis en place	Répond-il à notre objectif d'audit ? Oui/Non	Si Oui, le contrôle est-il matérialisé? Oui/Non	Réf. vérification du contrôle	Si non, Nature des risques associés			Recommandations
					Faible	Modéré	Elevé	
Bon montant : Comment s'assure t-on que :								
tous les encaissements reçus par l'entreprise sont justifiés et comptabilisés au bon montant	le reçu de règlement est établi sur la base du montant de la facture et le N° reçu est inscrit sur la facture qui sera classé	OUI	OUI	Vu				
	un rapprochement est effectué entre le montant de la facture et celui du brouillard de caisse	OUI	OUI	Vu				
Bonne période : Comment s'assure t-on que :								
toutes les opérations bancaires sont enregistrées sur la bonne période	des états de rapprochements bancaires sont effectués mensuellement	Oui	Oui	Vu				
PROTECTION DES ACTIFS: comment s'assure t-on que								
les actifs liquides sont bien protégés	Les actifs liquides sont détenus dans un coffre-fort.	Non					OUI	Il serait opportun pour l'ORTN d'effectuer régulièrement des inventaires de caisse et des contrôles inopinés. Cela permettrait d'assurer la réalité des soldes.

Annexe 3 : Feuille de travail



Client
31.12.2012

collaborateur
23.08.2012

Trésorerie

Feuille de travail

N°compte	Date	C/J	N°pièce	Libellé	Montant Débit	Montant Crédit	1	2	Commentaires
010112		RAN	26	A.N. au 010112			<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	
040112		BQ1	1	CHEQUE N°1401613			<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	
050112		BQ1	2	TRANSFERTS DU 05/10			<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	
060112		BQ1	3	TRANSFERTS DU 05/10			<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	
090112		BQ1	4	DGI CHQ N°1401615			<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	
090112		BQ1	5	CAT NIGER CHQ N°1401614			<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	

Commentaires

A:

B:

Conclusion

Nous validons ce solde au 31.12.2011.

Travaux effectués :

- 1** Date
- 2** Numéros de compte
- 3** Libellé
- 4** Montant

Légende

- Vérifié conforme
- Vérifié non conforme
- Non applicable

CESAG - BIBLIOTHEQUE

BIBLIOGRAPHIE

Ouvrages

1. AELION François (2009), *Manager en toutes lettres*, Editions d'organisation, Paris, 402 pages.
2. AHOUANGANSI Evariste (2010), *Audit et révision des comptes*, Edition Mondexperts, Abidjan, 921 pages.
3. BARBIER Etienne (1999), *Mieux piloter et mieux utilisé l'audit*, Edition Maxima, Paris, 128 pages.
4. BARBIERI Jean François (1996), *Commissariat aux comptes*, Editions Joly, Paris, 288 pages.
5. COLLINS Lionel & VALIN Gérard (1992), *Audit et contrôle interne : aspects financiers, opérationnels et stratégiques*, édition Dalloz, Paris, 373 pages.
6. COOPERS & LYBRAND et IFACI (1994), *La nouvelle pratique du contrôle interne*, 5^{ème} tirage 2000, Editions d'Organisation, Paris, 379 pages.
7. DIETRICH Anne, GILBERT Patrick, PIGEYRE Frédérique (2010), *Management de compétences*, 3^{ème} édition, Dunod, Paris, 256 pages.
8. GRAND Bernard & VERDALLE Bernard (1999), *Audit comptable et financier*, Economica, Paris, 112 pages.
9. HAMZAOUI Mohamed (2005), *Audit, gestion des risques et contrôle interne : normes ISA 200, 315, 330, 500*, Editions Pearson, Paris, 243 pages.
10. IFAC (2011), *Guide pour l'utilisation des normes internationales d'audit dans l'audit des petites et moyennes entreprises*, 3^{ème} édition, New York, 239 pages.
11. IFAC (2010), *Guide sur le contrôle qualité pour les cabinets de petite et de moyenne taille*, 2^{ème} édition, New York, 186 pages.
12. IFAC (2009), *Code de déontologie des professionnels comptables*, New York, 136 pages.
13. LEJEUNE Gérard & EMMERICH Jean Pierre (2007), *Audit et commissariat aux comptes*, Editions Gualiano, Paris, 329 pages.

14. MADERS Henri Pierre & MASSELIN Jean (2006), *Contrôle interne des risques*, 2^{ème} édition, Editions d'organisation, Paris, 216 pages.
15. OBERT, Robert (2005), *Comptabilité Approfondie et Révision*, 6^{ème} édition, Dunod, Paris, 495 pages.
16. OHADA (1997), *Acte Uniforme sur le Droit des Sociétés Commerciales et GIE*, Editions juridiques africaines, 222 pages.
17. PIGE Benoît (2003), *Audit et contrôle interne*, 2^{ème} édition, Edition EMS, Paris, 210 pages.
18. RENARD Jacques (2009), *Théories et pratiques de l'audit interne*, 7^{ème} édition, Edition d'organisation, Paris, 469 pages.
19. RENARD Jacques (2003), *Audit interne : ce qui fait débat*, Edition maxima, Paris, 265 pages.
20. SAMBE Oumar & Mamadou DIALLO (2011), *Le praticien Comptable : système comptable OHADA*, 3^{ème} édition, Editions comptables et juridiques, Dakar, 1055 pages.

Articles

21. MIKOL Alain, 2006, l'exercice du commissariat aux comptes en France, le grand tourant des années 2001-2005, *Revue du financier*, pages 25, 26 et 27.

Webographie

22. IFAC, page consulté le 12 juin 2014, www.ifac.org/sites/default/files/.../TRADUCTION_ISA_GUIDE.pdf
23. IFAC, page consulté le 12 juin 2014, <http://www.ifac.org/sites/default/files/downloads/a010-2010-iaasb-handbook-isa-220.pdf>
24. IFAC, page consulté le 12 juin 2014, <http://www.ifac.org/sites/default/files/downloads/a011-2010-iaasb-handbook-isa-230.pdf>

25. IFAC, page consulté le 12 juin 2014,
<http://www.ifac.org/sites/default/files/downloads/a016-2010-iaasb-handbook-isa-300.pdf>
26. IFAC, page consulté le 12 juin 2014,
<http://www.ifac.org/sites/default/files/downloads/a017-2010-iaasb-handbook-isa-315.pdf>
27. IFAC, page consulté le 12 juin 2014,
<http://www.ifac.org/sites/default/files/downloads/a019-2010-iaasb-handbook-isa-330.pdf>
28. IFAC, *norme ISQ1*, page consulté le 12 juin 2014, <http://fidef.org/wp-content/uploads/2013/06/Norme-internationale-de-contr%C3%B4le-qualit%C3%A9.pdf>
29. ORDRE DES EXPERTS COMPTABLES, Page consulté le 10 juin 2014,
<http://www.experts-comptables.fr/csoec/Focus-bases-documentaires/Comites-d-entreprise-missions-legales-pour-l-expert-comptable/dossier-de-travail-CE>.