



CESAG 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 7
(2012-2014)

Mémoire de fin d'études

THEME

UTILISATION DES TECHNIQUES D'AUDIT
ASSISTEES PAR ORDINATEUR (TAAO) AU COURS
D'UNE MISSION D'AUDIT LEGAL : CAS DU
CABINET D'AUDIT DELOITTE GABON

Présenté par :

MAMBILA Herman G.L

Dirigé par :

Monsieur SAMBA NDIAYE

Docteur en Informatique

Avril 2014

DEDICACES

Ce mémoire est dédié à mes parents et à toutes celles et ceux qui m'ont soutenu durant tout mon parcours universitaire.

CESAG - BIBLIOTHEQUE

REMERCIEMENTS

La réalisation de ce mémoire a été possible grâce au concours de plusieurs personnes à qui je voudrais témoigner toute ma reconnaissance. Mes remerciements vont principalement à :

- M. SAMBA NDIAYE, mon directeur de mémoire pour sa patience, sa disponibilité et surtout ses judicieux conseils, qui ont contribué à alimenter ma réflexion.
- Ma tante SERAPHINE MAMBILA pour son appui et ses conseils inestimables tout au long de ma formation. Qu'elle trouve ici l'expression de ma profonde gratitude.
- L'ensemble du personnel du cabinet DELOITTE Gabon, en particulier le département expertise comptable pour leur encadrement, leurs conseils, leur enthousiasme et leur générosité;
- Tout le corps administratif et professoral du Centre Africain d'Etudes Supérieures en Gestion (CESAG) pour la contribution apportée à ma formation ;
- Mes Sœurs à Dakar, Libreville et Brazzaville pour leur attention quotidienne à mon égard ;
- Je tiens enfin à remercier tous mes collègues de promotion avec lesquels j'ai passé deux excellentes années.

LISTE DES SIGLES ET ABBREVIATIONS

ACL	: Audit Command Language
AICPA	: American Institute of CPAs
AS/2	: AuditSystem 2
AUDSCG	: Acte Uniforme sur les sociétés commerciales et le GIE
CAAT'S	: Computer Audit Assisted Techniques
CAATT's	: Computer Audit Assisted Tools and Techniques
CAC	: Commissaire Aux Comptes
CISA	: Certified Information Systems Auditor
CNCC	: Compagnie Nationale des Commissaires aux Comptes
ERP	: Enterprise Resource Planning
GTAG	: Global Technology Audit Guide
IAASB	: International Auditing and Assurance Standards Board
IDEA	: Interactive Data Extraction & Analysis
IFAC	: International Federation of Accountants
IIA	: Institute of Internal Auditors
ISA	: International Standard on Auditing
ISACA	: Information Systems Audit and Control Association
LSF	: Loi sur la Sécurité Financière
NEP	: Normes d'Exercices Professionnels
NTIC	: Nouvelles Technologies de l'Information et de la Communication
OEC	: Ordre des Experts Comptables
PGI	: Progiciel de Gestion Intégré
SAS	: Smart Audit Support
SOX	: Sarbane Oxley Act
TAAO	: Techniques d'audit assistées par ordinateur

LISTE DES TABLEAUX ET FIGURES

LISTE DES TABLEAUX

Tableau 1 : Exemples de TAAO	44
Tableau 2: Procédures à mettre en œuvre	47
Tableau 3 : Démarche d'étude	55
Tableau 4 : Classification des techniques d'audit assistées par ordinateur répertoriées	92

LISTE DES FIGURES

Figure 1 : Démarche d'investigation avec les TAAO.....	38
Figure 2 : Méthodologie d'audit au sein d'un environnement informatisé.....	42
Figure 3 : Mise en œuvre des tests	47
Figure 4 : Modèle d'analyse retenu	52
Figure 5: Fichier MUS	75
Figure 6: Calcul automatisé des seuils d'audit	76
Figure 7 : Formatage de données clients	78
Figure 8 : Test de rapprochement Balance Générale et Fichier des immobilisations	81
Figure 9 : Test sur les mouvements d'immobilisations financières	82
Figure 10 : Test sur les charges immobilisées.....	82
Figure 11 : Test sur les immobilisations en cours	83
Figure 12 : Test sur les rapprochements bancaires	85
Figure 13 : Test sur les mouvements de capitaux propres	86
Figure 14 : Test sur la séparation des exercices en matière de vente et d'avoir	87

LISTE DES ANNEXES

ANNEXE 1 : Test de Mouvement des Immobilisation.....	103
ANNEXE 2 : Test de confirmation et rapprochement bancaire	104

2.1.3.2.	Notion d'audit continu ou permanent et de contrôle continu	28
2.1.4.	Les nouvelles réglementations et normes relatives aux TAAO	28
2.1.4.1.	Au niveau des pouvoirs publics.....	29
2.1.4.2.	Au niveau des organismes professionnels	29
2.2.	Présentation des différentes techniques d'audit assistées par ordinateur	30
2.2.1.	Les outils d'amélioration de la productivité.....	31
2.2.1.1.	Les outils de planification et suivi du plan d'audit.....	32
2.2.1.2.	Les Outils de restitution et de formalisation des travaux	33
2.2.1.3.	Les outils de communication et de transfert de données	33
2.2.1.4.	Les outils de gestion des ressources	33
2.2.1.5.	Les Outils de gestion documentaire.....	34
2.2.2.	Les techniques et outils utilisés dans le cadre de la mise en œuvre des procédures d'audit.....	35
2.2.2.1.	Les Techniques et outils d'extraction de données	36
2.2.2.2.	Les Techniques et outils d'analyse de données	36
2.2.2.3.	Les Techniques et outils de détection d'anomalies et de fraudes.....	37
2.2.2.4.	Les Techniques et outils d'échantillonnage.....	39
2.2.2.5.	Les Techniques et outils d'évaluation du contrôle interne	39
2.3.	Mise en œuvre des Techniques d'audit assistées par ordinateur	41
2.3.1.	Les différentes Etapes de la mise en œuvre des techniques d'audit assistées par ordinateur	43
2.3.1.1.	Récupération des fichiers informatique ou phase d'extraction.....	44
2.3.1.2.	Validation des fichiers ou vérification de la fiabilité des données	45
2.3.1.3.	Réalisation des tests.....	45
2.3.1.4.	Analyse et Synthèse.....	46
2.3.2.	Exemple de mise en œuvre des TAAO	46
CHAPITRE 3- METHODOLOGIE DE L'ETUDE.....		49
3.1.	Modèle d'analyse.....	49
3.1.1.	Analyse du degré d'acceptation ou d'adoption des technologies.....	50
3.1.2.	Identification et Intégration des TAAO au sein de la démarche de CAC	51
3.1.3.	Présentation et analyse des résultats de l'étude.....	51
3.2.	Techniques de collecte de données.....	53
3.2.1.	Entretiens avec les managers et agents.....	53
3.2.2.	Observation participante	53

3.2.3.	Analyse documentaire	53
3.2.4.	Jeux d'essai	54
DEUXIEME PARTIE : INTEGRATION DES TAAO AU SEIN DU PROCESSUS D'AUDIT LEGAL DU CABINET DELOITTE GABON		
		58
CHAPITRE 4. PRESENTATION DU CABINET DELOITTE GABON.....		
		60
4.1.	Historique et structuration du cabinet DELOITTE Gabon.....	60
4.1.1.	Le réseau DELOITTE dans le monde	60
4.1.2.	DELOITTE Gabon	61
4.1.3.	Structuration du Cabinet.....	61
4.1.3.1.	Audit	62
4.1.3.2.	Financial Advisory	62
4.1.3.3.	Consulting et risk services.....	63
4.1.3.4.	Expertise comptable	63
4.1.3.5.	Conseil Juridique et Fiscal.....	64
4.2.	Analyse du degré d'acceptation ou d'adoption des technologies.....	64
4.2.1.	Profil des auditeurs	64
4.2.2.	Contraintes du marché : le type de clientèle	65
4.2.3.	Ressources informatiques (matériel et logicielles).....	66
4.2.3.1.	Matériels utilisés par chaque auditeur pour les missions de certification	66
4.2.3.2.	Logiciels utilisés pour la réalisation des missions de certification.....	66
4.2.4.	Entretien avec les managers et collaborateurs sur l'usage des TAAO.....	67
CHAPITRE 5. IDENTIFICATION DES TAAO UTILISEES LORS DES MISSIONS D'AUDIT LEGAL A DELOITTE GABON.....		
		69
5.1.	Intégration des TAAO au sein de la démarche d'audit	69
5.2.	Description et schéma d'application des TAAO utilisées	69
5.2.1.	L'usage du progiciel d'audit : AS/2	70
5.2.1.1.	Document Manager ou gestionnaire de ressources	71
5.2.1.2.	Smart Audit Support (SAS).....	72
5.2.1.3.	Workpaper Preparation.....	72
5.2.1.4.	Trial Balance.....	73
5.2.2.	Le sondage à l'aide de l'ordinateur	73
5.2.3.	Calcul automatisé des différents seuils d'audit	75
5.2.4.	Le formatage de données client.....	77
5.2.4.1.	Formatage sous EXCEL	77

5.2.4.2. Formatage sous AS/2.....	77
5.2.5. L'usage des feuilles de Test préprogrammés pour la validation des comptes ...	79
5.2.5.1. Cycle Immobilisation	80
5.2.5.2. Cycle trésorerie.....	84
5.2.5.3. Cycle capitaux propres	85
5.2.5.4. Cycle client	86
5.2.6. L'utilisation des outils d'amélioration de la productivité	88
CHAPITRE 6- ANALYSE DES RESULTATS DE L'ETUDE ET RECOMMANDATIONS	89
6.1. Présentation et analyse des résultats de l'étude	89
6.1.1. Degré d'acceptation des TAAO	89
6.1.2. Les TAAO utilisés au sein du cabinet.....	90
6.1.3. Analyse des résultats	94
6.2. Apports des TAAO dans le processus d'audit légal au sein du cabinet	94
6.2.1. Gains de productivité des auditeurs :	95
6.2.2. Meilleur suivi et gestion des missions d'audit légal	95
6.2.3. Renforcement de l'image du cabinet sur le marché	96
6.2.4. Gains de temps dans la réalisation des missions d'audit légal.....	96
6.3. Contraintes inhérentes à l'utilisation des TAAO et Recommandations	96
6.3.1. Contraintes inhérentes à l'usage des TAAO	97
6.3.1.1. Capacités des outils matériels et logiciels	97
6.3.1.2. Compétences des auditeurs en charge des missions.....	97
6.3.1.3. Utilisation d'outils spécialisés	98
6.3.2. Recommandations	98
6.3.2.1. La sensibilisation des auditeurs sur l'usage de ces nouvelles techniques et outils	98
6.3.2.2. La formation des agents à l'utilisation avancée des TAAO à leur disposition... ..	99
6.3.2.3. L'acquisition d'outils spécialisés permettant la mise en œuvre des techniques d'analyse de données.....	99
CONCLUSION GENERALE	100
ANNEXES	102
BIBLIOGRAPHIE	105

INTRODUCTION GENERALE

Instituée, dans sa forme actuelle, il y a près de deux siècles au moment de la naissance des grandes sociétés anonymes, la pratique du commissariat aux comptes encore appelé audit légal a profondément évolué. Ce, aussi bien dans les techniques, méthodes et outils utilisés que dans l'approche méthodologique choisie. En effet, chargé de certifier la régularité et la sincérité des comptes des entreprises de façon à rétablir l'équilibre informationnel entre associés et dirigeants, le commissaire aux comptes est, à ce titre, amené à analyser le processus de collecte, de traitement et de production de l'information financière au sein des entreprises. Autrement dit, il s'agit d'examiner tout le dispositif qui sous-tend ou concourt à l'élaboration des états financiers.

Et comme les pratiques au sein des entreprises et autres organisations en général évoluent au gré des innovations, de la stratégie de développement envisagé, du climat des affaires bref des modifications sans fin de leur environnement tant économique, social, sociétal, technologique que juridique ou réglementaire, le commissaire aux comptes se doit de s'y adapter autrement dit de se doter de moyens lui permettant de réaliser sa mission de manière efficace et efficiente. Ainsi, est-il passé d'une vérification plus ou moins exhaustive des enregistrements comptables jusqu'aux années trente (30), à une approche plus structurée, moderne et analytique dite approche par les risques, reposant sur la théorie statistique de la décision. Aujourd'hui la profession fait face à de nouveaux défis : d'un côté l'informatisation croissante des entreprises et de l'autre le renforcement du cadre réglementaire de la profession de commissaire aux comptes.

Tout d'abord l'avènement de l'outil informatique et plus généralement des nouvelles technologies de l'information et de la communication (NTIC) a eu un impact considérable sur le traitement de l'information financière au sein des entreprises. En effet l'informatisation des fonctions de l'entreprise, commencée il ya plus d'une vingtaine d'année, est aujourd'hui bien avancée. Les gains de productivité générés par l'automatisation d'un grand nombre de processus ont poussé la quasi-totalité des entreprises à se doter de ces nouveaux outils. Ainsi les fonctions supports telles la comptabilité, la finance ont été parmi les premières à être informatisées. Les dernières tendances étant les réseaux d'entreprises, le Business Intelligence, le Cloud Computing, l'implantation de progiciel de gestions intégrées (PGI) ou entreprise ressource planning (ERP) qui permet de gérer l'ensemble des fonctions de l'entreprise à travers une uniformisation de la base de données. Tous ces changements, présents à des degrés divers dans les entreprises, viennent complexifier toujours un peu plus le

système d'information. Remettant ainsi en question les techniques de contrôle du commissaire aux comptes (CAC).

Enfin, ces dernières années ont été marquées par un renforcement, voire un durcissement du cadre réglementaire du CAC. Et pour cause, les nombreux scandales financiers qui ont secoué le monde des affaires et dont les plus célèbres sont certainement AHOLD aux Pays Bas, PARMALAT en Italie, WORLDCOM et surtout ENRON aux USA. Ce dernier qui s'est soldé par la faillite retentissante du leader mondial de l'énergie, a dévoilé la collusion entre les dirigeants de l'entreprise et le CAC à savoir le cabinet ARTHUR ANDERSEN. La réponse des pouvoirs publics ne s'est pas faite attendre et s'est traduite notamment par un encadrement plus strict du travail des auditeurs. D'où l'adoption de la Sarbane Oxley Act (SOX) aux Etats Unis, de la loi sur la sécurité financière (LSF) en France et de diverses réglementations similaires partout ailleurs. Du coup, le commissaire aux comptes se retrouve dans une posture où l'on exige de lui toujours plus de responsabilité, plus d'indépendance, plus de qualité dans ses travaux bref toujours plus de certitude quant à la véracité des informations contenues dans les états financiers des entreprises de toute taille et de tout secteur d'activité.

Allier efficacité et efficience dans la réalisation de la mission de certification au respect des contraintes tant réglementaires qu'économique (délai d'exécution, coût de la prestation), tel est le défi auquel sont désormais confrontés tous les cabinets d'audit. Et le cabinet DELOITTE GABON ne fait pas exception. Membre d'un des plus grands réseaux mondiaux de cabinet d'audit et implanté au Gabon depuis près d'une quinzaine d'année, où il assure régulièrement des missions de commissariat aux comptes auprès de grandes entreprises locales et internationales, DELOITTE GABON doit s'adapter à cette nouvelle donne pour continuer à satisfaire ses clients et faire face à un marché plus concurrentiel. Parmi les différentes solutions possibles (réduction des travaux et des durées de contrôles, contrôle permanent des entreprises ...), l'une s'est naturellement frayée un chemin au sein de la profession. Il s'agit de l'usage des techniques d'audit assistées par ordinateur en sigle TAAO.

Loin de l'éditeur de texte classique permettant de rédiger les rapports, ce terme regroupe tout un arsenal d'outils informatiques tels les outils d'extraction de donnée, d'échantillonnage, de recoupement d'information, etc. Cependant l'usage de ces outils spécialisés, plus ou moins complexe et venu du monde de l'informatique ne s'avère pas toujours aisée à mettre en œuvre

dans une démarche d'audit légal. De surcroît la grande variété de ceux-ci constitue à ce jour un frein à l'élaboration de normes ou règles générales relatives à leur usage dans une démarche de certification des comptes. Le résultat en est une méconnaissance et un désintéressement des cabinets d'audit à l'égard de ces outils alors même qu'ils sont recommandés par des organismes de renom tels l'IIA.

Dès lors on peut se poser la question de savoir comment intégrer ces techniques et outils au sein du processus d'audit légal. Cette interrogation suscite bien d'autres notamment :

- quels en sont les apports ou la valeur ajoutée sur la mission d'audit légal ?
- Peut-ont réellement concilier l'usage de ces outils aux techniques classiques du CAC ?
- quels sont les contraintes liées à leur utilisation et comment y faire face ?
- quelle démarche adopter pour un meilleur usage de ces outils ?

Ce sont toutes ces questions mais aussi tout l'engouement que suscite cette nouvelle tendance qui justifie le choix de notre thème : « Utilisation des techniques d'audit assistées par ordinateur au cours d'une mission d'audit légal : cas du cabinet DELOITTE Gabon ».

L'objectif principal de cette étude sera de rendre compte de l'intégration et de l'utilisation de ces techniques et outils au sein du processus d'audit légal dans le cabinet DELOITTE GABON. Ce qui nous conduira tout naturellement vers les objectifs spécifiques suivant :

- identifier et décrire les techniques et outils dont il est question ;
- analyser la mise en œuvre de ces derniers au cours d'une mission d'audit légal ;
- faire ressortir l'apport de ces techniques pour le CAC ;
- présenter les contraintes inhérentes à l'usage de ces techniques et outils ;
- Faire des recommandations quant à une meilleure intégration de ces techniques au sein du processus d'audit.

L'étude que nous menons présente un intérêt certain pour plusieurs acteurs dont :

- le cabinet DELOITTE Gabon :

Elle lui permettra non seulement de disposer d'informations relatives à son utilisation de ces techniques et outils mais encore d'améliorer cet usage à travers les résultats et recommandations.

- nous même :

Ce sera l'occasion pour nous de mettre en pratique nos connaissances théoriques mais aussi d'anticiper sur un domaine qui représente l'avenir de la profession.

- la profession de l'audit sur le continent Africain :

Même si en Afrique les entreprises ne sont pas généralement ultra-informatisées, cela ne saurait tarder du fait de la mondialisation et de l'uniformisation des systèmes de gestion des grands groupes internationaux qui s'implantent de plus en plus sur ce continent. Les auditeurs seront par conséquent amenés à mettre en œuvre ces outils et techniques bien plus souvent. Il s'agit pour nous de les sensibiliser à l'usage de ces outils.

Les étudiants et chercheurs en sciences de gestion Il s'agit pour nous de mettre à leur disposition quelques éléments de réponse dans un domaine où il n'existe pas de documentation abondante en langue française.

Pour ce faire cette étude s'articule autour de deux parties. La première, théorique, nous permettra tout d'abord de présenter la démarche classique du CAC puis celle intégrant les TAAO avant de terminer par la présentation de la méthodologie adoptée.

La seconde partie, plus pratique, sera pour nous l'occasion de présenter, dans un premier temps, l'environnement de l'étude à savoir le cabinet Deloitte Gabon, et dans un second temps d'appréhender la mise en œuvre des TAAO au sein de ce cabinet. Bien entendu, cette étude sera close par l'analyse des résultats de l'étude et l'émission de recommandations à l'endroit du cabinet Deloitte Gabon.

**PREMIERE PARTIE : LE PROCESSUS
D'AUDIT LEGAL : TECHNIQUES ET
OUTILS**

Les documents financiers sur lesquels se basent les dirigeants pour définir les orientations de leurs sociétés sont-ils pertinents et suffisamment fiables ? Les informations publiées par l'entreprise et destinées aux tiers avec lesquels elle entretient des relations financières ou commerciales sont-elles sincères ?

C'est dans le but d'alléger le poids de ces interrogations et de ces incertitudes que s'est développée une pratique progressivement reconnue et même rendue obligatoire : l'audit légal ou commissariat aux comptes. Cette profession, très réglementé par les pouvoirs publics et les organismes professionnels tant pour ce qui est du référentiel à appliquer que des normes et diligences à respecter, est confrontée à un problème majeur, celui du processus continu d'informatisation des entreprises. En effet les techniques et outils utilisés jusque là par le CAC semblent désormais être insuffisants du fait entre autres du volume important de données à manipuler, de la numérisation des informations et de l'enchevêtrement de la comptabilité générale au reste du système d'information de l'entreprise. C'est en réponse à ce défi, qu'est apparue depuis quelques années la notion de technique d'audit assistée par ordinateur. Ces techniques ont, d'après certains spécialistes apportés un second souffle à la profession de commissaire aux comptes.

Mais concrètement, qui est donc ce commissaire aux comptes ? Quelle est sa démarche d'évaluation ? Qu'en est-il de ces techniques jugées insuffisantes aujourd'hui ? Et ces techniques d'audit assistées par ordinateur, quelles sont-elles ? Comment son-elles mises en œuvre par le CAC ? Et par-dessus tout quel en est l'apport sur sa mission?

C'est à toutes ces questions que nous nous proposons de répondre dans cette première partie.

CHAPITRE 1- LES TECHNIQUES ET OUTILS CLASSIQUES DU COMMISSAIRE AUX COMPTES

La théorie des parties prenantes énoncées par Roman E. FREEMAN en 1984 et celle de l'agence (JENSEN& al, 1976 : 378) affirment en substance que les dirigeants d'entreprises possèdent un avantage à l'égard des associés, celui de disposer d'une meilleure connaissance de la situation financière de l'entreprise. Cela est d'autant plus plausible qu'ils sont les seuls à avoir un accès réel à l'activité de l'entreprise. Ce qui leur confère un avantage informationnel important.

En vue de réduire cette asymétrie d'informations il est demandé aux entreprises d'établir chaque année les états financiers censés donner une image synthétique de l'entreprise. Ceux-ci devant servir aux différents acteurs dans une optique d'évaluation, de prise de décision ou de diagnostic (RAFFEGEAU& al, 1993).

Toutefois l'établissement et la diffusion des états financiers par la direction posent un problème de fiabilité puisqu'il s'agit justement de contrôler la gestion de ces derniers. La latitude dont-ils disposent laisse donc planer un doute quant à la sincérité de l'information qu'ils diffusent.

Ce qui explique l'apparition de vérificateurs externes et indépendants dénommés commissaires aux comptes ou auditeurs légaux. Puisqu'ils exercent une mission d'intérêt général, les pouvoirs publics ont tenu à l'encadrer par un arsenal réglementaire et normatif conséquent.

L'objet du présent chapitre est de donner une compréhension générale de la mission du commissaire aux comptes, d'en saisir la démarche d'évaluation ainsi que les techniques d'audit traditionnels utilisées par celui-ci. D'où les différentes sections :

- notions essentielles sur le commissariat aux comptes ;
- méthodologie générale, techniques et outils traditionnels du CAC.

1.1. Notion essentielle sur l'audit légal ou commissariat aux comptes

L'audit est un concept assez large et qui a fait l'objet d'un grand nombre de définitions dans le monde de la finance. Selon les publications des diverses organisations professionnelles, on peut retenir :

Selon KROLL & al (2010 :171) : « l'audit légal est une activité régie par la loi et exercée dans le cadre du commissariat aux comptes. Elle vise à émettre une opinion sur la sincérité des états financiers d'une entreprise et à valider la pertinence et la qualité de l'information financière ».

Au plan international, dans les normes de International Federation of Accountants (IFAC) : « L'audit (financier) 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 défini. » (IFAC, 2009).

Par ailleurs une définition largement admise dans le système anglo-saxon en général et aux Etats-Unis en particulier, considère l'audit comme étant le processus par lequel une personne compétente et indépendante cumule et évalue les sources de l'information quantifiable, se référant à une entité économique, afin de pouvoir déterminer la correspondance avec des critères établis et d'en faire un rapport. Aussi, lorsque les pouvoirs publics font de ce processus une obligation légale et que l'information quantifiable est relative à la situation financière des entités économiques, on parle alors d'audit légal ou de commissariat aux comptes. L'audit légal procède donc naturellement d'une volonté de fiabiliser les informations de nature financière fournies par les entités économiques. Par conséquent le commissaire aux comptes est cette personne qui exerce à titre libéral une profession réglementée et dont le rôle est de contrôler la régularité des écritures comptables des sociétés et la véracité de leurs constatations au regard des documents qui les justifient.

1.1.1. Objectif de l'audit légal

L'objectif attendu du processus d'audit est la certification des comptes annuels de l'entreprise autrement dit la reconnaissance que ces comptes reflètent la situation financière réelle de l'entreprise. En effet, l'Acte Uniforme relatif au droit des Sociétés Commerciales et du groupement d'intérêt économique (AUDSCG) dispose en son article 710 : « Le commissaire

aux comptes certifie que les états financiers de synthèse sont réguliers et sincères et donnent une image fidèle du résultat des opérations de l'exercice écoulé ainsi que de la situation financière et du patrimoine de la société à la fin de cet exercice ». La régularité étant entendue comme la conformité des comptes à la réglementation et aux principes comptables généralement admis. La sincérité étant l'application de bonne foi des règles et des procédures comptables en fonction de la connaissance que les responsables des comptes (les dirigeants) ont de la réalité. Et enfin le respect de l'image fidèle consistant à choisir parmi les méthodes de présentation ou de calcul envisageables, celles qui sont les mieux adaptées à la réalité de l'entreprise et à même de fournir les informations nécessaires à leur compréhension.

Ces objectifs sont à peu de choses près ceux assignés à l'audit légal dans tous les pays. Ainsi aux Etats Unis, « l'objectif de l'examen des états financiers par l'auditeur pour la formulation d'une opinion sur l'image qu'ils donnent de la situation financière eu égard aux principes comptables généralement admis » (AICPA, 1972).

1.1.2. Caractéristiques de la mission de commissariat aux comptes

L'analyse faite des différentes définitions de l'audit financier, permet à Mercier & al (2002 : 36) de faire ressortir cinq caractéristiques majeures relatives au contenu de l'audit financier à savoir : l'indépendance de l'auditeur, le référentiel de travail, l'expression d'une opinion, la validation des comptes, la délivrance d'une assurance positive.

S'il est vrai que le commissariat aux comptes ne constitue, dans une certaine mesure, que la forme légale de l'audit financier, il sied cependant de rappeler que ce caractère « légal » lui confère d'autres spécificités. Aussi les caractéristiques énoncées par Mercier & al sont insuffisantes pour décrire précisément la mission de commissaire aux comptes. N'ayant pas la prétention de cerner totalement cette dernière, nous nous attachons néanmoins à lister, ci-dessous, les caractéristiques qui nous paraissent être fondamentales :

- indépendance ;
- compétence et moralité ;
- la permanence de leur mission ;
- un pouvoir d'investigation très large ;
- non immixtion dans la gestion ;

- une intervention personnelle assujettie à responsabilité ;
- la validation des comptes.

1.1.3. Le CAC : une profession très encadrée

Profession éminemment importante pour un le bon fonctionnement des entreprises, le CAC fait l'objet d'un encadrement strict aussi bien d point de vue réglementaire que normatif.

1.1.3.1. Cadre réglementaire

Le contenu de la mission du CAC est prévu par la loi et les règlements. Il est commun à tous les organismes qu'il contrôle. Ainsi, le CAC exprime une opinion sur la régularité et la sincérité des comptes annuels de l'entité, procède à des vérifications dites spécifiques prévues par la loi et visant essentiellement à s'assurer de la sincérité et de la concordance avec les comptes annuels des informations financières communiquées, participe activement à la prévention des difficultés (financières) de l'entité contrôlée dans le cadre d'une procédure d'alerte dont les conditions d'exercice sont prévues par la loi (LEJEUNE, 2007). Il procède s'il y a lieu à la révélation au Procureur de la République des faits délictueux liés à sa mission et dont il a eu connaissance (art 716 de l'AUDSCG). Il peut être amené à émettre des attestations spécifiques d'information financière en lien direct avec le champ d'intervention de sa mission.

Etant entendu que le commissaire aux comptes accomplit une mission d'intérêt public, les pouvoirs publics ont mis en place tout un arsenal juridique afin d'encadrer l'exercice et le développement de la profession. L'AUDSCG consacre d'ailleurs pas moins de cinq (5) chapitres à la description des obligations et droits relatifs à ce dernier. Les dispositions réglementaires fixent des exigences spécifiques aux commissaires aux comptes concernant leur nomination, la cessation de leurs fonctions, leurs interventions et certaines modalités de communication leur incombant.

1.1.3.2. Cadre normatif

Le CAC est tenu d'exercer sa mission dans le strict respect des normes d'audit de l'espace dans lequel il évolue. En général ces normes procèdent ou tout au moins sont en adéquation

avec les normes internationales d'audit (ISA) édictées par l'International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB), organe de l'IFAC chargé de la normalisation en matière d'audit sur le plan mondial. C'est le cas des normes d'exercices professionnel (NEP) en France. Les normes internationales se présentent sous la forme d'un grand ensemble de règles divisé en 3 parties :

- les normes de comportement ;
- les normes de travail ;
- les normes de rapports.

A ces parties s'ajoutent un code déontologique ainsi que des modalités d'application.

1.1.4. Le CAC, acteur majeur de l'économie

Le commissariat aux comptes est avant tout affaire de confiance. En garantissant la fiabilité et la sincérité des états financiers des entités qu'ils contrôlent, les commissaires aux comptes donnent de la confiance dans les relations marchandes ou non marchandes, et par là même, dans toute l'économie et la société en général (RENARD, 2010).

Par sa portée, la mission de l'auditeur légal dépasse largement la simple prestation fournie à l'entreprise ou à l'entité qu'il contrôle. Pour FOURNY (2006 :13) « la finalité d'une mission de CAC est de contribuer à la fiabilité de l'information financière et, par la même, de concourir à la sécurité de la vie économique et sociale ». Sa mission est utile à l'ensemble des parties prenantes de l'entreprise et à la société dans sa totalité. Déjà essentielle en période de croissance, elle devient capitale en temps de crise. L'exigence de transparence, indispensable au bon fonctionnement des échanges et à la confiance, s'accroît lorsque les conditions économiques se détériorent et que leurs répercussions entraînent des dérèglements sociétaux. Elle se manifeste aussi, de manière aiguë, du fait de la complexité croissante des outils financiers dans une économie mondialisée. Dans ces contextes, facteurs de défiance, il revient au commissaire aux comptes de rassurer, en contribuant à garantir à tous les acteurs, la fiabilité ou encore la neutralité de l'information publiée par les entreprises.

1.2. Méthodologie générale du commissariat aux comptes

Selon LEJEUNE & al (2007 : 171) quelles que soient les entités contrôlées, les missions du commissaire aux comptes s'articulent autour de trois rôles fondamentaux :

Celui de contrôler la régularité, la sincérité et l'image fidèle des comptes annuels autrement dit de certifier les états financiers.

Celui de surveiller la pérennité de l'entité dans laquelle il exerce sa mission en ayant l'obligation éventuelle de déclencher la procédure d'alerte.

Celui de révéler au procureur de la République les faits délictueux significatifs et délibérés dont il a connaissance à l'occasion de sa mission.

Contrairement à une idée répandue, le rôle du commissaire aux comptes ne se limite pas à l'examen de la comptabilité. Son intervention touche tous les domaines contribuant à l'obtention des documents financiers, dès l'origine des transactions. Par conséquent le commissaire aux comptes est amené à prendre connaissance et évaluer dans un très court délai de temps une masse d'informations très importante et très diversifiée. L'ampleur et la complexité de cette masse d'informations et l'étroitesse du temps alloué imposent par conséquent au professionnel prudent et averti l'adoption d'une démarche rationnelle devant lui permettre la collecte d'un maximum d'éléments de preuves nécessaires à la formulation de son opinion (BARBIERI, 1996). Ainsi, les CAC ne travaillent pas au hasard ou au gré de leur inspiration. Ils respectent une méthodologie qui comprend des étapes de travail et des techniques à mettre en œuvre lors de chacune d'elles. Ces dernières sont nombreuses et nous ne saurions les présenter de façon exhaustive. Nous analyserons donc celles qui nous paraissent les plus couramment utilisées.

1.2.1. La phase préliminaire ou diligences d'entrée en fonction

Description de la phase

Cette phase est relative à l'acceptation de la mission, à la prise de connaissance générale de l'entreprise et la planification des travaux. En effet, avant d'intervenir auprès d'une société, le commissaire aux comptes doit s'interroger sur l'acceptation ou non de la mission qui lui est proposée. Il cherche à collecter un maximum d'informations pour juger si cette mission est

réalisable, pour quels délais et pour quel budget. De plus la norme ISA 315 relative à la connaissance des activités de l'entreprise affirme que l'auditeur doit avoir une connaissance suffisante de l'entité et de son secteur d'activité afin d'identifier et de comprendre les événements, opérations et pratiques de celle-ci, qui, sur la base de son jugement, peuvent avoir une incidence significative sur les comptes, sur son audit ou sur l'opinion exprimée dans son rapport. Cette approche lui permet d'identifier les risques pouvant avoir une incidence significative sur les comptes et conditionne ainsi la programmation initiale des contrôles et la planification ultérieure de la mission (PORTER & al, 208 :608).

Techniques d'audit utilisées

- les entretiens ;
- l'analyse de la documentation interne et externe ;
- la visite des locaux ;
- l'examen analytique, etc.

1.2.2. L'appréciation du contrôle interne (Evaluation du contrôle interne)

Description de la phase

Le contrôle interne peut être considéré 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 règlements en vigueur ». (IIA, 2002)

A partir des orientations données par le programme général de travail ou plan de mission, le commissaire aux comptes effectue une étude et une évaluation des systèmes qu'il a jugé significatifs en vue d'identifier, d'une part, les procédures de contrôles internes sur lesquels il souhaite s'appuyer et, d'autre part, les risques d'erreurs dans le traitement des données afin d'en déduire un programme de contrôle des comptes adapté.

Suivant les conclusions tirées de son étude, il pourra décider d'alléger ses contrôles des comptes correspondant à des zones jugées fiables, de renforcer ses contrôles sur des zones jugées défaillantes, voire de refuser de certifier les comptes en cas de lacunes d'une très grande gravité.

Techniques d'audit utilisées

a) Pour la prise de connaissance du système

- les entretiens ;
- examen documentaire (manuel de procédures, dossiers d'audit précédents).

b) Pour la description du système

- Diagramme de circulation ou Flowchart

Le diagramme de circulation, ou flowchart, permet de représenter la circulation des documents entre les différentes fonctions et centres de responsabilité, d'indiquer leur origine et leur destination et donc de donner une vision complète du cheminement des informations et de leurs supports.

- La narration

RENARD (2010 : 354) distingue deux sortes de narration, lesquelles ont en commun de ne nécessiter aucune préparation et de n'exiger la connaissance d'aucune technique : La narration par l'audité dans laquelle l'auditeur est passif, il se contente d'écouter et de noter le récit de son interlocuteur. La narration par l'auditeur où l'auditeur se limite à « raconter » le phénomène ou le résultat ou le processus constaté à partir d'observations physiques, de constats, de conclusions de tests, etc.

- Le chemin ou piste d'audit

La piste d'audit ou chemin d'audit est une méthode de test s'appuyant sur un document final ou sur le résultat d'une opération, et permettant de remonter à la source en passant par toutes les phases intermédiaires. Cette piste permet de retracer un document, une action en partant du point d'arrivée et en remontant à la source (RENARD, 2004 ; 358).

- L'organigramme fonctionnel

Conçu par le CAC à partir d'informations recueillies par observations, interviews, narrations, l'organigramme fonctionnel, à l'opposé de l'organigramme hiérarchique, décrit les liens fonctionnels entre les diverses fonctions de l'entreprise. L'organigramme fonctionnel permet une première approche du problème de la séparation des tâches, question importante que l'auditeur se pose au moment de l'appréciation du contrôle interne.

c) Pour la vérification de l'existence du système

- Test de conformité

Le test de conformité réalisé par le CAC a pour objectif de confirmer que le descriptif représente bien la procédure telle qu'elle est prévue par l'entreprise. Il consiste à mettre en œuvre des tests de cheminement permettant de dérouler une procédure complète à partir de quelques opérations sélectionnées, de réaliser des tests spécifiques sur des procédures particulières paraissant peu claires, d'opérer en présence des acteurs intéressés la restitution de la description, en vue de recueillir leurs commentaires.

d) Pour l'évaluation du risque lié à la conception du système

- Le questionnaire de contrôle interne

Les questionnaires servent d'étalon à l'auditeur. Il a pour objectif, d'après ROUFF (2001, 15), de guider l'auditeur dans son travail d'analyse afin de lui permettre en toute objectivité de déceler les dysfonctionnements et d'en discerner les causes réelles. Les questionnaires se présentent habituellement sous deux formes : l'une simplifiée qui ne motive pas d'autres réponses que le oui ou le non, est appelée questionnaire fermé, et l'autre plus complète, qui entraîne nécessairement des observations détaillées, est dénommé questionnaire ouvert.

- Le tableau des forces et faiblesses

Il est aussi appelé tableau d'indentification des risques. Il permet de déceler l'ensemble des forces et faiblesses apparentes ou réelles par rapport aux procédures et règles édictées et aux résultats escomptés. Cette technique garantit une identification spécifique des risques pour

chaque système de l'entreprise. En effet son élaboration se fait en suivant la description du système.

e) Pour la vérification du fonctionnement des procédures

- Examen de l'évidence des contrôles

L'examen de l'évidence du contrôle interne est une technique qui permet de couvrir des échantillons importants et de donner à l'auditeur l'assurance que les procédures sont respectées en permanence. A cet effet l'auditeur réalise des tests de permanence qui consistent à répéter les tests de conformité pour un niveau de sondage acceptable. Il permet de valider les points forts théoriques du contrôle interne.

- Répétition des contrôles

La répétition des contrôles consiste, pour l'auditeur, à refaire le traitement ou le contrôle effectué par le personnel. L'objectif étant de s'assurer qu'aux traitements et vérifications matérialisés par des visas ou des documents est lié un travail réel.

- Observation de l'exécution des procédures

L'observation de l'exécution d'un contrôle est une technique qui permet à l'auditeur de mieux comprendre la façon dont le contrôle est réalisé et de vérifier son exécution correcte (CNCC-IRE-CSOEC, 2012). Ceci lui donne une idée de la façon dont le personnel comprend les procédures et les met en œuvre.

1.2.3. Le contrôle des comptes

Description de la phase

Le contrôle ou examen des comptes consiste à comparer les chiffres des comptes annuels avec divers justificatifs qui vont servir de preuves : actes notariés, factures, bon de commande ou de livraison, relevés bancaires, fiches de paie, etc. Le contrôle direct des comptes revient toujours à justifier un chiffre par une pièce comptable ou par tout autre élément probant. En effet, les normes d'audit stipulent que le commissaire aux comptes doit obtenir tout au long de

sa mission les éléments probants suffisants et appropriés pour fonder l'assurance raisonnable lui permettant de délivrer son opinion.

Pour mener à bien sa mission, le commissaire aux comptes a accès à l'ensemble des documents de l'entreprise. Tous ces contrôles doivent être matérialisés dans des dossiers de travail, afin de justifier l'opinion finale émise. En contrepartie, le commissaire aux comptes est tenu au secret professionnel le plus strict.

Techniques d'audit utilisées

- **Les procédures analytiques**

Ces analyses permettent de découvrir des chiffres anormaux, des chiffres qui s'écartent du bon sens et de la simple logique ou des chiffres dont l'absence est surprenante.

- **Les sondages**

Le sondage est une technique essentielle dans le cadre de la mission d'audit du CAC. Les techniques de sondages permettent à partir d'un échantillon aléatoirement prélevé dans une population de référence, d'extrapoler à la population des observations effectuées sur l'échantillon, avec une certitude spécifiée et une précision désirée (RENARD, 2004 : 323). Il existe plusieurs techniques de sondage mais Le CAC doit veiller à prélever un échantillon représentatif de la population.

- **Les contrôles physiques**

Pour le CAC, un des moyens les plus efficaces pour contrôler l'existence de certaines informations consiste à vérifier leur réalité physique.

- **Les contrôles par recoupement internes**

Les recoupements internes consistent en la vérification de la cohérence de divers documents internes notamment les factures émises, lettres, dossiers et autres documents justificatifs dans le respect des égalités fondamentales par exemple le total du journal général doit être égal au total des mouvements de la balance.

- **Les contrôles par recoupement externes : Les demandes de confirmations des tiers**

La confirmation (ou circularisation) auprès des tiers figure parmi les outils obligatoires, efficaces, rapides et extrêmement probants utilisés par les auditeurs. Elle consiste à demander à un tiers ayant des liens d'affaires avec l'entreprise vérifiée de confirmer directement au CAC des soldes, des opérations ou toute autre information.

1.2.4. Les travaux de fin de mission

Les travaux de fin de mission comprennent en particulier l'examen des événements postérieurs à la clôture, la finalisation des vérifications spécifiques, l'obtention de confirmations auprès des dirigeants (sous forme de lettre d'affirmation), la réponse à certains questionnaires types pré-renseignés tels que le questionnaire de fin de mission, qui permet de s'assurer in fine de la réalisation formelle de l'essentiel des diligences usuelles, et enfin la rédaction de la synthèse générale de la mission aboutissant à la proposition de l'opinion qui sera exprimée dans le rapport.

1.2.5. L'opinion sur les comptes

A l'issue de ses travaux d'audit, de la supervision effectuée sur les dossiers, de l'analyse de l'ensemble des composantes juridiques et financières des comptes annuels, le commissaire aux comptes est amené à rédiger des rapports à destination de l'assemblée générale appelée à rejeter ou non les comptes. D'après OBERT & al (2007 :569), les rapports constituent l'aboutissement des travaux de l'auditeur. Ces rapports expriment l'opinion du commissaire aux comptes sur les comptes annuels mais également ses conclusions sur des vérifications spécifiques prévues par la loi. Sont ainsi mis à disposition de l'assemblée générale statuant sur les comptes de l'exercice écoulé les rapports ci-après :

- le rapport général sur les comptes annuels ;
- le rapport sur les procédures de contrôle interne (uniquement pour les sociétés cotées) ;
- le rapport sur les comptes consolidés (le cas échéant) ;

- le rapport spécial dont l'objet est, entre autres, de relater à l'assemblée générale l'ensemble des conventions réglementées intervenues entre la société et les administrateurs telles que définies par l'acte uniforme.

1.3. Limites inhérentes à l'utilisation de ces techniques d'audit

Les techniques et outils d'audit précitées, bien qu'ayant l'avantage de ne point dépendre de l'informatisation des systèmes de gestion, présentent cependant toutes des limites ou contraintes que le commissaire aux comptes doit prendre en compte dans leur mise en œuvre au cours d'une mission. En voici quelques unes :

- les entretiens, interviews : nécessitent beaucoup de temps et des compétences particulières pour concevoir, conduire et interpréter un entretien ; de plus la pertinence des informations recueillies dépend des connaissances des personnes interrogées et de leur volonté à bien vouloir répondre ;
- les procédés analytiques dépendent de la susceptibilité des données d'être influencées par un trop grand nombre de facteurs. Il peut se produire des compensations qui cachent des variations significatives. Le caractère inhabituel d'une variation dépend de la pertinence de la donnée utilisée pour la comparaison (CNCC, 2010). Il est tout à fait possible que les procédures analytiques ne mettent pas en évidence des variations importantes, sources de problèmes alors qu'en réalité une anomalie significative existe ;
- l'élaboration du diagramme de circulation exige une certaine expérience.
- pour les narrations, la contrainte c'est d'abord la difficulté à retrouver les informations cherchées dans le discours de l'interlocuteur, ce d'autant plus qu'en l'absence de préparation les propos ne suivent pas nécessairement un ordre logique. Ce peut être aussi la difficulté de compréhension si le narrateur use et abuse des sigles, termes techniques et autres locutions abrégées.
- l'utilisation de la piste d'audit implique qu'il existe au sein de l'entreprise auditée une organisation telle que les documents justificatifs soient datés et conservés

chronologiquement (on imagine la complexité dans les chaînes de traitement informatique) ; des règles de sauvegarde informatique soient définies ; les traces informatiques soient utilisables. Ce qui n'est pas toujours le cas ;

- la mise en œuvre des sondages implique la possibilité que le CAC parvienne, compte tenu de l'échantillon sélectionné, à des conclusions différentes de celles qu'il aurait tirées s'il avait effectué le même contrôle sur la population toute entière. Donc le risque que l'échantillon ne soit pas représentatif de la population ;
- l'inconvénient principal de la confirmation directe est que le CAC est dépendant du taux de réponse obtenu (CNCC, 2010). Si ce dernier n'est pas satisfaisant, il faudra qu'il mette en œuvre des procédures alternatives ;
- les contrôles physiques, bien que très efficace comme moyen de contrôle, ne peuvent s'appliquer à tous types d'actifs. Ils concernent principalement les actifs matériels et les stocks ;
- les analyses documentaires consomment beaucoup de temps compte tenu des informations à rechercher et de l'existence au sein de l'entreprise audité d'une documentation pertinente.

Par ailleurs ce qui constituait dans un premier temps un avantage pour ces techniques, à savoir le fait de ne pas dépendre de l'informatisation des systèmes de gestion, devient une limite lorsque l'on considère les conséquences induites par ce nouvel environnement en l'occurrence: La numérisation des informations; le volume important de données à contrôler compte tenu d'un temps de contrôle réduit; la complexité des opérations; etc. C'est là que l'utilisation de nouvelles techniques s'avère particulièrement importante. Il ne s'agit en aucun cas de remplacer celles précitées mais plutôt de les compléter de manière à faciliter l'obtention d'éléments probants par le CAC dans ce nouvel environnement.

En définitive, le commissaire aux comptes a une mission cruciale au sein de l'économie. Dès lors il paraît normal que les pouvoirs publics et les organismes professionnels encadrent de manière stricte cette profession notamment par la mise en place d'un cadre réglementaire et normatif à la mesure de cette mission. Ce chapitre nous a permis de saisir les contours de cette mission. Aussi, après avoir décrit les techniques d'audit classiques utilisées par le commissaire aux comptes puis énoncé les limites de ces dernières face aux évolutions actuelles des systèmes d'information des entreprises, il sied de présenter le nouvel arsenal d'outils à la disposition du commissaire aux comptes pour faire face à ces nouveaux défis. Tel est l'objet du chapitre suivant.

CESAG - BIBLIOTHEQUE

CHAPITRE 2-L'USAGE DES TAAO PAR LE COMMISSAIRE AUX COMPTES

Le traitement de données informatisées n'est plus réservé aux seules entreprises capables d'investir dans des systèmes coûteux. En effet, le développement fulgurant des nouvelles technologies de l'information et de la communication ont rendu accessibles aux petites et moyennes entreprises ces systèmes de traitement. A mesure que l'informatique progresse, le système d'information se complexifie de plus en plus et le volume de données au sein de l'entreprise ne cesse d'augmenter. Or La norme CNCC 2-302 précise qu'un environnement informatique peut avoir une influence sur « la conception et l'exécution de tests de procédures et de contrôles substantifs nécessaires en la circonstance pour atteindre l'objectif de l'audit ». Par conséquent le CAC qui est au cœur du dispositif légal et contractuel de régulation de l'information financière, ne saurait s'affranchir d'un réexamen de ses techniques et outils de contrôle. En effet, les techniques traditionnelles les plus couramment utilisées pour attester la sincérité et la régularité des états financiers souvent effectuées manuellement, se caractérisent par leur complexité et leur déficience mais surtout par le fait que leur mise en œuvre au sein d'un environnement informatique s'avère être insuffisant quant à l'objectif de validation des comptes. Ce aussi bien au niveau de la fiabilité de l'opinion de l'auditeur (du fait du volume conséquent des informations et de la complexité des applications de gestion utilisées par les entreprises) qu'au niveau du budget (temps et coût) consacré.

Parallèlement, la pression du marché de ces deux dernières décennies ainsi que les nouvelles réglementations en matière d'information financières (LSF, SOX notamment), ont conduit les cabinets d'audit à fournir des prestations dans des conditions de compétitivité accrue. Ainsi, leur potentiel de croissance dépend de la façon dont ils construisent et maintiennent un audit de qualité. Ce souci a été à l'origine de la recherche d'outils plus productifs et plus efficaces.

C'est dans ce contexte que vont se développer tout un ensemble d'outils et de techniques, s'appuyant sur les nouvelles technologies en général et sur l'ordinateur en particulier, permettant d'améliorer l'efficacité et l'efficience des procédures d'audit. Plus connus sous le terme de techniques d'audit assistées par ordinateur. Ceux-ci, déjà très répandus dans le monde anglo-saxon, sont de plus en plus présents dans les cabinets francophones à tel point que l'affirmation d'une technologie d'audit est alors un facteur de différenciation dans l'offre des cabinets, eu égard à la présomption de rationalité et de qualité de jugement associée à la

nouvelle approche des auditeurs. Ainsi la norme CNCC 2-302 « Audit réalisé en milieu informatisé » stipule que : « le traitement et l'analyse de grandes quantités de données par l'informatique peuvent permettre au commissaire aux comptes d'appliquer des techniques ou d'utiliser des outils d'audit informatisés généraux ou spécifiques pour l'exécution de ses contrôles ». Mais en réalité, de quoi s'agit-il exactement ?

2.1. Notions essentielles sur les Techniques d'audit assistées par ordinateur (TAAO)

L'expression « techniques d'audit assisté par ordinateur » en abrégé TAAO, constitue une notion ambiguë pouvant porter à confusion. Ainsi dit, le lecteur pourrait être amené à croire qu'il ne s'agit là que d'une automatisation voire une informatisation des techniques d'audit réalisées jusque-là manuellement par le commissaire aux comptes. Si cette conception de la notion de TAAO peut être vraie dans une certaine mesure, elle est cependant limitée puisqu'elle en restreint le sens. En effet, loin de n'être dédiées qu'à l'automatisation, les TAAO constituent, en elles-mêmes, de nouvelles techniques d'audit à disposition du commissaire aux comptes et qui trouvent à s'appliquer dans les différentes phases de la mission. De même le terme TAAO fait bien entendu référence aux techniques proprement dit mais aussi et surtout aux outils ou solutions logicielles mises en œuvre pour les réaliser. C'est pour éviter toute confusion que les anglo-saxons ont élargi et remplacé la notion de CAAT's, littéralement traduit par « techniques d'audit assisté par ordinateur » par celle de CAATT's, qui signifie techniques et outils d'audit assisté par ordinateur. Ainsi BOUANICHE (2007 :1) affirme : « L'ensemble des outils logiciels utilisables dans les phases d'audit constitue les CAATs (techniques d'audit assisté par ordinateur ou computer assisted audit techniques). »

En définitive, les techniques représentent les traitements à réaliser sur les données tandis que les outils font référence aux moyens par lesquels ces traitements pourront être appliqués aux données. A ce titre parler de TAAO signifie parler des techniques et outils.

2.1.1. Les tentatives de définition du terme TAAO

Les TAAO ont fait l'objet de plusieurs définitions de la part d'organismes professionnels et d'expert divers. Nous en citons ci-après quelques unes:

“The term CAAT refers to the use of certain software that can be used by the auditor to perform audits and to achieve the goals of auditing”. (SAYANA, 2003 : 1-3). Ce qui renvoie à l'utilisation de logiciels « sur mesure » autrement dit conçus et dédiés à la réalisation des missions d'audit dans les environnements informatisés.

« Les techniques d'audit assistées par ordinateur sont des techniques s'appuient sur des fichiers contenant les données extraites du système d'information de l'entreprise et se différencient des notions d'automatisation des dossiers de travail, d'informatisation du processus d'élaboration des comptes, de requêtes effectuées directement dans les bases de données du système d'information de l'entreprise ».(CNCC, 2003 : 131)

Toutes ces définitions plus ou moins divergentes illustrent bien la difficulté à cerner entièrement cette nouvelle notion et à faire converger la multiplicité d'interprétations à ce sujet. Toutefois une synthèse des différentes définitions nous permet de dire qu'il s'agit de nouvelles techniques de validation des comptes exploitant les capacités de l'ordinateur et reposant sur l'application des traitements informatiques aux données extraites du système d'information de l'entité auditée.

2.1.2. L'avènement des TAAO

L'idée d'exploiter les capacités de l'ordinateur à des fins d'investigation au sein des entreprises n'est pas nouvelle. Dès 1982, certains auditeurs utilisaient déjà des techniques d'analyse fondées sur l'outil informatique afin de déceler les erreurs dans les documents financiers de très grandes firmes. Les années suivantes, ces techniques sont non seulement devenues plus performantes mais surtout ont commencé à se répandre au sein de la communauté des auditeurs. Par ailleurs au cours de cette même période le développement fulgurant de la technologie et l'intégration au sein des entreprises d'applications toujours plus complexes a fait naître le besoin de procéder à des vérifications du système informatique et par après de l'ensemble du système d'information de ces dernières. C'est dans ces domaines que se sont réellement développées dans un premier temps ce que l'on a finalement désigné comme les techniques d'audit assistées par ordinateur (TAAO). Mais très rapidement ces

nouvelles techniques ont été adoptées par les auditeurs financiers tout d'abord à des fins d'automatisation du processus d'audit. Finalement ce n'est qu'au cours de la décennie écoulée que l'usage des techniques d'audit assistées par ordinateur s'est véritablement imposé jusqu'à devenir un standard au sein de la profession. Et ce à mesure que le volume de données traitées au sein des entreprises devenait de plus en plus conséquent, que les logiciels utilisés par ces dernières croissaient en complexité, que le commerce électronique gagnait en importance, que la mondialisation accroissait la concurrence entre les entreprises et par conséquent exigeait une hausse de la productivité, que les documents électroniques étaient de plus en plus utilisés etc. Bref pour les auditeurs, les TAAO ne constituent plus simplement un moyen d'automatiser le processus d'audit mais encore un arsenal de nouvelles techniques permettant de procéder à des investigations au sein d'un environnement informatisé ou automatisé. L'autre facteur favorable à l'avènement des TAAO est sans aucun doute celui du renforcement des dispositions réglementaires à l'égard du CAC suite aux nombreux scandales financiers intervenus et même de la récente crise financière de 2008. SENFT& al (2009 : 101) énonce ainsi cinq raisons majeures pour lesquelles les cabinets d'audit doivent intégrer l'usage des techniques fondés sur l'ordinateur dans leurs pratiques :

- augmente la productivité des auditeurs, ceux-ci pouvant effectuer les tâches courantes bien plus rapidement (de l'ordre de 24 à 75%), permet de se concentrer davantage sur les points les plus importants de l'audit ;
- les tests d'audit impossibles à réaliser manuellement peuvent l'être avec l'ordinateur ;
- permet de réduire le coût de l'audit en raison de la réduction de la durée de la mission de vérification ;
- acquisition d'un avantage concurrentiel sur les firmes concurrentes, meilleure perception par le client du cabinet, des auditeurs, de la qualité des services fournis, etc.
- capacité d'effectuer des missions plus importantes, des tâches plus complexes sans recourir à un supplément d'effectif.

2.1.3. Evolutions induites par l'arrivée des TAAO

L'avènement des TAAO dans le milieu du commissariat aux comptes a soulevé le problème de l'approche d'audit qu'il faille désormais privilégier notamment en termes de techniques à utiliser, et a suscité l'émergence de nouvelles démarches de contrôle à savoir l'audit et le contrôle continu.

2.1.3.1. Approche traditionnelle d'audit vs Approche d'audit reposant sur les TAAO

Aujourd'hui l'approche classique du contrôle des comptes amène les auditeurs à émettre des conclusions sur la base d'un échantillon plutôt que sur l'ensemble des données de la population mère. S'il est vrai que cette méthodologie fondée sur l'usage des sondages statistiques a été et continue d'être d'un grand apport dans la mission du commissaire aux comptes, elle comporte néanmoins des limites. En effet il n'est plus à démontrer que les conclusions portées sur les échantillons ont une incidence sur l'opinion générale du commissaire aux comptes à propos de l'image que véhicule l'ensemble des états financiers. Or il est tout à fait plausible qu'un échantillon ne soit pas représentatif de l'ensemble des individus de la population mère. Aussi les conclusions portées sur cet échantillon conduiront le CAC à émettre une opinion erronée. Cela est d'autant plus réaliste du fait que les entreprises effectuent de nos jours de milliers de transactions. A ce titre la probabilité, pour le CAC, de ne pas relever certaines anomalies, erreurs et fraudes est assez importante.

L'intégration des TAAO dans le processus d'audit permet de s'affranchir de ces limites. En effet les nouveaux outils à disposition du commissaire aux comptes permettent d'analyser de grands volumes de données (AICPA, 2012). Un audit à l'aide des TAAO pourra donc consister en une révision complète de toutes les transactions. L'auditeur va pouvoir extraire chacune des transactions réalisées par l'entreprise, les tester et ainsi s'apercevoir du plus petit dysfonctionnement. Selon le GTAG 16 (Global Technology Audit Guides), l'utilisation des technologies d'analyse de données est de nos jours un atout majeur qui permet aux auditeurs d'accroître la couverture de leurs audits, d'être plus efficaces et d'avoir un degré d'assurance plus important.

Néanmoins il ne s'agit en aucun cas de remettre en cause les méthodes classiques d'audit ni l'approche par les risques, qui d'ailleurs demeure à ce jour l'approche par excellence, mais

plutôt de permettre au commissaire aux comptes, garant de l'équilibre informationnel, d'étendre le champ d'application de ses travaux de façon à émettre son opinion quant à la qualité de l'information financière sur la base d'une assurance toujours plus grande.

2.1.3.2. Notion d'audit continu ou permanent et de contrôle continu

Relativement à l'usage des TAAO sont apparues aux Etats Unis deux nouvelles démarches de contrôle à savoir l'audit continu et le contrôle continu. Elles ont pour objectif d'offrir une meilleure transparence des opérations et d'assurer la régularité de la production du reporting, et ce au plus près du temps des activités opérationnelles, grâce à des outils de détection et de pilotage (VERMEREN, 2012 :13).

Le contrôle continu est un mécanisme automatisé permettant au management de s'assurer que les systèmes et les contrôles fonctionnent conformément aux dispositions établies lors de leur conception, et que le traitement des opérations est régulier. L'audit continu consiste, lui, à assurer la collecte automatisée, régulière ou continue, de preuves d'audit et d'indicateurs. Cette nouvelle démarche se compose essentiellement de deux volets :

- L'évaluation continue du contrôle, qui se focalise sur la détection au plus tôt des déficiences de contrôle permanent ;
- L'évaluation continue des risques, qui met en lumière les processus ou les systèmes présentant un niveau de risque mal appréhendé par le système de contrôle permanent.

Cependant, aussi intéressant que l'audit continu puisse paraître, il est un complément à l'audit traditionnel, car d'une part le périmètre privilégié de l'audit continu est la conformité et, d'autre part, ne l'oublions pas, la plus-value n'est pas d'identifier les dysfonctionnements, voire les risques, mais de procéder méthodiquement à une analyse des causes pour proposer des améliorations.

2.1.4. Les nouvelles réglementations et normes relatives aux TAAO

A mesure que les techniques d'audit assistées par ordinateur se répandaient au sein de la profession d'audit a émergé le besoin d'en réguler, harmoniser, guider, normaliser et même d'en réglementer l'usage ou la pratique. C'est ainsi que les organismes professionnels du

monde de l'audit ont commencé à intégrer au sein de leurs normes et règlements des aspects relatifs à l'usage des TAAO.

2.1.4.1. Au niveau des pouvoirs publics

L'exemple majeur de la prise en compte des TAAO par les pouvoirs publics dans la réglementation de la profession d'auditeur légal est celui des Etats Unis. En effet la SOX, entrée en vigueur en 2002 suite aux différents scandales financiers révélés dans le pays aux débuts des années 2000 impose aux entreprises cotées, dans ses sections 404 et 409, de clôturer leurs comptes le plus rapidement possible (deux jours) et de mettre en place des contrôles interne dont l'efficacité devra être démontrée. Etant entendu que les systèmes d'information des entreprises devenaient de plus en plus sophistiqués pour répondre à ces obligations la SOX a ouvert la voie à l'usage, par les auditeurs légaux, des techniques d'audit assistées par ordinateur.

2.1.4.2. Au niveau des organismes professionnels

Institute of Internal Audit (IIA)

En charge de l'harmonisation des pratiques en audit interne, l'IIA par la voix de ses experts mais aussi à travers de nombreuses publications reconnaît l'importance grandissante du système d'information au sein de l'entreprise et par conséquent la nécessité de disposer d'outils plus adaptés pour en assurer le contrôle. A ce titre elle publie depuis 2005 des guides pour l'évaluation des risques liées aux technologies de l'information dénommés Global Technology Audit Guides (GTAG). A ce jour il en existe 17 et plusieurs font référence à l'usage des TAAO notamment le GTAG 8 « Audit des contrôles applicatifs », le GTAG 16 « Analyse des données –Extraction », le GTAG13 « Prévention de la fraude et détection » etc.

Information Systems Audit and Control Association (ISACA)

L'ISACA, dont l'objectif est d'améliorer la gouvernance des systèmes d'information, notamment par l'amélioration des méthodes d'audit des systèmes d'information, a publié un guide relatif à l'usage des techniques d'audit assistées par ordinateur : « G3 Use of Computer-Assisted Audit Techniques ».

La Compagnie nationale des Commissaire aux Comptes (CNCC)

La CNCC qui régit la profession de commissaire aux comptes en France a publié en 2003 un guide censé préciser et commenter les modalités d'application de la norme CNCC 2-302 : «Audit réalisé dans un environnement informatique». Norme qui a pour vocation de faciliter la réalisation des missions du commissaire aux comptes dans un environnement informatique. Ce guide aborde les notions de TAAO et y consacre d'ailleurs tout un chapitre.

International Federation of Accountants (IFAC)

L'IFAC à travers son organe indépendant l'IAASB (L'International Auditing and Assurance Standards Board) est l'instance en charge de la normalisation en audit sur le plan mondial. Elle édicte à cet effet des normes ISA (International Standards on Auditing) qui sont des standards au sein de la profession. La récente norme ISA 330 encourage les auditeurs à faire appel aux TAAO pour la réalisation des travaux d'audit.

Plusieurs autres organismes ont fait de même, et les notions de TAAO apparaissent désormais dans de nombreux référentiels d'audit, preuve qu'elle est bien acceptée et commence à s'ancrer dans les pratiques des auditeurs. Ces techniques nous donnent aussi une indication sur le développement de la profession dans l'avenir.

2.2. Présentation des différentes techniques d'audit assistées par ordinateur

Il est impossible de lister de manière exhaustive l'ensemble des TAAO que peut utiliser le CAC tant celles-ci sont de plus en plus nombreuses. C'est pourquoi plusieurs organismes et groupes d'experts ont procédé à des regroupements de manière à faire apparaître les tendances les plus importantes. Il n'existe pas, à ce jour, de classification unanimement admise par l'ensemble des auditeurs. D'où une certaine divergence dans les différents regroupements. Ci-après quelques uns d'entre eux :

La CNCC distingue les outils bureautiques standards des outils dédiés au traitement de données sans en donner réellement le contenu. (CNCC, 2003 : 131). Pour les experts de

l'ISACA, en l'occurrence SAYANA (2003 :1), les techniques d'audit assistées par ordinateur peuvent être regroupées en 4 catégories majeures :

- les outils d'extraction et d'analyse de données ;
- les utilitaires ou logiciels d'évaluation de la sécurité des réseaux ;
- les utilitaires ou logiciels d'évaluation de la sécurité des systèmes d'exploitation et des systèmes de gestion des bases de données ;
- les outils de tests des logiciels et des codes.

SENFY et GALLEGOS (2009 : 102-104) suggèrent dans la 3^{ème} édition de leur ouvrage de référence que les TAAO peuvent être regroupées en deux grandes familles :

- les techniques et outils liées à l'amélioration de la productivité des auditeurs ;
- les techniques et outils utilisés dans la mise en œuvre des procédures d'audit.

La présentation à laquelle nous procédons dans la suite est largement inspirée de celle de SENFY et GALLEGOS car elle nous semble être la plus large et la plus pertinente. Toutefois nous y incorporerons les éléments importants mentionnés dans les autres classifications. Ainsi allons-nous distinguer les techniques et outils utilisés dans le cadre de la mise en œuvre des procédures d'audit de ceux utilisés dans le but d'améliorer la productivité des auditeurs et d'assurer une gestion optimale de la mission d'audit.

2.2.1. Les outils d'amélioration de la productivité

Les tâches principales durant un audit légal sont celles liées au recueil et à l'analyse des éléments probants censés soutenir l'opinion qu'émettra l'auditeur dans son rapport. Or un grand nombre de tâches administratives telles l'archivage des documents, la planification des travaux, la gestion du chronogramme, la rédaction des mémorandums et rapports sont inhérentes à la réalisation d'un audit légal. Et ces tâches, bien que nécessaires, prennent énormément de temps. Temps que l'auditeur aurait pu mettre à profit pour étendre ses

contrôles. A ce titre, le CAC a adopté un grand nombre de TAAO censées l'aider à réduire le temps passé sur les tâches administratives notamment par l'automatisation du processus d'audit et l'intégration des informations recueillies lors de la mise en œuvre des procédures de contrôle. Ces techniques et outils l'accompagnent tout au long de la réalisation de la mission. Ils peuvent être classés dans les grandes familles ci-après :

- les outils de planification et suivi du plan d'audit ;
- les outils de restitution et de formalisation des travaux ;
- les outils de communication et de transfert de données ;
- les outils de gestion des ressources ;
- les outils de gestion documentaire.

2.2.1.1. Les outils de planification et suivi du plan d'audit

L'évaluation des risques, l'élaboration et le suivi du programme de travail, la préparation du budget sont toutes des tâches essentielles dans la planification de l'audit par le commissaire aux comptes. Ce dernier a à sa disposition tout un ensemble d'outils destinés à automatiser, tout au moins en partie, l'ensemble de ces tâches. On peut citer :

- l'usage des tableurs : un tableur est un programme informatique capable de manipuler des feuilles de calcul électroniques. Sa grande capacité à organiser les données ainsi que les nombreuses fonctionnalités qu'il offre notamment le tri et le filtrage de données, la réalisation des graphiques en fait un très bon outil de planification pour le CAC. Le plus connu d'entre les tableurs est sans aucun doute MS Excel.
- l'usage des logiciels de base de données et des logiciels de gestion de projet : Ceux-ci permettent respectivement d'enregistrer l'ensemble des informations recueillies tout au long du processus et de programmer et suivre l'avancée des différentes tâches assignées aux collaborateurs.

2.2.1.2. Les Outils de restitution et de formalisation des travaux

Les auditeurs sont amenés durant et après leur mission à procéder à des restitutions de leur travaux sous diverses formes : rapports, mémorandum, présentation, feuilles de test etc. La réalisation de ces documents est grandement facilitée avec l'usage des logiciels de traitement de texte et de présentation (SENFT & al, 2009 :103). En effet conçus pour saisir, mettre en forme et imprimer ou afficher du texte, ces outils sont devenus indispensables dans tous les cabinets. Ils interviennent également dans la formalisation des travaux des auditeurs notamment en ce qui concerne la réalisation des feuille de révélation et d'analyse des problèmes, des diagrammes de circulation, des questionnaires etc. Les plus connus d'entre eux sont ceux de la gamme Microsoft en l'occurrence MS WORD et MS POWERPOINT.

2.2.1.3. Les outils de communication et de transfert de données

Les missions de commissariat aux comptes faisant généralement appel à une équipe d'auditeurs, la nécessité d'optimiser aussi bien les communications que le partage de documents entre les différents membres de l'équipe devient important. Fournir aux auditeurs un moyen d'accès fiable et rapide aux informations notamment par l'usage de techniques de transfert de données sécurisées, la messagerie électronique, les réseaux intranet, les logiciels de communication, les accès en ligne aux ressources du cabinet en particulier lorsqu'ils sont amenés à réaliser leur mission assez loin du cabinet, etc., permet d'augmenter leur productivité.

2.2.1.4. Les outils de gestion des ressources

Comme énoncé plu haut, durant une mission de commissariat aux comptes certaines tâches doivent être effectuées en collaboration de façon non séquentielle. Toute la difficulté sera de pouvoir coordonner ces interventions et d'améliorer la productivité de chacun. Aussi, le manager ou auditeur responsable de la coordination des travaux au cours de la mission, doit disposer d'outils le permettant de superviser et de voir la progression de chacun des agents, de faire une évaluation des travaux déjà effectués, d'y apporter des remarques et recommandations et de valider les propositions soumises par chacun. Et ce de la manière la plus rapide qu'il soit. Parmi les TAAO qui viennent répondre à ce besoin figure une catégorie

de solutions logicielles, assez développées aujourd'hui et dénommées groupware ou collecticiels. Les anglo-saxons utilisent également les sigles CSCW (Common Supported Cooperative Work) ou GDSS (Group Decision Support System). Issus, pour la plupart de l'assemblage de plusieurs outils différents, un groupware ou collecticiel est un assemblage de solutions logicielles permettant à un groupe d'utilisateur de travailler ensemble de manière efficace. Le groupware est un concept qui désigne à la fois le processus humain et organisationnel du travail en groupe et les outils technologiques nécessaires à l'accomplissement de ce travail. L'intérêt du groupware est de résoudre les problèmes inhérents à l'éloignement géographique et du travail asynchrone. Il a pour objectif explicite l'optimisation des missions fonctionnelles, administratives et organisationnelles accomplies pour l'encadrement d'équipes de travail (LEPINE, 2001). Entre autres fonctionnalités offerts par celui-ci on note : la modélisation des procédures de travail permettant une automatisation de la répartition des tâches, la circulation des données, le contrôle de l'état d'avancement des dossiers, une mise à disposition commune d'information et d'équipement, le suivi et la traçabilité d'un travail effectué. Les outils les plus connus à ce jour sont : Microsoft Exchange, LotusNotes de IBM.

2.2.1.5. Les Outils de gestion documentaire

La gestion documentaire consiste, en audit légal, en l'enregistrement, en l'organisation et éventuellement en l'archivage des informations et documents relatifs au processus d'audit. A ce titre l'utilisation d'applications de base de données et de gestion électronique des documents permet de constituer de véritables entrepôts de données destinées à stocker les documents créés par les auditeurs (Budget, programme de travail, papier de travail, rapports...), ceux recueillis auprès des audités et des tiers (Etats financiers, lettre de mission, lettre de confirmation ...) et ceux parfois très volumineux mais indispensables à la réalisation de la mission (code des assurances, code civil, acte uniforme sur la comptabilité ...). Et ce pour plusieurs dossiers d'audit. En outre, ces applications facilitent la mise à jour et l'accès aux données par chacun des auditeurs. L'auditeur en chef ayant la capacité de configurer des niveaux d'accès pour chacun des auditeurs et de générer des rapports en consolidant de manière automatique plusieurs informations. De plus les fonctionnalités offertes en termes d'organisation, d'indexation et de référencement des données couplées aux technologies d'accès à distance facilitent les recherches et l'utilisation des ressources du cabinet par les auditeurs qu'ils soient éloignés ou non du cabinet.

En définitive disposer d'application de gestion documentaire permet de se constituer une banque de connaissance et par conséquent de capitaliser l'expérience acquise sur chaque mission.

2.2.2. Les techniques et outils utilisés dans le cadre de la mise en œuvre des procédures d'audit

Comme énoncé plus haut, les TAAO ne sont pas simplement une somme d'outils destinés à l'automatisation des tâches d'audit ou à en améliorer la productivité de manière générale. En effet ceux-ci apparaissent désormais comme de nouvelles techniques d'audit et sont de nature à permettre l'obtention d'éléments probants dans un environnement dématérialisé ; dépasser le stade du sondage dont l'exploitation est toujours délicate compte tenu des difficultés de mise en œuvre et de la non exhaustivité des contrôles ; identifier systématiquement toutes les anomalies répondant aux critères de sélection et / ou de calcul retenus ; procéder à des traitements par simulation pour mesurer l'impact de changements de méthode ; aborder des contrôles fastidieux et complexes sur des populations nécessitant un nombre de calculs difficilement réalisables par une approche manuelle etc. Et puisque la technologie ne cesse de progresser, l'ensemble que constitue cette catégorie de TAAO devient de plus en plus important. Pourtant force est de constater qu'il n'existe pas à ce jour une très grande diversité d'étude sur ce sujet dans le monde francophone. Pour toutes ces raisons l'approche qui est la nôtre n'a pas la prétention d'être exhaustive mais entend apporter une certaine clarification et classification au sein de ce grand ensemble. En s'inspirant des auteurs cités plus haut nous répartissons les TAAO de ce grand ensemble au sein des cinq grandes familles suivante :

- les techniques et outils d'extraction de données ;
- les techniques et outils d'analyse de données ;
- les techniques et outils de détection d'anomalies et de fraudes ;
- les techniques et outils d'échantillonnage ;
- les techniques et outils de prise de connaissance ;
- les techniques et outils d'évaluation du contrôle interne.

2.2.2.1. Les Techniques et outils d'extraction de données

Le commissaire aux comptes réalise ses contrôles de comptes sur la base des données extraites du système d'information de l'entité auditée. En effet la CNCC affirme dans le guide relatif à l'audit dans un milieu informatisé (2003 :131) que les TAAO s'appuient sur des fichiers contenant des données issues du SI de l'entreprise. Or l'extraction de données au sein d'un système d'information peut s'avérer être cruciale dans une mission d'audit légal, au sein d'un environnement informatisé, en ce sens que l'ensemble des analyses, tests et conclusions de l'auditeur dépendront de la qualité des données en amont. Le problème qui se pose est alors celui de la compatibilité des données du point de vue de leur format entre le système d'information du client et celui de l'auditeur, mais encore de l'intégrité de ces dernières quant à leur conformité aux données sources.

Pour limiter la survenance de tels écarts, plusieurs outils ou utilitaires sont utilisés par les auditeurs : Les tableurs (les fonctions importation, d'exportation, de reconnaissance de données) ;

- les utilitaires spécialisés dans les extractions de données (ACL, IDEA etc.) ;
- les bases de données (par le moyen de requêtes) ;
- les langages de programmation : CA-EXAMINE, JAVA, PERL, PYTHON, R, CA- EASYTRIEVE, SAS, SPSS, SQL.

2.2.2.2. Les Techniques et outils d'analyse de données

L'analyse de données, au sens large, consiste à récolter et exploiter des données quelles que soient leur origine (documents papier, chiffres clés, relevages ou comptages manuels, système d'information...) pour étayer une opinion d'audit. Dans le cas qui nous intéresse, il s'agit plus particulièrement de l'exploitation des données du système d'information à des fins d'audit, on parle alors d'« audit par les données ». Pour l'auditeur, l'analyse de données accroît considérablement la valeur ajoutée de ses travaux et, de fait, l'image de marque de l'audit. Voilà pourquoi GALLEGOS et SENFT (2009 :) affirment qu'elle représente une opportunité majeure en termes d'innovation pour les auditeurs. C'est également la position de plusieurs organisations majeures dans le milieu de l'audit comme IIA à travers le GTAG 13. Il n'y a plus besoin de contrôles manuels longs et fastidieux, les tests portent sur l'exhaustivité de la

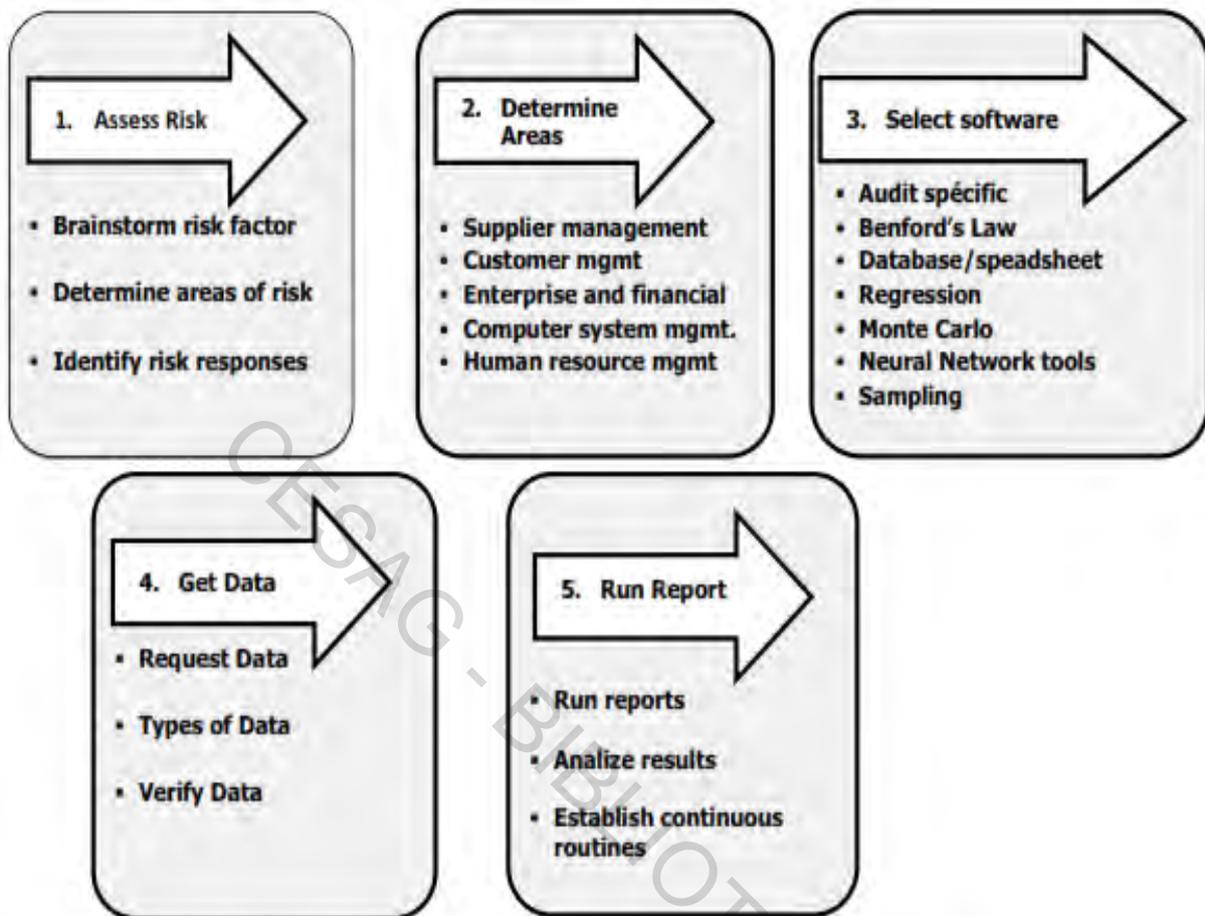
population, laissant de côté le sondage et l'extrapolation. Enfin, les travaux d'analyse de données permettent d'obtenir des éléments probants opposables avec un chiffrage direct des anomalies à travers une démarche auditable. LAUBIGNAT (2007 :1) pense que deux approches peuvent être envisagées pour positionner les travaux d'analyse de données dans le processus d'audit :

- en amont de la mission pour cibler les zones à risques ou éliminer des risques hypothétiques non avérés ;
- dans la phase d'investigation pour apporter des constats chiffrés ou étayer une opinion d'audit.

2.2.2.3. Les Techniques et outils de détection d'anomalies et de fraudes

Le commissaire aux comptes a une obligation de moyens, non de résultat. Il n'a donc pas à vérifier toutes les opérations, ni à rechercher systématiquement toutes les erreurs et irrégularités que les comptes pourraient contenir. Néanmoins les normes d'audit l'obligent à conserver une vision critique et objective durant la réalisation de sa mission et par conséquent à tenir compte de la possibilité de survenance d'une quelconque fraude au sein de l'entité auditée. De plus la complexification des systèmes d'information augmente d'autant la probabilité de fraudes dans les entreprises. Ainsi, considérant cet environnement informatisé, LANZA (2004 : 1) spécialiste IIA, propose une démarche visant à aider les auditeurs dans leurs investigations :

Figure 1 : Démarche d'investigation avec les TAAO



Source: LANZA (2004:1)

- a) évaluation du risque de fraude
- b) détermination des zones à risques
- c) sélection de l'outil le plus approprié et définition des tests à réaliser : compte tenu des schémas de fraude à détecter l'auditeur doit définir les types de tests à réaliser :
 - test de la loi de Benford (loi statistique, intégré au sein de plusieurs solutions logicielles, permettant de déceler des incohérences dans les données)
 - analyse de tendance
 - stratification des données, etc.

- d) récupération des données
- e) mise en œuvre des traitements informatiques et analyse des résultats

2.2.2.4. Les Techniques et outils d'échantillonnage

Le commissaire est amené, au cours de sa mission, à confronter les informations contenues dans les états financiers avec les pièces justificatives qui servent de preuves : factures, chèques etc. Cependant le grand nombre de pièces justificatives ne lui permet pas, le plus souvent, de procéder à un contrôle exhaustif de chacune d'elle. Ainsi à t-il recourt aux techniques de sondage. L'usage du sondage, préconisé dans la norme internationale ISA 530, permet de sélectionner un échantillon de pièces, d'y réaliser les travaux nécessaires, puis d'en extrapoler les résultats à l'ensemble de la population.

Le problème majeur qui se pose est celui de la sélection d'un échantillon qui soit représentatif de la population. Autrement dit il s'agit de minimiser le risque d'échantillonnage qui est défini par la norme ISA 530 comme : « le risque que la conclusion de l'auditeur basée sur un échantillon puisse être différente de celle à laquelle il serait parvenu si l'ensemble de la population avait été soumis à la même procédure d'audit ».

Pour ce faire le commissaire aux comptes peut procéder soit sur la base de son jugement propre, on ne peut alors pas déterminer le niveau risque d'échantillonnage. Soit sur la base des méthodes statistiques : tirage aléatoire, etc.

Ces techniques d'audit, souvent difficile à mettre en œuvre manuellement, sont aujourd'hui réalisées à l'aide de programmes informatiques qui intègrent toutes ces règles statistiques et permettent ainsi de minimiser le plus possible le risque d'échantillonnage : Les tableurs, Les outils statistiques spécialisés comme SPSS, ACL, etc.

2.2.2.5. Les Techniques et outils d'évaluation du contrôle interne

Le système d'information de l'entreprise étant informatisé, le dispositif de contrôle interne mis en place au sein de l'entreprise tend également à s'informatiser. En effet, on observe une vague importante de déploiement d'outils permettant de documenter les processus de contrôle interne, d'évaluer les contrôles et les tests, et d'en faire un suivi régulier. Et plusieurs

spécialistes s'accordent à dire que la tendance va vers une plus forte intégration avec les outils dédiés au contrôle continu voire même avec les ERP pour une intégration encore plus complète. A ce titre l'évaluation du contrôle interne conduit, aujourd'hui, le commissaire aux comptes à apprécier les procédures de traitement de l'information par les différentes applications, à analyser la pertinence des outils de stockage d'informations choisis, bref à apprécier les dispositifs de contrôles informatisés mis en place.

Pour ce faire toute une panoplie d'outils plus ou moins complexe les uns que les autres est à la disposition aussi bien des auditeurs internes que du commissaire aux comptes pour évaluer le contrôle interne. Dans son article intitulé « L'audit et ses outils informatisés », BOUANICHE nous en a fourni de très bons exemples à savoir :

- **les Générateurs de données ou l'usage des jeux d'essais :** Il s'agit de programmes qui génèrent des données que l'auditeur va introduire dans les applications de l'entité auditée pour ensuite comparer les résultats obtenus avec ceux attendus.
- **ITF (integrated test facilities) :** C'est une variante des jeux d'essais qui se distingue de ce dernier en ce sens que les données fictives sont ajoutées à des données de l'entreprise auditée. L'auditeur vérifie ainsi le fonctionnement des dispositifs de contrôles à l'intérieur des applications.
- **CIS (continuous and intermittent simulation) :**
Le système déclenche une simulation d'exécution d'instructions de l'application, afin de s'assurer de la fiabilité de la transaction. Le déclenchement est fait sur certains critères prédéterminés (montant ou autre). Sinon le simulateur attend jusqu'à la prochaine transaction qui présentera les critères voulus.
- **SNAPSHOT :** Consiste à prendre des images tout au long du "chemin de traitement" suivi par une transaction. On enregistre les évolutions de données sélectionnées, pour une révision ultérieure pratiquée par l'auditeur.
- **Systems Control Audit Review File et Embedded Audit Modules :** Consiste à introduire des logiciels d'audit écrits spécialement à l'intérieur du système d'application de l'entreprise, de sorte que les systèmes applicatifs soient "pilotes" de manière sélective.

- **logiciels de gestion des changements** : Logiciels vérifiant l'intégrité et la pertinence des modifications de programmes.
- **Audit HOOK** : Parties de logiciels embarqués sur des systèmes applicatifs, pour fonctionner comme des drapeaux rouges. Ils doivent permettre à l'auditeur d'agir avant qu'une erreur ou une irrégularité ne soient allées trop loin.
- logiciels de cartographie des risques
- les utilitaires ou logiciels d'évaluation de la sécurité des réseaux, etc.

2.3. Mise en œuvre des Techniques d'audit assistées par ordinateur

Les TAAO interviennent à tous les niveaux au cours d'une mission d'audit légal dans un environnement informatisé, de la planification de la mission à l'émission de l'opinion. C'est ce que confirme la CNCC dans la norme qui présente la méthodologie d'audit au sein d'un environnement informatisé :

Figure 2 : Méthodologie d'audit au sein d'un environnement informatisé



Source : CNCC (2003 : 9)

Cependant si l'usage des TAAO dans le cadre de l'amélioration de la productivité ou de la conduite d'une mission ne nécessite en rien une méthodologie précise, il en est autrement pour les TAAO utilisées dans le cadre de la mise en œuvre des procédures d'audit. En effet, au regard de la prolifération de ces outils, les différents organismes d'audit préconisent une certaine méthodologie dans leur usage. Nous présentons ci-après la démarche proposée par la CNCC pour l'utilisation des TAAO. Cette démarche complète la méthodologie décrite ci-dessus et traite des conditions de mise en œuvre des techniques d'audit assistées par ordinateur, utilisables par le commissaire aux comptes dans le cadre de ses contrôles substantifs.

Qu'il s'agisse de la mission d'audit ou d'une mission contractuelle, les principes restent les mêmes :

- contrôle de cohérence des données fournies ;
- traçabilité des traitements effectués ;
- documentation des travaux ;
- élaboration d'un rapport de fin de mission.

2.3.1. Les différentes Etapes de la mise en œuvre des techniques d'audit assistées par ordinateur

Avant la mise en œuvre des TAAO, il est indispensable que l'auditeur définisse clairement son objectif et son besoin. Ensuite il devra établir une correspondance entre les objectifs et les TAAO adéquates pour pouvoir sélectionner le meilleur TAAO. A titre d'exemple, la CNCC fournit le tableau suivant :

Tableau 1 : Exemples de TAAO

Besoins du CAC	Intervention sur les données
Analyser les stocks en fonction du dépôt, de la zone géographique, de la famille d'articles, etc. Répartir les stocks en valeur (faible, moyenne, importante)	Agréger une population selon des critères numériques ou selon la nature commune des éléments
Rechercher <ul style="list-style-type: none"> ▪ Les stocks négatifs ▪ Les prix à valeur nulle ▪ Les montants les plus importants ▪ Les clients créditeurs 	Exporter les champs utiles dans un nouveau fichier
<ul style="list-style-type: none"> ▪ Trier un fichier pour en faciliter la lisibilité ultérieure ▪ Sélectionner les valeurs les plus importantes (factures, ventes, achats, clients) 	Trier une population selon des critères numériques ou selon la nature commune des éléments
Rechercher les doublons (facture, salaire double, double facture fournisseur)	Agréger une population selon des critères numériques ou selon la nature commune des éléments pour création d'un fichier exploitable

Source : CNCC (2003 : 139)

La démarche préconisée par la CNCC comprend quatre phases principales :

2.3.1.1. Récupération des fichiers informatique ou phase d'extraction

Il convient de définir avec l'entreprise la nature des tests à réaliser sur la base d'un cahier des charges. L'objectif est de réunir les compétences informatiques et comptables des auditeurs avec la connaissance métier du client pour :

- identifier les risques ;
- définir les données nécessaires à exploiter ;
- récupérer les fichiers nécessaires à la réalisation des tests informatiques utiles à l'audit.

La récupération des fichiers à un format et sur un support adaptés est une phase essentielle mais complexe, compte tenu de la diversité des systèmes informatiques dans les entreprises (logiciels spécifiques, progiciels, différences de technologie...).

2.3.1.2. Validation des fichiers ou vérification de la fiabilité des données

Elle s'effectue notamment par rapprochement des fichiers reçus avec la comptabilité. Il s'agit de vérifier, avant d'effectuer les tests, que les données reçues sont exhaustives et qu'elles n'ont subi aucune modification lors de l'extraction.

L'analyse des données (et donc les conclusions que l'on peut en tirer) est complètement tributaire de la qualité des données brutes utilisées. Cela nécessite donc que l'auditeur se soit assuré préalablement de cette qualité, par exemple lors de la mission en cours, ou en référence à des audits antérieurs qui l'ont établi.

A l'issue de cette phase, l'auditeur doit mettre en forme les données afin de rendre compatible avec le logiciel de traitement de données sélectionné.

2.3.1.3. Réalisation des tests

Cette phase ne constitue généralement pas une difficulté majeure ; elle présente toutefois une particularité technique liée au logiciel de traitement sélectionné. Il est important que les tests réalisés soient reproduits ultérieurement et que toutes les étapes intermédiaires soient sauvegardées. Ainsi, l'existence d'un journal des tests effectués dans le logiciel d'audit sélectionné peut s'avérer utile pour leur identification. Cette phase aboutit à la constitution d'un dossier contenant les différentes étapes du cycle de réalisation et de validation.

2.3.1.4. Analyse et Synthèse

La dernière phase consiste à analyser et à interpréter les résultats, qui sont alors consignés dans un rapport de synthèse décrivant notamment les tests réalisés et les recommandations qui en découlent.

2.3.2. Exemple de mise en œuvre des TAAO

Nous présentons ci-dessous un exemple, tiré de la norme CNCC 2-303, qui illustre la démarche évoqué plus haut.

A. Objectif

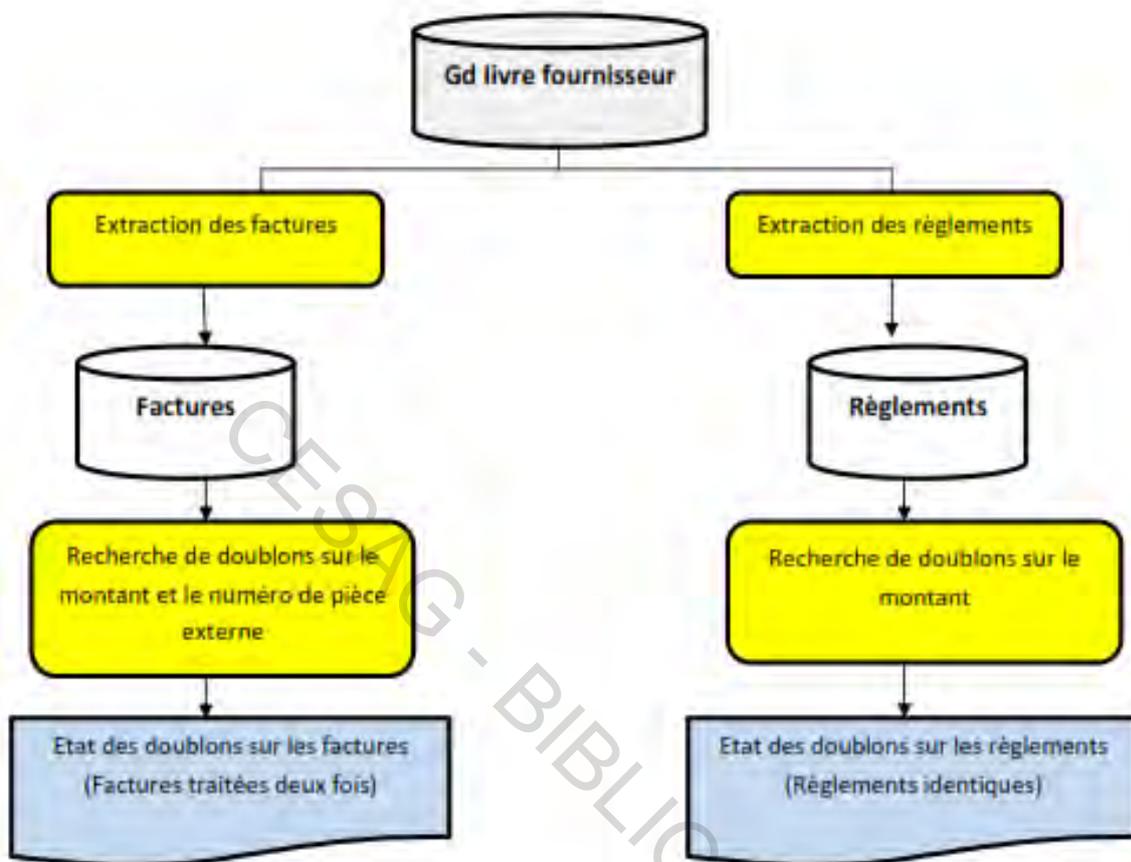
Rechercher les fournisseurs qui ont été payés deux fois.

B. Test

Deux tests informatiques peuvent être effectués :

- les doubles enregistrements de facture ;
- les doubles règlements.

Figure 3 : Mise en œuvre des tests



Source : CNCC (2003 : 143)

Tableau 2: Procédures à mettre en œuvre

<i>Besoin</i>	<i>Intervention sur les données</i>
Extraction des factures et des règlements	Extraction
Recherche de doublon sur le montant et le numéro de pièce	Agréger la population sur le montant et le numéro de pièce

Source : CNCC (2003 : 144)

D. Recommandations

- Disposer d'un numéro de pièce du fournisseur pour effectuer les recherches de doublons, le montant ne s'avérant pas toujours suffisant pour ne détecter que les vraies anomalies.
- Travailler sur des comptabilités dans lesquelles les factures sont réglées séparément et dont les montants des règlements sont différents.

Ce chapitre nous a permis, dans un premier temps, d'identifier et de décrire les techniques et outils regroupés sous l'acronyme TAAO. Nous avons pu nous rendre compte de la grande variété de ces outils et techniques et par conséquent de la difficulté qu'il y a à les regrouper en familles homogènes. Dans un second et dernier temps il était question d'analyser la démarche d'audit intégrant l'usage des TAAO proposée par la compagnie nationale des commissaires aux comptes (CNCC).

CHAPITRE 3- METHODOLOGIE DE L'ETUDE

La démarche méthodologique adoptée dans le cadre de notre étude traduit le désir et la volonté de mettre en évidence le degré d'intégration et d'utilisation des techniques d'audit assistée par ordinateur au sein de la démarche de réalisation des missions de commissariat aux comptes par le cabinet DELOITTE Gabon. A cet effet notre approche est structurée autour de 3 grandes phases à savoir :

- la phase préalable à la mission dans laquelle nous identifierons le degré d'acceptation ou d'adoption des technologies au sein du cabinet ;
- une phase consacrée à l'identification des TAAO utilisés au cours des missions de CAC et le positionnement de ces techniques dans la démarche générale de contrôle du cabinet ;
- une dernière phase ou synthèse nous permettant de recenser les apports de ces techniques au cabinet et d'analyser la pertinence des solutions choisies afin de faire face aux contraintes inhérentes à l'utilisation de ces outils.

3.1. Modèle d'analyse

Le modèle d'analyse pour lequel nous optons part de l'hypothèse selon laquelle l'intégration des techniques d'audit assistées par ordinateur au sein du processus d'audit est d'autant plus réussie que le degré d'acceptation de ces outils par le cabinet est grand. Ce degré d'acceptation étant évalué sur la base des quatre indicateurs que sont le profil des agents, la qualité des ressources informatiques, la pression exercées par les contraintes externes, l'appétence du management quant à l'usage des TAAO. Enfin ces indicateurs ont une influence sur la nature et la complexité des TAAO utilisées.

3.1.1. Analyse du degré d'acceptation ou d'adoption des technologies

La décision de mettre en œuvre des techniques d'audit assistées par ordinateur, dans le cadre de la mission d'audit, implique, entre autres, les choix suivants : faut-il se doter de compétences en interne ou faut-il faire appel à des experts extérieurs ? Quel est l'effectif requis et comment intégrer les techniques d'audit assistées par ordinateur dans la réalisation des procédures d'audit ? La capacité des ordinateurs dont dispose le cabinet est-elle suffisante ou faut-il investir dans un matériel plus puissant ? Quels sont les logiciels informatiques requis pour ce type de travaux et lequel choisir ? Quel est le coût engendré par la mise en place de cette technique et quel retour sur investissement peut-on en espérer ? Les auditeurs disposent-ils de compétences nécessaires ?

La réponse à toutes ces questions implique une réflexion préliminaire sur l'adoption des TAAO au sein d'un cabinet de commissariat aux comptes et sur le climat général quant à leur usage au cours d'une mission d'audit légal. C'est la raison de cette première étape. Il s'agira pour nous d'apprécier le climat général quant à l'usage des techniques d'audit assistées par ordinateur. Cette appréciation passera par la réponse aux questions ci-après : Quelle est la position du management à propos de l'usage des TAAO, quelles sont les ressources informatiques présentes, quel est le profil des agents assignés aux missions de CAC ? Aussi cette analyse s'articulera autour de 4 points :

- **Le profil des auditeurs :**

Sont-ils informaticiens ou non à la base ? De quelles connaissances, compétences et expérience disposent-ils quant à l'usage des TAAO et plus généralement de l'outil informatique au cours des missions d'audit.

- **Les ressources informatiques à disposition des auditeurs**

Il s'agit de se poser la question de savoir si ces ressources, tant matérielles que logicielles, sont suffisantes et adaptées compte tenu des contraintes actuelles de réalisation des missions d'audit et du volume d'activité du cabinet dans le domaine du commissariat aux comptes. Nous étudierons donc de près :

- les ressources matérielles : ordinateurs, serveurs, infrastructure réseaux ;

- les ressources logicielles.

- **L'appétence du management quant à l'usage des TAAO**

Comment les managers perçoivent-ils l'intégration des techniques d'audit assistées par ordinateur au cours des missions de certification des comptes ? Sont-ils au fait de ces questions ?

- **Les contraintes externes**

Il s'agit d'évoquer les facteurs externes au cabinet et qui font pression quant à la mise en œuvre des techniques d'audit assistées par ordinateur. La clientèle du cabinet sera celui sur lequel nous nous focaliseront.

En gros, cette phase a pour objectif de nous renseigner sur la prise en comptes, par le cabinet, de la complexification et de l'informatisation croissante des systèmes d'informations, au sens large, des entreprises auditées.

3.1.2. Identification et Intégration des TAAO au sein de la démarche de CAC

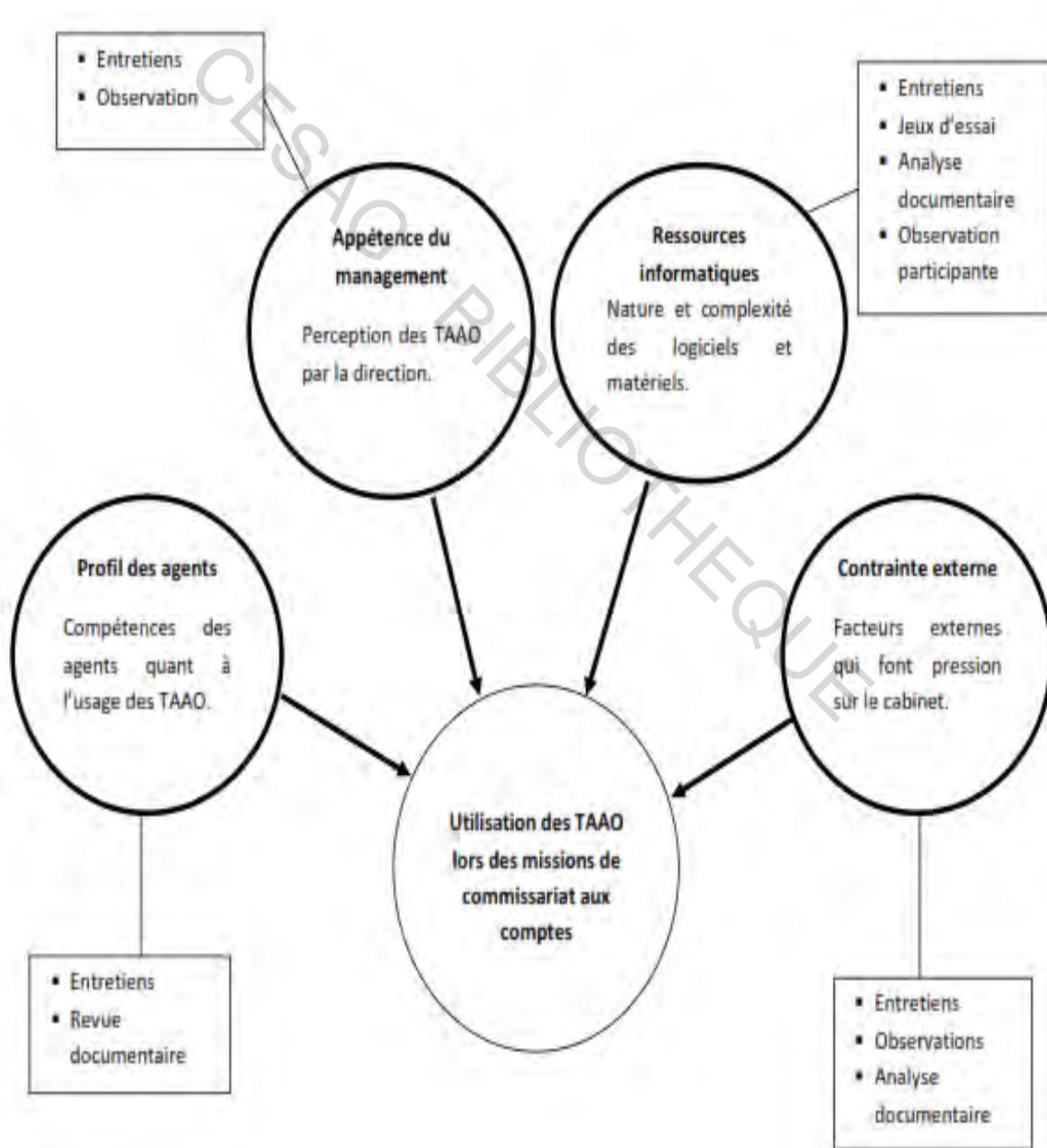
Cette phase consistera essentiellement à comprendre la prise en comptes de ces outils au sein de la démarche d'audit. Il s'agira d'identifier les TAAO utilisées dans le cadre des missions de commissariat aux comptes en les énumérant et en les décrivant, de décrire les différentes étapes de mise en œuvre de ces techniques et d'en évaluer la prise en comptes des risques associés. L'objectif étant de vérifier le profil de l'entreprise ainsi que la cohérence avec la stratégie à l'égard des NTIC choisie.

3.1.3. Présentation et analyse des résultats de l'étude

Comme l'indique le titre, cette phase sera l'occasion de faire un bilan de l'usage des techniques d'audit assistées par ordinateur dans le cadre des missions de certification des comptes au sein du cabinet DELOITTE Gabon. Dans un premier temps nous présenterons le résultat de l'étude. Il s'agira d'un tableau recensant les diverses techniques d'audit assistées par ordinateur utilisées au sein du cabinet durant les missions de CAC et qui précisera pour

chacune d'elles la famille d'outils à laquelle elle appartient, la phase d'audit dans laquelle elle intervient ainsi que le degré de complexité dans la mise en œuvre. Dans un second temps nous évoquerons les apports de ces techniques sur la mise en œuvre des missions de commissariat aux comptes. Dans un dernier temps nous analyserons les contraintes inhérentes à l'utilisation de ces outils. Il s'agira donc d'évoquer les difficultés relatives à leur usage. Enfin, sur la base des analyses réalisées et par conséquent des limites relevées, nous ferons des recommandations à l'endroit du cabinet.

Figure 4 : Modèle d'analyse retenu



Source : Nous même

3.2. Techniques de collecte de données

Parmi les outils de collecte de données que nous auront à mettre en œuvre citons :

- entretiens avec les managers et agents ;
- observation participante ;
- analyse documentaire ;
- jeux d'essai.

3.2.1. Entretiens avec les managers et agents

Les entretiens avec les managers et les agents permettront de recueillir leur assentiment par rapport à l'usage des techniques d'audit assistées par ordinateur durant les missions de commissariat aux comptes. Ce sera pour nous tout d'abord l'occasion d'apprécier le climat général quant à l'usage des TAAO. Ensuite le moyen d'en apprendre davantage sur la formalisation ou non de la méthodologie faisant intervenir ces nouvelles techniques et par conséquent la prise en compte ou non des risques associés à leur usage durant les missions de certification.

3.2.2. Observation participante

Il s'agit, ici, d'être à la fois observateur et participant durant les missions de certification. Autrement dit, l'observation participante consiste en l'observation des auditeurs lors de la mise en œuvre de ces techniques d'audit assistées par ordinateur mais aussi en l'utilisation, par nous, de ces techniques au cours des missions de certification auxquelles nous prendrons part. Ceci nous permettra de repérer les techniques utilisées et de pouvoir en décrire la mise en œuvre.

3.2.3. Analyse documentaire

L'analyse documentaire consistera pour nous à vérifier l'existence de procédures formalisées quant à l'usage des techniques d'audit assistées par ordinateur et à la prise en compte des

risques associés au cours des missions de commissariat aux comptes. Ce sera aussi l'occasion de nous assurer de l'existence d'une documentation pour tous les outils informatiques (matériels et logiciels) utilisés dans le cadre des missions d'audit.

3.2.4. Jeux d'essai

Les jeux d'essai consisteront en des traitements effectifs par les différents programmes et applications utilisés au cours des missions d'audit, d'un échantillon de données que nous auront sélectionné. Ceci nous permettra d'en saisir un peu plus sur le fonctionnement des différents outils et d'en déceler les forces, les faiblesses et limites éventuelles.

Nous résumons dans le tableau ci-après la démarche décrite ci-dessus :

CESAG - BIBLIOTHEQUE

Tableau 3 : Démarche d'étude

Etapes	Points clé	Sous point	Objectif	Technique de collecte
Phase 1	Analyse du degré d'acceptation des TAAO	Profil des auditeurs	Apprécier les compétences dont disposent les auditeurs appelés à utiliser les TAAO lors des missions d'audit	Entretiens
		Ressources informatiques	Apprécier la qualité et les performances des ressources tant matérielles que logicielles, support des TAAO utilisés	Entretiens, Observation participante, analyse documentaire
		Contraintes externes	Déterminer l'influence des facteurs externes quant à l'usage des TAAO au sein du cabinet	Analyse documentaire, entretiens
Phase 2	Identification des TAAO utilisées	Description	Décrire la TAAO correspondante, l'objectif visé à travers son utilisation, la classifier	Jeux d'essais, Analyse documentaire
		Mise en œuvre	Etablir le schéma d'utilisation de la TAAO concernée	Jeux d'essais, Analyse documentaire, Observation participante
Phase 3	Présentation et Analyse des résultats	Synthèse des résultats	Présenter et analyser les résultats de l'étude	
		Analyse de l'apport des TAAO	Etablir l'apport de ces TAAO pour le processus d'audit au sein du cabinet	
		Prise en compte des contraintes	Enoncer les contraintes relatives à l'usage des TAAO, discuter des solutions apportées par le cabinet et faire le cas échéant des recommandations	

Source : Nous même

En résumé notre démarche tout au long de cette étude est structurée en trois phases que sont : l'analyse du degré d'acceptation des TAAO, l'identification des TAAO utilisées au sein de l'entreprise puis la présentation et l'analyse des résultats. Nous déroulons cette démarche, dans la deuxième partie de ce mémoire, au sein du cabinet Deloitte Gabon.

CESAG - BIBLIOTHEQUE

Cette première partie aura été l'occasion pour nous de rappeler l'importance de la mission du commissaire aux comptes ainsi que les caractéristiques fondamentales de celle-ci. Nous avons ensuite décrit les techniques d'audit classiques puis les techniques d'audit assistées par ordinateur à disposition du commissaire aux comptes pour réaliser cette mission. Un premier parallèle entre ces deux familles de techniques nous permet d'ores et déjà d'affirmer qu'elles ne sont pas incompatibles mais bien au contraire se complètent. Il ne s'agit pas pour le commissaire aux comptes d'abandonner ces outils classiques au profit des TAAO mais de considérer ces dernières comme un atout supplémentaire lors des missions d'audit en environnement informatisé. Enfin nous avons présenté la démarche d'audit préconisée par la compagnie nationale des commissaires aux comptes (CNCC). Bien que non exhaustive car ne couvrant pas la totalité des TAAO, cette démarche a le mérite d'être cohérente.

CESAG - BIBLIOTHEQUE

DEUXIEME PARTIE :
INTEGRATION DES TAAO AU SEIN
DU PROCESSUS D'AUDIT LEGAL
DU CABINET DELOITTE GABON

L'utilisation des TAAO au sein des cabinets de commissariat aux comptes, bien plus qu'un effet de mode, relève aujourd'hui d'une nécessité pour toutes les raisons évoquées dans la première partie. Cependant s'il est vrai que les contraintes actuelles sont en faveur d'une prolifération des TAAO, il est également vrai que la transition ou le passage vers ces nouveaux outils n'est pas toujours aisé. Et pour causes entre autres les coûts supplémentaires qu'ils peuvent engendrer notamment dans l'acquisition de nouveaux ainsi que les compétences et connaissances nouvelles que les auditeurs doivent acquérir. Cela nécessite donc un véritable engagement de la direction du cabinet.

Ainsi, la deuxième partie de cette étude est consacrée à l'identification et à l'analyse des TAAO utilisés au sein du cabinet DELOITTE Gabon dans le cadre des missions de commissariat aux comptes. Notre analyse est axée sur les phases de contrôle direct des comptes auxquelles nous avons eu l'occasion de participer.

Mais notre opinion ne peut être établie que sur ce que nous connaissons. C'est pourquoi nous présentons dans un premier temps le cabinet DELOITTE Gabon ainsi que l'activité de commissariat aux comptes. Dans un second temps nous identifierons les TAAO utilisés au cours des missions d'audit légal. Enfin nous présenterons notre diagnostic ainsi que les recommandations nécessaires.

CHAPITRE 4. PRESENTATION DU CABINET DELOITTE GABON

Pays pétrolier membre de l'OHADA et fort d'un tissu économique en pleine expansion, le Gabon est un pays riche économiquement et dans lequel se sont installés de nombreux grands groupes privés internationaux. Dès lors il n'est pas étonnant de voir s'établir des cabinets internationaux spécialisés dans l'audit, le conseil et l'expertise. Parmi ceux-ci le cabinet Deloitte Gabon. Installé il y a plus d'une dizaine d'années, celui-ci est aujourd'hui un des leaders en matière d'audit légal (commissariat aux comptes) et en développement constant sur les activités de conseil en entreprise.

4.1. Historique et structuration du cabinet DELOITTE Gabon

Deloitte fait référence à un ou plusieurs cabinets membres de Deloitte Touche Tohmatsu Limited, société de droit anglais et à son réseau de cabinets membres constitués en entités indépendantes et juridiquement distinctes. Avant de parler du cabinet Deloitte Gabon, il nous paraît indispensable de présenter ce réseau de cabinets dont il fait partie.

4.1.1. Le réseau DELOITTE dans le monde

Issu du rapprochement de trois grands cabinets à savoir Deloitte Haskins&Sells et Touche Ross international et Tohmatsu& Co. Avec près de 182 000 employés et un chiffre d'affaires atteignant 28,8 milliards de dollars en 2011, DELOITTE est le leader mondial des cabinets d'audit et de conseil. Le cabinet fournit des services professionnels dans les domaines de l'audit, de la fiscalité, du consulting et du conseil financier à ses clients des secteurs public ou privé, de toutes tailles et de toutes activités. Fort d'un réseau de firmes membres dans plus de 150 pays, il allie des compétences de niveau international à des expertises locales pointues afin d'accompagner ses clients dans leur développement partout où ils opèrent. Ainsi le cabinet est l'un des représentants du réseau dans la sous-région Afrique Centrale.

4.1.2. DELOITTE Gabon

Né de la fusion d'un cabinet d'expertise comptable, d'un cabinet juridique et des activités d'audit du cabinet CALAN RAMOLINO, le cabinet a rejoint le réseau Deloitte Touche Tohmatsu en 2001 avec une dizaine de collaborateurs. En 2006, le cabinet intègre le cluster Afrique francophone placé sous la responsabilité de Deloitte France, bénéficiant ainsi des moyens logistiques et de la disponibilité des expertises de Deloitte France et du cluster Afrique.

En quelques années le cabinet a connu une croissance exponentielle s'affirmant comme un des leaders du marché de l'audit, de l'expertise comptable et du conseil juridique et fiscal au Gabon ainsi que dans la sous-région d'Afrique centrale grâce à son réseau de partenaires et de représentants dans les différents pays. Fort de sa position de leader sur le marché gabonais, le cabinet a fourni les ressources et l'expertise nécessaire à la création des bureaux de Malabo (Guinée Equatoriale) en 2005, de Pointe Noire (République du Congo) en 2007 et de N'Djamena (Tchad) en 2013.

4.1.3. Structuration du Cabinet

Les connaissances techniques pointues et la compréhension des enjeux du marché gabonais permettent à ces différents agents de répondre aux problématiques économiques des entreprises, et aux besoins des investisseurs étrangers. L'offre de service du cabinet est structurée autour de cinq grands domaines d'expertises que sont :

- Audit ;
- Consulting et risk services ;
- Financial advisory ;
- Expertise comptable ;
- Conseil juridique et fiscal.

4.1.3.1. Audit

L'audit a pour objectifs de conforter la Direction Générale et les actionnaires d'une entreprise sur la qualité des chiffres exprimant la performance, d'offrir un avis indépendant sur les systèmes de contrôle interne et sur les états financiers. L'audit légal correspond au métier de commissariat aux comptes, à l'accompagnement dans la communication financière ou la réalisation de due diligence dans le cadre de fusions acquisitions. L'audit financier quant à lui comprend toutes les opérations financières clés de la vie d'une entreprise. Parmi missions assurées par le cabinet notons :

- mission de commissariat aux comptes ;
- audits de projets ;
- commissariat aux apports et aux fusions ;
- normes comptables régionales et internationales : support aux cotations, conversions des états financiers, support à l'audit de problématiques comptables complexes, manuels de principes comptables, formation ;
- refonte de l'information financière.

4.1.3.2. Financial Advisory

L'activité Financial Advisory du cabinet consiste en l'accompagnement des clients dans la réalisation de leurs projets stratégiques en vue d'améliorer leurs performances financières et organisationnelles. Ainsi les équipes spécialisées dans ce domaine se placent au cœur de la stratégie de leurs clients et les guident dans leurs projets d'alliances stratégiques, d'acquisition, de cession, d'évaluation, de restructuration, de financement, ou lorsqu'elles rencontrent des difficultés financières. Au Gabon et ailleurs en Afrique, le cabinet intervient ainsi pour de très nombreux investisseurs internationaux pour leur fournir les informations et sécurités nécessaires à leur prise de décision. Entre autres interventions que le cabinet est amené à réaliser citons :

- l'accompagnement du projet de croissance ou de cession des entreprises ;
- la sécurisation des acquisitions et l'optimisation des cessions ;

- le pilotage et la restructuration d'une entreprise en difficulté ;
- l'évaluation et la modélisation pour une prise de décisions stratégiques et financières optimale ;
- la préservation des intérêts en cas de litiges ou de fraudes.

4.1.3.3. Consulting et risk services

L'activité de conseil en management consiste à aider les entreprises à adapter leur organisation, leurs processus et leurs systèmes d'information. Le cabinet intervient aussi dans la mise en œuvre et la conduite du changement, dans des projets de transformation et de recherche de la performance au service de la stratégie de ses clients. Ainsi le cabinet est amené à réaliser diverses interventions tant le secteur public que privé : analyses stratégiques, analyse de portefeuille, stratégie de diversification, commercial due diligence, benchmarks, construction de business plan, accompagnement, évaluation des politiques publiques, élaboration de plans de transformation, partenariats public-privé, Reengineering et externalisation de processus, Pilotage de la performance, Optimisation de la gestion prévisionnelle, Maîtrise des coûts, Consolidation et reporting.

4.1.3.4. Expertise comptable

En matière d'expertise comptable, le cabinet accompagne ses clients dans la tenue intégrale ou partagée de la comptabilité, l'établissement et la revue de situations comptables périodiques, la révision et l'établissement des comptes annuels et déclaration fiscale des résultats. Cette expertise s'étend également à la gestion des organisations et à l'assistance en matière fiscale et sociale : optimisation de l'organisation administrative et comptable, établissement des paies, des états et registres de paie, diagnostic social, application de la législation sociale et des conventions collectives, formalités administratives induites tout au long de la vie sociale d'une entreprise (embauche, licenciement, création d'entreprise, ...) etc.

4.1.3.5. Conseil Juridique et Fiscal

Le cabinet aide ses clients à optimiser et sécuriser juridiquement et fiscalement leurs investissements en Afrique francophone. Etant membre de Deloitte Touche Tohmatsu Limited, le cabinet bénéficie de l'expertise mondiale de plus de 25 000 fiscalistes, dans près de 140 pays. Les missions de conseil juridique et fiscales sont relatives, entre autres, à :

- l'assistance juridique et fiscale à l'implantation et au développement en Afrique francophone ;
- la sécurisation des obligations fiscales et légales locales ;
- la préparation des déclarations fiscales, douanières et sociales ;
- l'assistance à contrôle, contentieux fiscal, social et douanier ;
- la gestion de la fiscalité des personnes et de la mobilité internationale ;
- le due diligences juridiques, fiscales et sociales ;
- l'accompagnement et mise en place de partenariat public/privé (ppp), etc.

4.2. Analyse du degré d'acceptation ou d'adoption des technologies

Comme énoncé dans la méthodologie, l'analyse du degré d'acceptation ou d'adoption des TAAO passera par la détermination du profil des auditeurs, des ressources informatiques à leur disposition, ainsi que du type de clientèle du cabinet. Bien entendu les différents entretiens menés avec les auditeurs et managers nous apportent des informations sur l'acceptation au sein du cabinet de ces pratiques.

4.2.1. Profil des auditeurs

L'utilisation des techniques d'audit assistées par ordinateur dans le cadre de l'audit légal requiert plus ou moins de compétences supplémentaires de la part des auditeurs. La CNCC distingue deux catégories d'auditeurs :

- ceux provenant des filières techniques qui ont les compétences nécessaires pour utiliser les outils les plus basiques comme les plus avancés.
- ceux provenant des filières comptables et financières dont les compétences se limitent aux outils basiques.

Les différents agents qui participent aux missions de commissariat aux comptes et que nous avons eu l'occasion d'accompagner durant les différentes interventions sont tous auditeurs financiers à la base. En effet ce sont majoritairement des personnes issues des filières comptables et financières. Toutefois le cabinet exige de ses collaborateurs un minimum de compétences en informatique notamment une assez bonne maîtrise des tableurs.

Par ailleurs le cabinet organise chaque année des sessions de formation, pour tous ses agents, relative à certains domaines d'audit. Bien entendu les connaissances sont mises en pratiques au travers la réalisation de tests sur les logiciels propres au cabinet. Ce en vue d'améliorer les compétences des agents sur les outils utilisés.

4.2.2. Contraintes du marché : le type de clientèle

Le cabinet tire profit de la reconnaissance à l'international de la marque DELOITTE. A ce titre, sa clientèle est constituée de grandes entreprises notamment des secteurs pétroliers, forestier, minier, bancaire et financier, les activités portuaires et de transit, l'aérien, l'agro-industrie et le secteur du bois, le secteur de l'énergie et des ressources, le secteur public et parapublic. Ces entreprises, qui sont généralement des filiales de grand groupe étranger, possèdent pour la plupart des systèmes d'information complexe car informatisés. De surcroit elles réalisent un grand nombre de transactions sur un exercice comptable. Le défi pour le commissaire aux comptes est tel que la taille des échantillons obtenus en appliquant le sondage statistique, suivant une approche par les risques, est si importante que les techniques d'audit traditionnelles ne permettent pas de les traiter totalement. Ainsi le cabinet ne peut pas ne pas tenir compte de ces aspects en acceptant les missions de certification qui lui sont confiées par ces entreprises. Toutes ces entreprises réalisent un grand nombre de transactions au cours d'un exercice comptable. Les informations sont tellement importante qu'il est inconcevable de pouvoir les contrôler toutes. A cela s'ajoute le fait que la totalité de ces entreprises disposent de système d'informations informatisés et complexes qui peuvent

empêcher le traitement de l'information autrement que sous un format numérique. A ce titre, certifier leurs comptes suivant une approche par les risques mais sur la base de techniques d'audit traditionnelles uniquement ne semble pas être réalisable ou tout au moins ne permettrait pas de disposer d'une assurance sur leur sincérité et exhaustivité. Le cabinet est donc plus ou moins contraint à utiliser les techniques d'audit assistées par ordinateur pour réaliser les missions de commissariat aux comptes au sein de ces entreprises.

4.2.3. Ressources informatiques (matériel et logicielles)

Il est important de connaître les ressources informatiques dont dispose le cabinet car d'eux dépendent la nature des techniques d'audit assistées par ordinateur qui seront utilisées dans le cadre des missions d'audit légal.

4.2.3.1. Matériels utilisés par chaque auditeur pour les missions de certification

Le cabinet met à la disposition de chaque auditeur un ordinateur portable avec une capacité en mémoire vive de deux giga octets. Ainsi avons-nous reçu un ordinateur portable à notre arrivée au sein du cabinet.

De même, il dispose, en interne, d'un réseau intranet pour la communication entre agent et permettant d'accéder au serveur qui contient les logiciels et données de l'entreprises. Durant notre séjour, nous avons assisté à la mise à disposition des auditeurs d'un nouveau service leur permettant d'accéder de manière sécurisée au serveur même en étant à l'extérieur du cabinet. Ceci pour permettre aux agents en mission d'avoir accès à distance et de manière sécurisée aux différentes ressources du cabinet.

4.2.3.2. Logiciels utilisés pour la réalisation des missions de certification

A l'instar de tous les cabinets membres du réseau DELOITTE dans le monde, le cabinet utilise pour ses missions de commissariat aux comptes un progiciel d'audit spécifique

dénommé AS/2. Développé en interne, homogène et uniformisée au niveau mondial, celui-ci s'intègre en fait dans un système global baptisé AuditSystem/2 (AS/2) qui est le premier à conjuguer une méthode de vérification entièrement intégrée à une documentation commune et un logiciel d'utilisation.

Ce progiciel est un système expert permettant de gérer toutes les phases d'une mission d'audit légal, depuis l'acceptation de la mission jusqu'à la rédaction du rapport final. Il dispose à cet effet d'un ensemble d'outils spécifiques à l'audit (sondage, archivage, formatage des données etc.) et d'un ensemble de packs relatifs aux différents secteurs d'activité. C'est le principal outil d'audit assisté par ordinateur utilisé au sein du cabinet.

4.2.4. Entretien avec les managers et collaborateurs sur l'usage des TAAO

Suite aux entretiens menés avec les managers et collaborateurs notamment ceux en charge des missions de commissariat aux comptes, il ressort que la maîtrise de l'outil informatique paraît indispensable au cours des missions d'audit. Mais la maîtrise dont il est question ici est surtout relative à la capacité de traiter les données via un tableur en l'occurrence Microsoft EXCEL. Etant entendu que le progiciel d'audit utilisé fonctionne de concert avec ce tableur.

Ce chapitre nous a permis dans un premier temps d'avoir une idée générale du cabinet Deloitte Gabon, d'en saisir l'historique ainsi que l'organisation interne en termes d'activités. Dans un second et dernier temps nous avons mis en exergue le profil des auditeurs qui réalisent les missions de commissariat aux comptes, la pression exercée par la clientèle du cabinet, les ressources informatiques, tant matérielles que logicielles, à la disposition des agents. Enfin les divers entretiens avec les managers du cabinet nous ont permis de saisir leur point de vue sur l'usage des TAAO lors des missions d'audit. Le chapitre suivant est consacrée à la description des TAAO utilisés au sein du cabinet.

CESAG - BIBLIOTHEQUE

CHAPITRE 5. IDENTIFICATION DES TAAO UTILISEES LORS DES MISSIONS D'AUDIT LEGAL A DELOITTE GABON

La démarche d'audit du cabinet repose sur un système global, propre à l'ensemble des firmes membres du réseau DELOITTE Touche Tohmatsu et baptisé Audit System/2 (AS/2). Ce système, homogène et uniformisé sur le plan mondial et surtout en cohérence avec les standards internationaux en matière d'audit, regroupe une méthode de vérification entièrement intégrée à une documentation commune et un progiciel d'audit dénommé AS/2.

5.1. Intégration des TAAO au sein de la démarche d'audit

Comme énoncée plus haut, la démarche du cabinet en matière d'audit tant légal que contractuel, est en cohérence avec les standards internationaux. A ce titre on y retrouve à des degrés divers les 4 phases majeures de toute mission d'audit légal à savoir :

- prise de connaissance de l'entreprise ;
- évaluation du contrôle interne ;
- contrôle des comptes ;
- émission de l'opinion.

L'utilisation des techniques d'audit assistées par ordinateur intervient à tous les niveaux. Ce parce que la réalisation d'une mission d'audit reposant sur le système global AS/2 implique l'usage du progiciel d'audit AS/2 doté de fonctionnalités facilitant la réalisation d'un audit. Ce dernier recense en son sein une panoplie d'outils permettant non seulement d'automatiser certaines tâches d'audit mais encore de procéder à un plus grand nombre de tests d'audit.

5.2. Description et schéma d'application des TAAO utilisées

Sur la base des informations recueillies tout au long de notre stage mais aussi et surtout par l'accompagnement, l'observation des auditeurs ainsi qu'une participation active aux missions

de commissariat aux comptes, nous avons relevé un certain nombre de techniques d'audit assistées par ordinateur qui sont systématiquement utilisées par les auditeurs pour réaliser les divers travaux d'audit. N'étant intervenu que durant la phase de contrôle direct des comptes, nous nous y focaliseront. Ainsi parmi les techniques d'audit assistées par ordinateur identifiées on note :

- le sondage à l'aide de l'ordinateur ;
- calcul automatisé des différents seuils d'audit ;
- le formatage de données client ;
- l'usage des feuilles de test préprogrammées pour la validation des comptes ;
- l'utilisation d'un progiciel d'audit ;
- l'utilisation des outils d'amélioration de la productivité :
 - les outils de planification et suivi du plan d'audit ;
 - les outils de restitution et de formalisation des travaux ;
 - les outils de communication et de transfert de données ;
 - les outils de gestion des ressources.

Au-delà de ce qui vient d'être évoqué, il faut dire que la pratique des techniques d'audit assistées par ordinateur au sein du cabinet se matérialise concrètement par l'usage du progiciel d'audit AS/2. En effet c'est lui qui permet de mettre en œuvre, durant une mission d'audit, la totalité des techniques énoncées. Aussi paraît-il important d'entamer la description de ces TAAO par une présentation de ce dernier.

5.2.1. L'usage du progiciel d'audit : AS/2

Audit System 2 est un programme informatique développé par DELOITTE Touche Tohmatsu Limited et constitue le troisième pilier de la méthodologie du cabinet. Il s'agit d'un véritable système expert ou progiciel d'audit qui dispose des fonctionnalités nécessaires pour gérer la mission dans sa globalité depuis la lettre d'acceptation jusqu'à la rédaction du rapport général. Par conséquent c'est un véritable outil d'amélioration de la productivité au cours d'une

mission d'audit légal. Il englobe en son sein tout un arsenal d'utilitaires relatifs entre autres à la planification de la mission, à la formalisation des travaux, à l'analyse des risques, etc.

Chaque secteur d'activité ayant ses caractéristiques propres, AS/2 est construit autour des packs contenant les modèles de test et les fichiers d'audit relatifs à chacun d'eux. Ainsi la nature de l'entreprise à auditer et son secteur d'activité indique le pack à installer.

Ce progiciel dispose d'une panoplie de fonctionnalités telle que l'on ne pourrait les décrire toutes dans le cadre de ce mémoire. De surcroît, ayant été développé en interne, il ne nous est pas permis d'en décortiquer le fonctionnement. Toutefois les fonctionnalités essentielles à la réalisation des missions d'audit et à la pratique des TAAO peuvent être globalement organisées autour de 4 points majeurs. En reprenant les termes propres à AS2, nous avons :

- document manager ou gestionnaire de ressources ;
- smart audit support (sas) ;
- workpaper preparation ;
- trial balance.

5.2.1.1. Document Manager ou gestionnaire de ressources

Cette fonctionnalité générique rassemble tous les utilitaires permettant la gestion des documents d'audit au cours d'une mission. Le gestionnaire de document utilise un système de gestion intuitif facilitant l'organisation et la gestion de tous les fichiers relatifs à la mission d'audit (planning de vérification, fichiers clients, mémorandums, rapport et base de donnée des contacts, etc.). Ainsi permet-il entre autres :

- l'organisation des dossiers d'audit, le classement des fichiers de test, des fichiers clients et autres au sein d'une base de donnée commune ;
- les liaisons avec le dossier papier notamment par un système de « tickmark » et de cross-référencement ;

- l'archivage des dossiers d'audit ou sauvegarde de ceux-ci. avec les procédures de restaurations du dossier en cas de vérification ultérieure ou d'altération quelconque ;
- le contrôle des travaux de chacun des auditeurs par un système de traçage des références qui permet de déterminer l'auteur et le ou les vérificateurs d'un document quelconque dans le dossier ;
- l'échange sécurisé et standardisé des fichiers entre auditeurs par un système interne au progiciel. ce qui permet aux membres de l'équipe chargée de la mission de partager des documents avec un haut niveau de sécurité et d'intégrité.

5.2.1.2. Smart Audit Support (SAS)

L'une des tâches principales de l'auditeur légal est l'identification et l'évaluation des risques liés à l'entité cliente. A cet effet, AS/2 fournit un type de fichier électronique propre et préprogrammé dénommé Smart Audit Support. L'auditeur fournit un certain nombre d'informations et sur la base des traitements préprogrammés, le document réalise une analyse en faisant ressortir les risques encourus et en apportant des commentaires censés aider l'auditeur dans sa prise de décision. Bien que n'étant pas conçu comme un substitut au jugement professionnel, les documents SAS aident les auditeurs à identifier, évaluer et résoudre les questions pertinentes, en fournissant des conseils utiles et des commentaires pour soutenir le processus de prise de décision. L'intégrité et la cohérence de l'information étant toujours conservées. En fonction du pack installé, l'auditeur dispose d'un certain nombre de modèle SAS qu'il va pouvoir adapter à l'entreprise auditée.

5.2.1.3. Workpaper Preparation

AuditSystem/2 peut contenir des fichiers textes, des feuilles de calculs électroniques et des graphiques. Ceci pour répondre à un large éventail d'exigences en termes de papier de travail et de rapport à produire. A des produits standards de Microsoft Office comme MS Word et MS Excel, sont rajoutés des fonctionnalités personnalisées qui améliorent la préparation des papiers de travail, avis et rapports.

Aussi, AS/2 fournit, suivant le pack installé, un ensemble de modèles de rapports, avis, papier de travail sous les formats MS Word et MS Excel et personnalisable à volonté de façon à répondre à un besoin précis. De plus ceux-ci disposent de fonctionnalités supplémentaires favorisant les recoupements d'informations et le contrôle qualité. De plus, cette fonctionnalité facilite l'importation et l'exportation de fichiers depuis le progiciel.

Nous présenterons un peu plus bas les techniques d'audit assistée par ordinateur qui sous tendent l'utilisation de ces fichiers de travail.

5.2.1.4. Trial Balance

La Trial Balance est l'une des fonctionnalités clés en ce sens qu'elle facilite l'organisation, l'analyse et le contrôle des documents de synthèse des clients tels que la balance générale ou le grand livre des comptes. L'utilitaire sectionne le document suivant les groupes de comptes sélectionnés, en faisant bien entendu la conversion des devises en monnaie locale, puis consolide ces données et en fait une première analyse en calculant les variations absolues et relative par rapport aux exercices précédents. Il en résulte un ensemble de fichier électronique relatifs aux groupes de comptes des différents cycles comptables (clients, fournisseurs, trésorerie, capitaux propres, immobilisations, etc.) que les auditeurs vont pouvoir exploiter pour leur travaux.

Le progiciel AS2 ainsi présenté constitue à la fois un TAAO de la première et de la seconde catégorie. En effet il contribue à l'amélioration de la productivité des agents durant la mission d'audit car facilite la gestion de toute la partie administrative de cette dernière, et fournit les outils nécessaires pour la mise en œuvre des procédures d'audit notamment durant la phase d'analyse des risques et de contrôle des comptes.

5.2.2. Le sondage à l'aide de l'ordinateur

A l'instar de plusieurs cabinets d'audit, le cabinet Deloitte utilise la méthode du sondage par les unités monétaires pour constituer les échantillons de données à contrôler durant la mission d'audit. Cette technique, très répandue à ce jour, repose sur le principe de la sélection suivant les valeurs monétaires. Ainsi chaque montant est considéré dans sa totalité et transformé en unités statistiques. Outre la constitution d'échantillons, cette méthode permet d'apprécier

l'exactitude des montants. A ce titre elle est préconisée dans plusieurs référentiels d'audit tels que les normes ISA, les normes américaines et utilisée dans la constitution d'échantillons relatifs aux factures clients, factures fournisseurs, bon de commande et autres. Parce qu'elle requiert pour sa mise en œuvre, un certain nombre de calculs, sa réalisation est bien plus aisée via les feuilles de calcul automatisées. La mise en œuvre de cette technique implique les étapes ci-après :

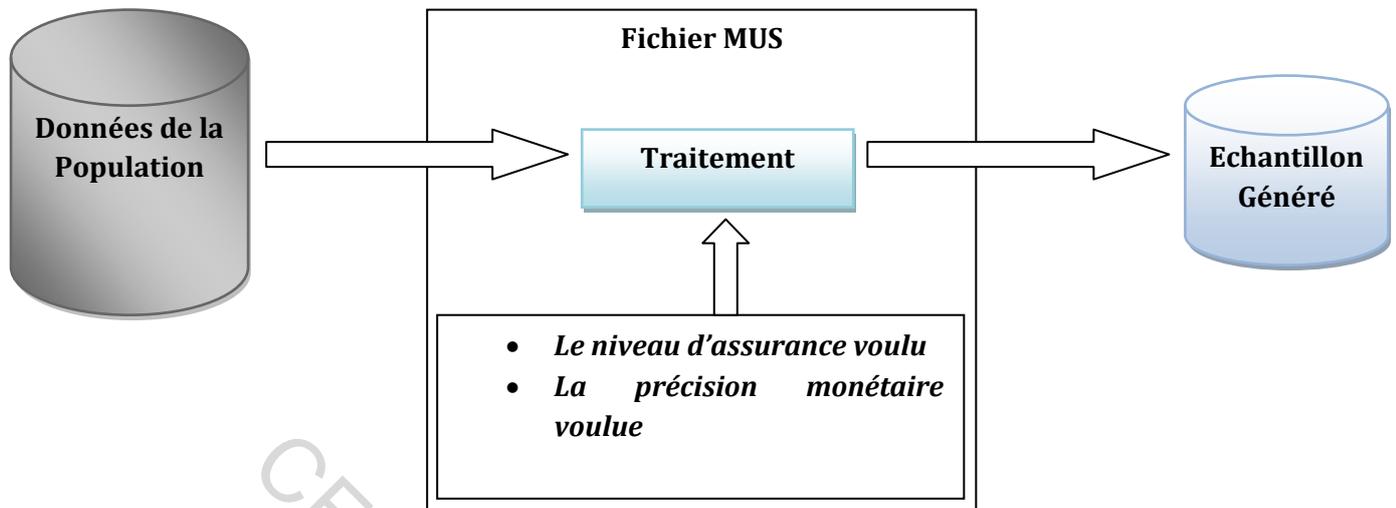
- la détermination de la taille de l'échantillon ;
- la sélection de l'échantillon ;
- la mise en œuvre des procédures d'audit sur l'échantillon ainsi obtenu ;
- l'analyse, l'évaluation des résultats et l'extrapolation de ces derniers à la population entière.

L'application du sondage par les unités monétaires au sein du cabinet se fait à l'aide des traitements préprogrammés au sein d'une feuille de calcul MS EXCEL dénommé MUS. Il s'agit en fait d'un modèle de test inclus dans les packs du progiciel Audit System 2 de façon à être rapidement utilisé par les auditeurs. Aux informations classiques à fournir en l'occurrence la taille de l'échantillon et les données de la population mère, le test MUS rajoute :

- le niveau d'assurance voulu ;
- la précision monétaire voulue.

Sur la base de ces informations, un échantillon respectant toutes les conditions est extrait de la population à partir de traitements spécifiques et préprogrammés. Ces traitements combinent les différentes informations fournies et constituent l'échantillon qui répond le mieux aux contraintes imposés par l'auditeur. Concrètement l'auditeur importe les données relatives à la population dans le fichier MUS puis fournit l'ensemble des informations requises. Après traitement, un échantillon est automatiquement généré. Le schéma suivant décrit ces différentes phases :

Figure 5: Fichier MUS



Source : Nous même à partir de l'usage du fichier MUS.

5.2.3. Calcul automatisé des différents seuils d'audit

De manière générale, un seuil d'audit est une limite en termes de valeur monétaire, que fixe l'auditeur pour déterminer les différents comptes ou pièces sur lesquels s'appliqueront les procédures ou tests d'audit. La fixation de ce seuil s'inscrit dans la logique de l'approche par les risques puisqu'il permet d'éliminer du champ d'application des procédures d'audit les éléments jugés non risqués afin de se concentrer sur les points les plus importants. Par conséquent, l'auditeur n'examine pas la population entière mais seulement une partie. Il existe plusieurs seuils en audit dont :

- le seuil de signification : niveau au-dessous duquel les erreurs ou risques d'erreurs relevés ne sont pas de nature à remettre en cause la régularité et la sincérité des états financiers sur lesquels l'auditeur est amené à porter une opinion ;
- le seuil de remontée : niveau au-dessus duquel les erreurs, risques d'erreurs et anomalies relevés doivent faire l'objet de constat précis dans les feuilles de test.

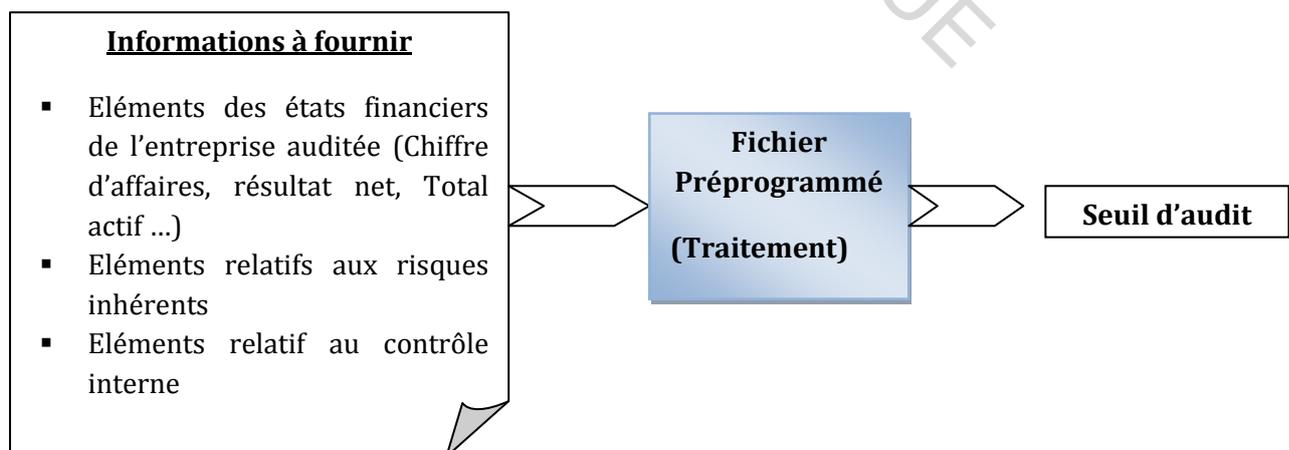
Ainsi que nous venons de le voir, la fixation d'un seuil de signification est très importante au cours d'une mission d'audit légal. Mais la question fondamentale est celle de la formule à appliquer. Par exemple en matière de seuil de signification, le terme « signification » renvoie

à un jugement d'où la notion de « caractère significatif ». Et une information est jugée significative si son omission ou son inexactitude est susceptible d'influencer les décisions économiques prises par les utilisateurs se fondant sur les états financiers. On constate ainsi que ce caractère significatif dépend de l'importance de l'élément ou de l'erreur évaluée dans les circonstances spécifiques de son omission ou de son inexactitude.

Si les normes professionnelles se sont contentées de donner la définition, ni les critères ni la démarche de calcul n'ont été codifiés avec précision. C'est pourquoi, les professionnels ont conçu des critères et des démarches propres en fonction de la nature des secteurs d'activité, de la taille des entreprises. S'il est vrai qu'il existe un certain consensus quant à la détermination du seuil par l'application d'un pourcentage à une grandeur telle que le chiffre d'affaires ou le résultat net, il est tout aussi évident que chaque cabinet possède la largesse nécessaire pour y faire intervenir tout autre élément dans le calcul.

Au sein du cabinet, la fixation du seuil se fait à l'aide du progiciel AS/2 par l'intermédiaire d'une feuille de calcul préprogrammée. L'auditeur y fournit les informations nécessaires en l'occurrence le chiffre d'affaires, le résultat net et le programme effectue un certain nombre de traitements, combinant ces informations suivant des modèles mathématiques prédéfinies. Il ressort de ces traitements une valeur que l'auditeur pourra affiner en fonction de son expérience et de son jugement professionnel.

Figure 6: Calcul automatisé des seuils d'audit



Source : Nous même à partir de l'usage de AS/2

5.2.4. Le formatage de données client

Le formatage des données clients consiste en la restructuration des données numériques du client de façon à ce que celles-ci soient exploitables par les programmes d'analyse de l'auditeur. Il s'agit en gros de faire en sorte que les données extraites du système d'information de l'entreprise auditée soient conformes, tant dans leur format que dans leur structure, à celles acceptées par les outils d'audit assistés par ordinateur de l'auditeur. Le formatage de données peut être réalisé en même temps que l'extraction mais le plus souvent il intervient juste après le recueil de données numériques du client.

Au cours des différentes missions auxquelles nous avons participé, les données clients étaient fournies sous le format de fichier MS EXCEL. Pour faciliter leur exploitation dans les feuilles de test générées par le progiciel d'audit AS/2, un retraitement était nécessaire notamment pour l'établissement des « Leadsheet » ou feuilles de calcul recensant les différents éléments d'un cycle de la comptabilité et sur la base desquelles les auditeurs vont pouvoir réaliser les tests sur les comptes. Le formatage était réalisé d'abord via le Tableur MS EXCEL et enfin sur AS/2.

5.2.4.1. Formatage sous EXCEL

Le formatage sous Excel consistait au tri des données, à la suppression des colonnes et des lignes factices ou superflues pour la réalisation des tests d'audit. Dans le cas d'une balance des comptes par exemple, il fallait conserver les numéros de comptes, les soldes initiaux et finaux, les mouvements sur l'exercice si possible. Les autres informations telles que les lignes de totaux, les en têtes des colonnes (éventuellement), les colonnes dupliquées et autres, devaient être supprimés pour en faciliter l'intégration dans le progiciel d'audit AS/2.

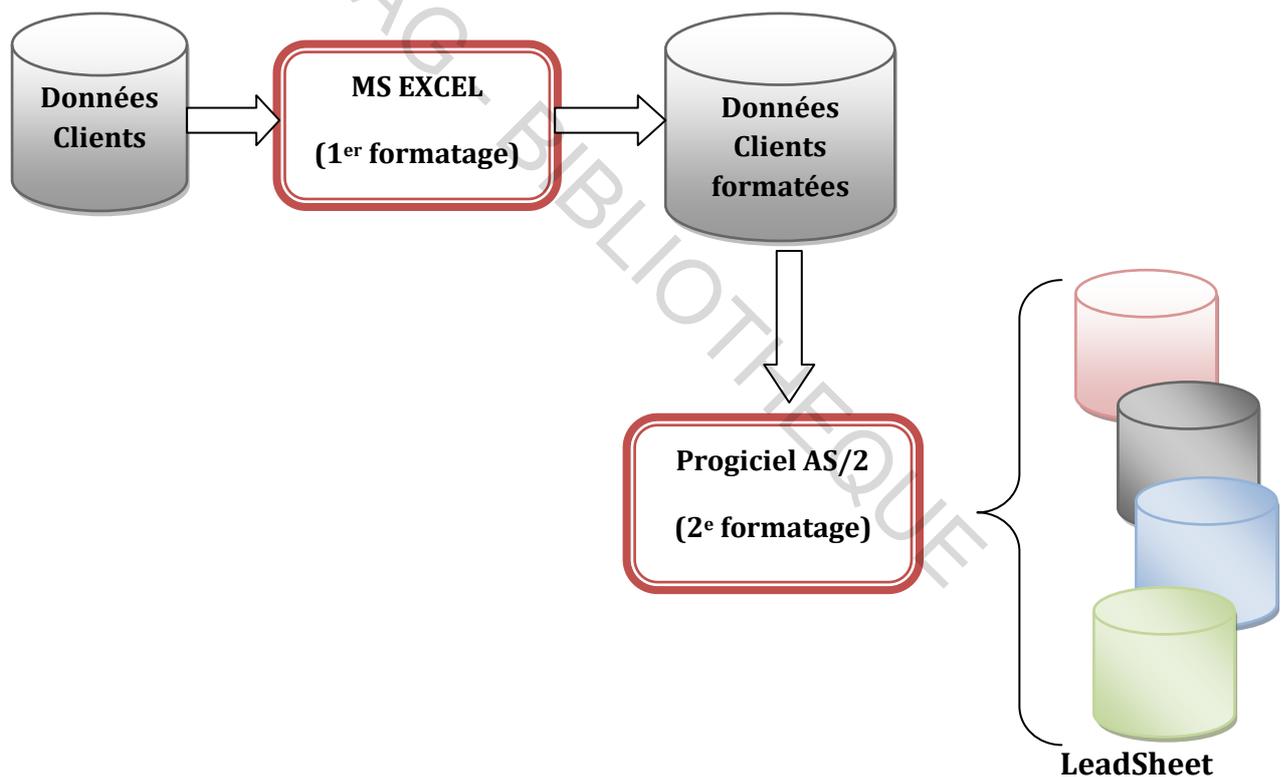
5.2.4.2. Formatage sous AS/2

Le formatage sous AS/2 se faisait à l'aide de fonctionnalités telles que le TRIAL BALANCE dans le cas d'un grand livre ou d'une balance générale des comptes. Les données, retraitées dans un premier temps sous Excel, sont intégrées à AS/2 qui réalise une consolidation ou un regroupement des éléments en fonction de ce que prévoit l'auditeur.

Dans le cas d'une balance des comptes, les comptes de détails peuvent être agrégés en un seul et regroupés dans de plus grands ensembles en l'occurrence les différents cycles comptables. Le progiciel procède éventuellement à une conversion des monnaies.

Le retraitement se termine par la génération d'un ensemble de fichiers dénommés Leadsheet, chacun relatif à un cycle comptable ou à un regroupement de comptes et faisant ressortir les écarts absolus et relatifs avec les exercices ou périodes précédentes. Chaque Leadsheet comportant les informations suivantes : les numéros des comptes concernés, le libellé du compte, le solde du compte, les soldes des exercices précédant, l'écart absolue entre les différents soldes, l'écart relatif entre les soldes. L'auditeur peut alors commencer la réalisation des tests de validation des comptes.

Figure 7 : Formatage de données clients



Source : Nous même à partir de l'usage de AS/2

5.2.5. L'usage des feuilles de Test préprogrammés pour la validation des comptes

Une fois le périmètre d'audit délimité et l'échantillon de pièces justificatives à vérifier sélectionné, le commissaire aux comptes doit maintenant procéder à la validation des informations et des montants contenus dans les états comptables et financiers afin d'obtenir l'assurance nécessaire sur laquelle fonder son opinion. Cette validation passe entre autres par la confrontation des informations contenues dans les états financiers avec les justificatifs qui servent de preuves. Il s'agit de s'assurer que les chiffres issus des états financiers sont bel et bien la traduction des transactions réelles et légales matérialisées par des documents ou pièces justificatives. Ces différents tests et analyses sont réalisés à travers les papiers de travail que les auditeurs conservent dans le dossier de contrôle.

Au sein du cabinet, ces tests sont matérialisés par les papiers de travail électroniques qui sont en fait des fichiers de tableurs ou de traitement de texte en l'occurrence les fichiers MS WORD et MS EXCEL intégrés au progiciel AS/2 et disposant par conséquent de fonctionnalités supplémentaires contrairement aux même type de fichiers classiques. Ces papiers de travail électroniques permettent de réaliser bien plus rapidement les tests d'audit et sont reliés avec le dossier papier par un système de cross-référencement des documents.

Ainsi, suivant le domaine d'activité de l'entreprise auditée et le cycle comptable sur lequel travaille l'auditeur, un certain nombre de tests prédéfinis sont disponibles. L'auditeur n'a plus qu'à sélectionner le plus pertinent pour la validation des documents dont-il dispose. Ces feuilles de travail peuvent être reliées aux documents de base tels que la balance ou le grand livre de sorte que tout changement ou modification à ce niveau entraînerait une mise à jour automatique.

Lors des différentes missions de commissariat aux comptes les auditeurs se voient attribués chacun un ensemble de cycles comptables (regroupement de comptes) à valider à l'aide des techniques assistées par ordinateur propres au cabinet. C'est ainsi qu'il nous a été confié entre autres les cycles immobilisations, trésorerie et aux capitaux propres. Nous présentons ci-après certains des tests qui sont réalisés.

Illustration

Chacun des auditeurs possède le progiciel AS/2 installé sur son ordinateur de travail. Et pour tous les cycles comptables qu'il est censé vérifier, le progiciel génère les Leadsheets correspondantes qui sont en fait des extraits retraités de la balance générale des comptes de l'entreprise auditée. Sur la base de l'analyse qu'il en fait, il procède à divers tests.

5.2.5.1. Cycle Immobilisation

Ce cycle rassemble l'ensemble des comptes relatifs aux actifs immobilisés de l'entreprise autrement dit des biens destinés à demeurer durablement au sein de l'entreprise. Il s'agit de :

- immobilisations financières : titres financiers détenus par l'entreprise ;
- immobilisations corporelles : bâtiments, machines ;
- immobilisations incorporelles : brevet, marque ;
- charges immobilisées : frais de constitutions.

Exemple 1 : Test de rapprochement Balance Générale et Fichier des immobilisations

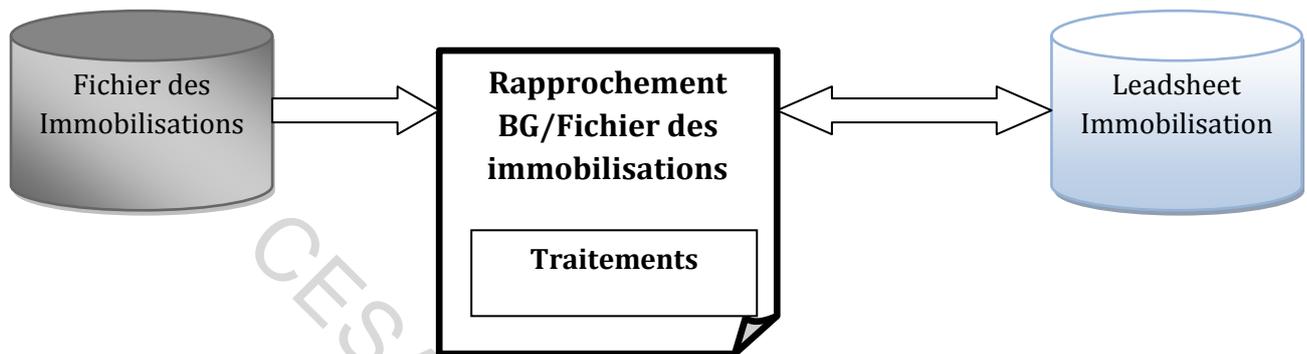
Objectif : Rapprocher les soldes de l'état des immobilisations incorporelles (fichier des immobilisations) de ceux de la balance générale.

Procédé : L'auditeur génère, via le progiciel d'audit AS/2, la feuille de test préprogrammé dénommée « rapprochement balance générale-Fichier des immobilisations ». Il remplit les champs relatifs aux valeurs contenues dans le fichier des immobilisations suivant les différents comptes d'immobilisation :

- libellé du compte d'immobilisation ;
- somme des mouvements au débit ;
- somme des mouvements au crédit.

La liaison entre la feuille de test et la Leadsheet immobilisation permet de récupérer automatiquement les valeurs de la balance générale. Les valeurs sont ensuite confrontées et il ressort des écarts qu'il faille justifier.

Figure 8 : Test de rapprochement Balance Générale et Fichier des immobilisations



Source : Nous même à partir des tests sous AS/2

Exemple 2 : Test sur les mouvements d'immobilisations financières

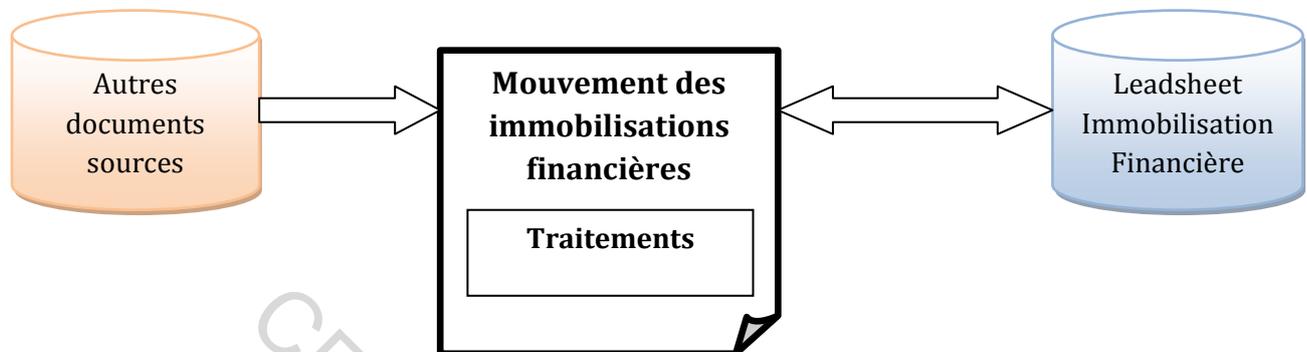
Objectif : Mettre en évidence les mouvements de l'exercice et cadrer les variations avec les fichiers sources

Procédé : L'auditeur génère, via le progiciel d'audit AS/2, la feuille de test préprogrammé dénommée « Mouvement des immobilisations financières ». Récupère dans la balance générale, via la liaison avec la Leadsheet, l'ensemble des informations relatives aux comptes qu'il veut auditer :

- numéro du compte ;
- libellé du compte ;
- valeur brute (ouverture, acquisition, cession, clôture) ;
- dépréciation (ouverture, dotations, reprises, clôtures) ;
- référence de la feuille de test (ou cross référence).

Le fichier réalise alors les traitements nécessaires et détermine les écarts éventuels avec les autres documents sources. Ecart que l'auditeur va ensuite pouvoir analyser.

Figure 9 : Test sur les mouvements d'immobilisations financières



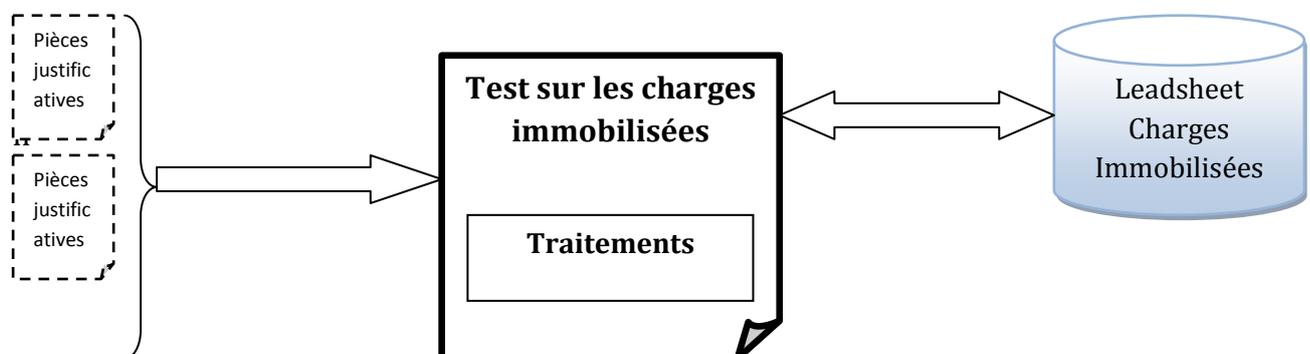
Source : Nous même à partir des tests sous AS/2

Exemple 3 : Test sur les charges immobilisées

Objectif : S'assurer du caractère immobilisable ou non des charges.

Procédé L'auditeur génère, via le progiciel d'audit AS/2, la feuille de test préprogrammé dénommée « Test sur les charges immobilisées ». La liaison avec la Leadsheet permet de récupérer les informations des différents comptes à auditer. L'auditeur remplit également les champs relatifs aux références des pièces justificatives.

Figure 10 : Test sur les charges immobilisées



Sources : Nous même à partir des tests sous AS/2

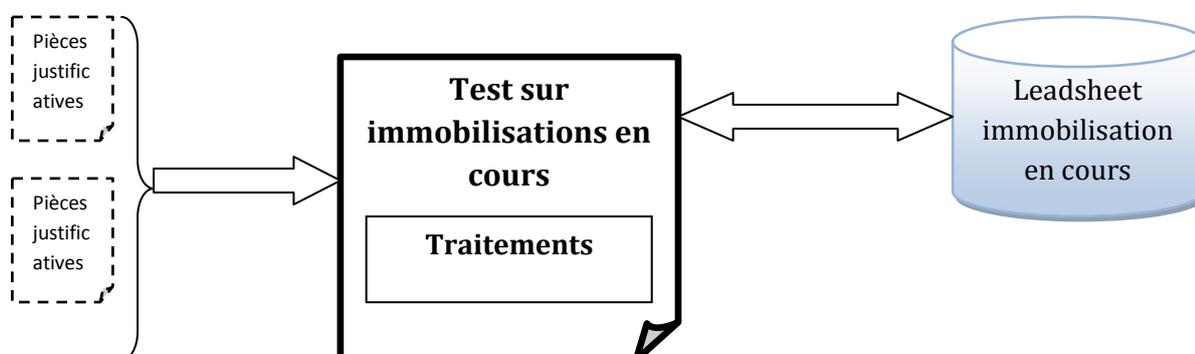
Exemple 4 : Test sur les immobilisations en cours

Objectif : Vérification des factures relatives à la mise en service des immobilisations et validation des charges comptabilisées pour la fabrication de nouvelles immobilisations.

Procédé : L'auditeur génère, via le progiciel d'audit AS/2, la feuille de test préprogrammé dénommée « Test sur les immobilisations en cours ». Récupère dans la balance générale, via la liaison avec la Leadsheet, une partie des informations à renseigner puis l'autre partie par l'entremise des documents justificatifs recueillis auprès de l'entreprise auditée :

- n° compte ;
- libellé du compte ;
- documents justificatifs (factures) :
 - date facture ;
 - nom fournisseur ;
 - n° facture ;
 - montant ht ;
 - référence comptable ;
 - description prestation.

Figure 11 : Test sur les immobilisations en cours



Sources : Nous même à partir des tests sous AS/2

5.2.5.2. Cycle trésorerie

Ce cycle rassemble tous les des actifs les plus liquides que possède l'entreprise auditée. Il s'agit principalement des comptes :

- banque ;
- caisses ;
- valeurs mobilières de placement.

Exemple : Test sur les rapprochements bancaires

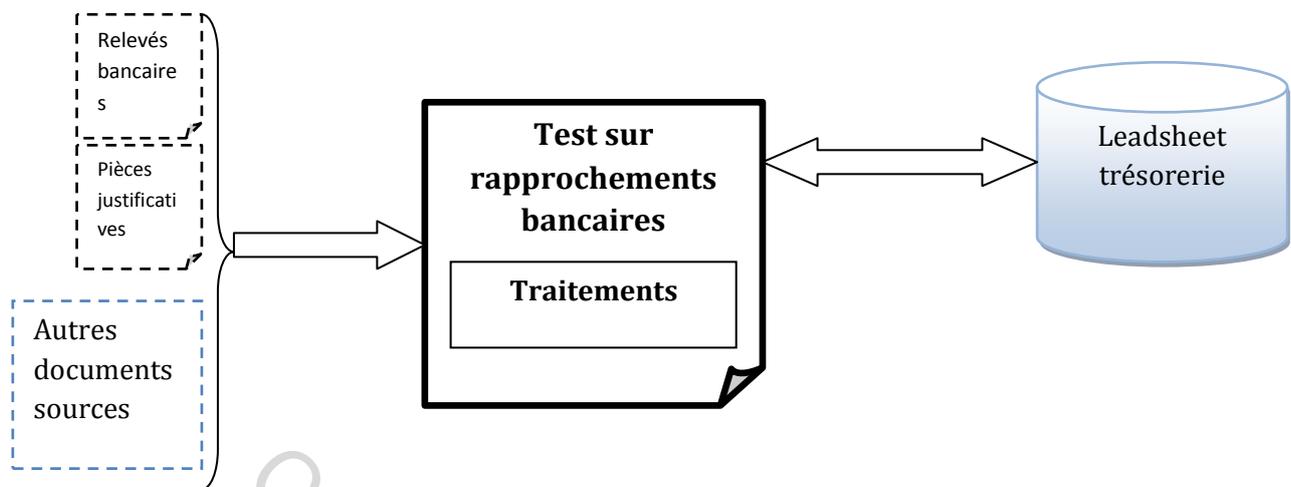
Objectif : S'assurer de la validité des soldes bancaires ; S'assurer de la validité, de l'exhaustivité, de la correcte comptabilisation et du bon rattachement à l'exercice de tous les montants en rapprochement

Procédé : L'auditeur génère, via le progiciel d'audit AS/2, la feuille de test préprogrammé relative aux rapprochements bancaires. La liaison avec la leadsheet permet de récupérer, entre autres, les soldes comptables des différents comptes bancaires à auditer. Puis sur la base des relevés bancaires y afférents ainsi que des documents de rapprochements bancaire recueillies, l'auditeur remplit les champs :

- solde figurant en relevé bancaire ;
- décaissements chez société et absents en banque ;
- encaissements absents en comptabilité et présents en banque ;
- décaissements absents en comptabilité et présents en banque ;
- encaissements chez société et absents en banque ;
- référence du rapprochement (date, responsable).

La feuille de calcul réalise les traitements nécessaire et fait apparaître les écarts anormaux entre les différents documents. Ecart que l'auditeur va justifier par de plus amples investigations.

Figure 12 : Test sur les rapprochements bancaires



Sources : Nous même à partir des tests sous AS/2

5.2.5.3. Cycle capitaux propres

Ce cycle comptable regroupe tous les comptes relatifs aux capitaux propres. Il s'agit principalement des comptes suivants : Capital ; Primes d'émission, de fusion, d'apport ; Ecarts de réévaluation ; Réserve légale ; Réserves statutaires ; Réserves réglementées ; Report à nouveau ; Résultat de l'exercice ; Subventions d'investissement ; Provisions réglementées.

Exemple : Test sur les mouvements de capitaux propres

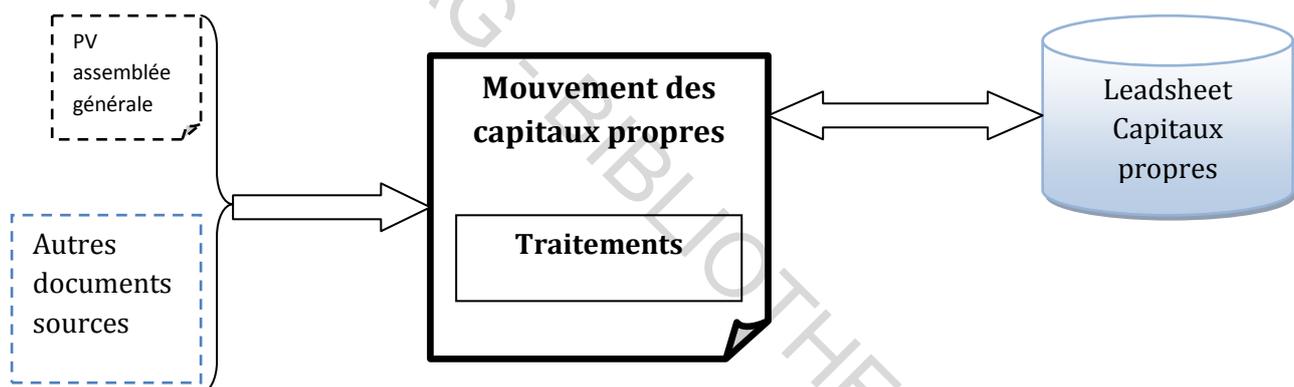
Objectif : Contrôler les soldes des capitaux propres et s'assurer de leur exhaustivité et de la correcte comptabilisation et présentation.

Procédé : L'auditeur génère, via le progiciel d'audit AS/2, la feuille de test préprogrammé dénommée « Mouvement des capitaux propres ». La liaison avec le fichier Leadsheet lui permet de récupérer automatiquement une partie des informations à fournir. Le reste des informations est à rechercher dans divers documents sources tels que les procès verbaux d'assemblées statuant sur une modification du capital ou un versement de dividendes, etc. Les différentes informations à fournir sont les suivantes :

- numéro du compte, libellé du compte ;
- solde d'ouverture, affectation du résultat n-1 ;
- résultat de l'exercice, augmentation de capital ;
- réduction de capital ;
- distribution de dividendes ;
- subvention passée en résultat, reprise de provision.

La feuille de calcul réalise les traitements nécessaires et fait apparaître les écarts avec les soldes de clôtures contenus dans les états financiers. L'auditeur peut ainsi déceler rapidement la source de l'écart et par conséquent orienter ses investigations dans la bonne direction.

Figure 13 : Test sur les mouvements de capitaux propres



Sources : Nous même à partir des tests sous AS/2

5.2.5.4. Cycle client

Le cycle client concerne, comme l'indique son nom, les différents comptes de créances clients de l'entreprise auditée. Le progiciel AS/2 prévoit un grand nombre de modèles de test pour la validation de ces comptes. Nous présentons ci-après l'un d'entre eux :

Exemple : Test sur la séparation des exercices en matière de vente et d'avoir

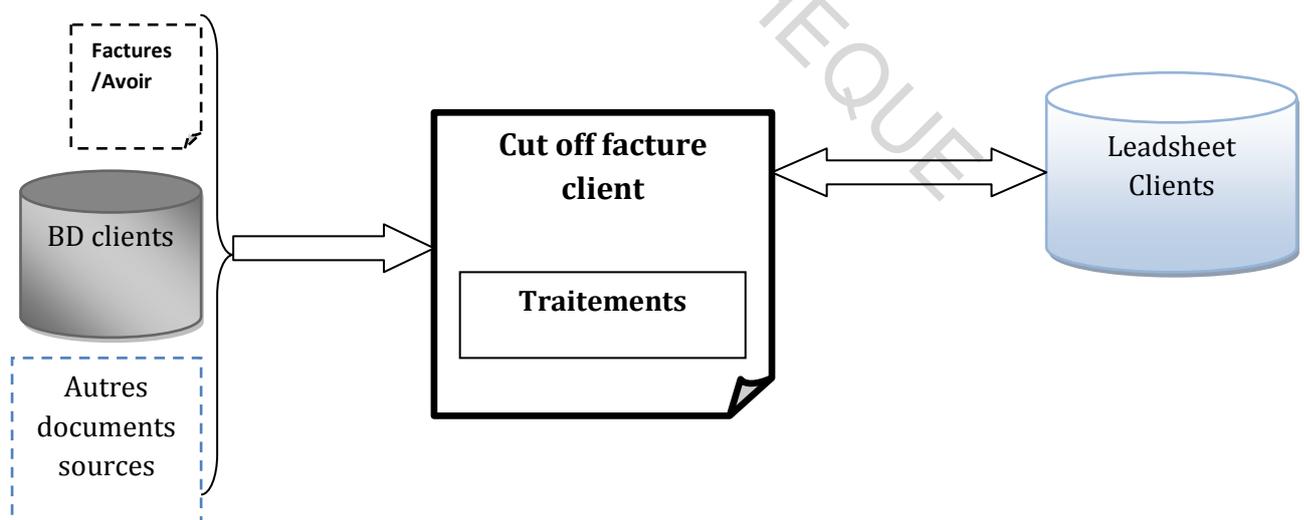
Objectif : Contrôler la correcte séparation des exercices en matière de ventes et avoirs ;

Procédé : L'auditeur génère, via le progiciel d'audit AS/2, la feuille de test préprogrammée dénommée « Cut off facture client ». Sur la base d'un échantillon de factures de clôture de l'exercice audité et de bons de livraison post clôture de ce même exercice, l'auditeur remplit les différents champs de la feuille de calcul préprogrammée :

- référence comptable (n° de facture/avoir)
- date facture / avoir
- nom du client
- montant ttc
- date comptable de la vente
- référence du fait générateur (n° du bon de livraison/bon de réception)
- date fait générateur, régularisation

L'auditeur peut ainsi faire apparaître les factures pour lesquelles la livraison n'est pas encore intervenue, celles qui ont fait l'objet de régularisations, les différentes factures d'avoirs déjà pris en compte en comptabilité, etc.

Figure 14 : Test sur la séparation des exercices en matière de vente et d'avoir



Sources : Nous même à partir des tests sous AS/2

5.2.6. L'utilisation des outils d'amélioration de la productivité

Les techniques et outils d'audits assistés par ordinateur relatives à l'amélioration de la productivité sont pour la majeure partie des « briques » du progiciel d'audit AS/2 qui réalisent diverses tâches. De manière non exhaustive nous avons :

- les outils de planification et suivi du plan d'audit : la planification et le suivi de la mission d'audit est le fait des fonctionnalités Document Manager ainsi que des outils de revue des travaux. Les documents sont classés dans les ensembles ci-après :
 - planification ;
 - reporting ;
 - audit management ;
 - contrôle ;
 - procédures de validation ;
 - documents spécifiques au commissariat aux comptes.
- les outils de communication et de transfert de données : A travers les fonctionnalités d'échange des informations et le système « TRAY IN/ TRAY OUT » qui permet de s'échanger un ensemble de fichiers de manière sécurisée notamment du fait du format des données lors de l'échange.
- les outils de restitution et de formalisation des travaux : A travers les feuilles de test préprogrammées et correspondant au secteur d'activité de l'entreprise auditée, les différents documents pré-édités, les Smarts audit Support (SAS), etc.

En résumé, le cabinet dispose d'une assez large gamme de TAAO regroupées, pour la plupart, au sein du progiciel d'audit AS/2. Ce dernier constitue en effet l'un des piliers sur lesquels repose le processus d'audit à Deloitte Gabon. Aussi, ces TAAO sont systématiquement utilisés lors de toute mission de commissariat aux comptes au sein du cabinet. Dans le chapitre suivant nous traitons de la complexité, des apports et des risques associés à ces outils au sein du cabinet.

CHAPITRE 6- ANALYSE DES RESULTATS DE L'ETUDE ET RECOMMANDATIONS

Le chapitre précédent nous a permis d'identifier les différentes techniques d'audit assistées par ordinateur utilisées au sein du cabinet dans le cadre des missions de commissariat aux comptes. Par ailleurs, pour toutes les raisons évoquées tout au long de cette étude nous comprenons en quoi l'usage des TAAO tend à s'imposer aux professionnels de l'audit dont ceux du cabinet dont il est question ici. Mais au-delà de cet aspect plus ou moins contraignant, qu'apportent concrètement ces TAAO au cabinet ? Quelle analyse pouvons-nous réaliser quant aux solutions mises en œuvre au sein du cabinet face aux contraintes inhérentes à l'usage de ces outils ? Et quelle recommandation faire pour une meilleure intégration de ces techniques et outils au processus d'audit légal ?

C'est précisément à toutes ces questions que nous allons tenter de répondre dans la suite de ce chapitre. Pour ce faire, nous débuterons cette partie par la présentation et l'analyse des résultats auxquels nous avons abouties suite à notre étude. Nous discuterons ensuite des apports des TAAO dans la réalisation des missions d'audit légal. Enfin nous parlerons des contraintes inhérentes à l'usage de ceux-ci, évaluerons les solutions mises en œuvre au sein du cabinet pour faire face à ces limites puis émettrons des recommandations à l'endroit du cabinet.

6.1. Présentation et analyse des résultats de l'étude

Au terme de cette étude, nous présentons ci-après les résultats auxquels nous avons aboutis relativement au degré d'acceptation des TAAO au sein du cabinet et aux différents outils utilisés.

6.1.1. Degré d'acceptation des TAAO

L'analyse menée plus haut concernant l'adoption ou l'acceptation au sein du cabinet de ces nouveaux outils et techniques d'audit nous conduit à affirmer qu'il y a un réel engouement quant à l'appropriation de ces derniers. En effet cela est perçu à travers :

- la qualité des ressources informatiques choisies :

Le cabinet étant doté d'une infrastructure informatique adéquate, les auditeurs sont tous équipés d'ordinateurs performants sur lesquels sont installés le progiciel AS/2 et beaucoup d'autres utilitaires.

- l'automatisation du processus d'audit :

De la planification de la mission à la rédaction des rapports, l'usage des diverses fonctionnalités du progiciel AS/2 prouve à suffisance que les TAAO interviennent à tous les niveaux du processus d'audit.

- la formation des auditeurs à l'usage des différentes fonctionnalités du progiciel AS/2 :

Chaque auditeur dispose du progiciel d'audit AS/2 installé sur son ordinateur. Tous les auditeurs sont donc amenés à l'utiliser au cours de la mission d'audit.

- l'utilisation de modules spécialisés intégrés au progiciel AS/2 afin de réaliser certaines tâches :

AS/2 dispose en effet de modules additionnels tels ACL (audit command language) et bien d'autres qui facilitent la réalisation certaines tâches complexes comme l'analyse de données, etc.

Enfin, les divers entretiens que nous avons pu avoir avec les managers nous confortent dans ces conclusions. Néanmoins bien que tourné vers ces nouvelles techniques d'audit, nous pensons que le cabinet gagnerait à renforcer encore un peu plus les compétences des auditeurs financiers sur l'usage des modules spécialisés intégrés à AS/2 en l'occurrence ACL.

6.1.2. Les TAAO utilisés au sein du cabinet

Nous inspirant de la principale classification des TAAO développée dans la première partie de ce mémoire, nous regroupons dans le tableau ci-après l'ensemble des TAAO identifiées durant notre stage notamment lors des phases de contrôle des comptes des missions d'audit auxquelles nous avons pris part. Ainsi pour chacune des TAAO, nous spécifions la famille d'outils à laquelle elle appartient, la catégorie correspondante (nous rajoutons à ce niveau

quelques catégorie d'outils non présentes dans la classification de SENFT et GALLEGOS), la complexité dans l'usage et enfin l'apport dans le processus d'audit. La complexité étant évaluée suivant un critère à trois niveaux à savoir

- simple : TAAO facile d'accès, pas de difficulté majeure à l'utiliser ;
- moyenne : TAAO requérant une certaine maîtrise des fonctionnalités et des paramétrages ;
- élevée : TAAO nécessitant des connaissances et compétences assez pointues en informatique.

Le terme NA (Non applicable) que nous utilisons également dans le tableau signifie que nous n'avons pas eu l'occasion de tester l'outil correspondant et par conséquent ne pouvons émettre d'opinion quant à son utilisation.

Tableau 4 : Classification des techniques d'audit assistées par ordinateur répertoriées

Familles d'outils	Catégorie	Désignation	Complexité	Apport
Les outils d'amélioration de la productivité	Outils de planification et suivi du plan d'audit	Progiciel d'audit AS/2	Moyenne	Permet de gérer l'ensemble des détails de la mission d'audit et fournit les outils nécessaires pour la mise en œuvre des procédures d'audit
	Outil de restitution et formalisation des travaux	AS/2 - fonctionnalité Workpaper Preparation	Simple	Améliore la préparation des papiers de travail, avis et rapport
	Outils de communication et transfert de données	AS/2 - fonctionnalité TRAY IN, TRAY OUT, Usage de MS Lync	Simple	Facilite l'échange d'information et de données entre les différents membres de l'équipe d'audit
	Outils de gestion des ressources	AS/2 - fonctionnalité Document Manager	Simple	Fournit un système de gestion intuitif facilitant l'organisation et la gestion de tous les fichiers relatifs à la mission d'audit
	Outils de gestion documentaire	AS/2 - fonctionnalité Document Manager	Simple	Fournit un meilleur système d'archivage et de restauration des données

Les techniques et outils utilisés dans le cadre de la mise en œuvre des procédures d'audit	Les TAAO d'extraction de données	AS/2 - fonctionnalité d'extraction et de formatage des données (TRIAL BALANCE, Workpaper preparation, etc)	Moyenne	Facilite l'importation et le traitement des données issues des systèmes d'information des entreprises auditées.
	les TAAO d'analyse de données	AS/2 - module additionnel ACL	N/A	Permet de procéder à des analyses de données sur des données comptables et financières
	Les TAAO de détection d'anomalies et fraudes	AS/2 - module additionnel ACL	N/A	N/A
	les TAAO d'échantillonnage	Fichier MUS	Moyenne	Facilite l'application des techniques de sondage notamment lors du contrôle direct des comptes
	les TAAO de prise de connaissance	Usage des bases de données professionnelles (FACTIVA)	Simple	Facilite le recueil d'information sur les entreprises à auditer
	les TAAO d'analyse des comptes	AS/2 - fonctionnalité SAS et usage de feuilles de Test préprogrammées (MS EXCEL)	Moyenne	Permet aux auditeurs de se focaliser sur l'analyse des résultats issues des tests réalisés sur les comptes

Sources : Nous même

6.1.3. Analyse des résultats

L'analyse de ce tableau nous permet de faire ressortir 3 points majeurs :

- le cabinet dispose bel et bien d'un outil approprié pour chacune des catégories listées ;
- la colonne complexité nous permet de constater qu'un grand nombre de ces outils sont plutôt facile d'accès autrement dit facile à utiliser ;
- l'ensemble des outils identifiés s'appuient sur le progiciel d'audit AS/2 qui constitue un véritable pilier lors de la réalisation des missions d'audit.

Une investigation plus profonde du progiciel AS/2 nous a permis de découvrir qu'il dispose de modules spécialisés notamment en analyse de données mais qui ne sont guère utilisés lors des missions d'audit légal. Comme évoqué plus haut, ces outils sont systématiquement utilisés lors de toute mission de commissariat aux comptes. Par conséquent ils ont été adoptés par l'ensemble des agents et sont parfaitement intégrés dans la démarche d'audit du cabinet.

6.2. Apports des TAAO dans le processus d'audit légal au sein du cabinet

L'analyse faite des entretiens menés avec les managers et collaborateurs en charge des missions de commissariat aux comptes, des informations recueillies sur la base des analyses documentaires, de l'observation des auditeurs durant les missions de commissariat aux comptes mais aussi et surtout de l'utilisation et des tests effectués sur les outils d'audit assistés par ordinateur, nous permet de relever un ensemble de points qui présente l'apport conséquent des TAAO dans la réalisation des missions d'audit légal :

- gains de productivité des auditeurs ;
- meilleur suivi et gestion des missions d'audit légal ;
- renforcement de l'image du cabinet auprès des clients ;
- gains de temps dans la réalisation des missions d'audit légal etc.

6.2.1. Gains de productivité des auditeurs :

L'utilisation des techniques d'audit assistées par ordinateur au sein du cabinet permet aux auditeurs d'être plus efficaces et plus efficaces lors des différentes missions auxquelles ils participent. Plusieurs raisons justifient cette amélioration de la productivité des agents :

- l'usage des modèles de test adaptés à chaque secteur d'activité dans lequel le cabinet intervient en tant que commissaire aux comptes, facilite le travail des auditeurs ;
- l'automatisation des tâches d'audit permet de gagner en temps et par conséquent de se concentrer sur les aspects essentiels de la mission de contrôle ;
- l'optimisation des fonctionnalités d'échange des données et de communication durant les missions d'audit favorise la collaboration entre auditeurs.

De même on peut affirmer que même si on a quelquefois l'impression qu'il n'y a pas de hausse de productivité suite à l'automatisation d'une activité, en y regardant de plus près, on s'aperçoit qu'il y a eu enrichissement de la tâche. L'usage continu des TAAO par les auditeurs leurs permet d'acquérir de nouvelles compétences.

6.2.2. Meilleur suivi et gestion des missions d'audit légal

Les diverses fonctionnalités du progiciel d'audit intégré utilisé par le cabinet lors des missions de commissariat aux comptes permettent un meilleur suivi et une meilleure gestion de la mission :

- organisation cohérente des documents recueillis lors des missions : les documents étant organisés suivant les phases de l'audit ;
- contrôle des documents contenus dans le dossier de la mission par l'intermédiaire d'un système d'enregistrement automatiques des initiales de chacun des auditeurs lors de la création, de la modification, de la revue ou de la consultation d'un document ;

- lien avec le dossier papier via le système de cross-référencement ;
- revue et correction des travaux par les responsables facilitées par un système de tickmarck , etc.

Toutes ces fonctionnalités favorisent une meilleure gestion de la mission d'audit et par conséquent une allocation optimale des ressources du cabinet.

6.2.3. Renforcement de l'image du cabinet sur le marché

L'usage des TAAO au cours des missions d'audit légal contribue au renforcement de l'image du cabinet auprès de ses clients. En effet l'utilisation de ces nouveaux outils constitue un gage d'évolution et d'adaptation du cabinet aux contraintes actuelles. Les clients sont ainsi rassurés quant à la qualité des travaux, à la capacité du cabinet à étendre le périmètre de l'audit sur toute l'entreprise, au respect des délais aussi bien dans la remise des livrables que dans l'exécution de la mission.

6.2.4. Gains de temps dans la réalisation des missions d'audit légal

Il est évident que l'automatisation des tâches répétitives engendre bien entendu un gain de temps quelle que soit l'activité. Ainsi l'utilisation des TAAO permet aux auditeurs de gagner du temps sur la réalisation des tâches administratives inhérentes à toute mission de commissariat aux comptes. Ce gain de temps peut être réinvesti dans l'approfondissement des contrôles afin d'accroître l'assurance sur laquelle se fonder pour émettre l'opinion sur les comptes.

6.3. Contraintes inhérentes à l'utilisation des TAAO et Recommandations

Les TAAO, bien que d'un apport réel pour les auditeurs, peinent à trouver leur place au sein de bon nombre de cabinets de commissariat aux comptes. Cela s'explique notamment par le fait que leur usage implique nécessairement la prise en compte des limites et contraintes associés. Nous présentons ci-après quelques-unes d'entre elles puis énumérons les recommandations à l'endroit du cabinet Deloitte Gabon.

6.3.1. Contraintes inhérentes à l'usage des TAAO

L'utilisation des techniques d'audit assistées par ordinateur, à l'instar de toute autre méthode, n'est pas sans impact sur les cabinets d'audit. En effet, au-delà de la volonté des dirigeants à prendre en compte et à intégrer ces nouveaux outils au sein de leurs processus d'audit, une mise en œuvre efficace et efficiente de ces techniques et outils nécessite que soient réunies un ensemble de moyens (matériels, logiciels, financiers...) et de compétences. Ainsi plusieurs contraintes viennent limiter l'utilisation de ces outils au sein des cabinets d'audit. Entre autres contraintes citons le coût souvent très élevé de ces outils, les exigences en terme de capacité des appareils sur lesquels sont censés fonctionner ces solutions logicielles, la complexité des outils, les compétences des auditeurs, etc.

6.3.1.1. Capacités des outils matériels et logiciels

La mise en œuvre des techniques d'audit assistées par ordinateur peut requérir des machines (ordinateur, serveurs, etc) plus performantes c'est à dire à même de supporter la charge de travail générée par les nombreux traitements réalisés. Ainsi les capacités, qualités, et caractéristiques du matériel sur lequel est censé fonctionner l'outil logiciel sont très importantes notamment lors du choix de l'outil à acquérir. Ce pour éviter les éventuels dysfonctionnements qui pourraient provenir de l'insuffisance des capacités du matériel face aux besoins du logiciel.

6.3.1.2. Compétences des auditeurs en charge des missions

La complexité des techniques d'audit assistées par ordinateur constitue souvent un frein à l'intégration de ces dernières au sein du processus d'audit légal. En effet il ne suffit pas simplement de disposer d'outils adéquats, encore faut-il posséder les compétences nécessaires pour les utiliser. Il s'agit là d'un des points les plus contraignants pour les cabinets désireux de mettre en œuvre ces techniques. Et pour cause la nécessité pour ces derniers de former les agents, d'en recruter de nouveaux disposant de ces compétences ou alors de faire appel sans cesse à des spécialistes externes. Le cabinet DELOITTE Gabon dispose, en interne, d'équipes spécialisées dans l'audit informatique et qui interviennent lors des missions d'audit légal notamment afin d'évaluer les systèmes de contrôle interne en environnement informatisé.

6.3.1.3. Utilisation d'outils spécialisés

La complexification des systèmes d'information des entreprises auditées ainsi que le besoin de réaliser des traitements plus élaborés peut conduire à l'utilisation d'outils spécialisés en ce sens ; Or le coût souvent très élevé de ces solutions dissuade nombre de cabinets à les mettre en œuvre. Ainsi ceux –ci ne peuvent pleinement tirer profit des avantages qu'ils procurent. Parmi les outils spécialisés dédiés à l'audit des données, les logiciels ACL et IDEA se démarquent nettement et font partie des outils les plus complets si l'en s'en tient aux fonctionnalités de base retenues par la CNCC dans une série de publication parue en juillet 2010. Le progiciel d'audit utilisé au sein du cabinet est doté d'un module intégré ACL.

6.3.2. Recommandations

Après avoir présenté d'une part l'apport des TAAO au sein du cabinet DELOITTE notamment dans la réalisation des missions de commissariat aux comptes, et d'autres part les limites relatives à l'utilisation de ces techniques et outils, il paraît important d'énoncer les mesures à prendre afin de permettre une meilleure intégration des TAAO au sein du processus d'audit légal à DELOITTE Gabon. Sur ce, nous retiendrons trois points principaux à savoir :

- la sensibilisation des auditeurs sur l'usage de ces nouvelles techniques et outils ;
- la formation des agents à l'utilisation avancée des TAAO à leur disposition ;
- l'acquisition d'outils permettant la mise en œuvre des techniques d'analyse de données.

6.3.2.1. La sensibilisation des auditeurs sur l'usage de ces nouvelles techniques et outils

Sensibiliser les auditeurs quant à l'usage des TAAO durant les missions d'audit légal permettra de faciliter l'adoption de ces techniques et outils par ces derniers. Il s'agira de leur montrer les avantages de ces techniques, mais aussi de les informer sur les limites relatives à leur usage. Comme évoqué un peu plus haut, ces outils ne viennent pas remplacer les techniques d'audit classique mais constituent un complément, un atout supplémentaire pour

les auditeurs. L'objectif étant de concilier ces deux familles de techniques au sein d'une même démarche d'audit. Nous pensons que le cabinet gagnerait à organiser des séminaires internes dans cette optique.

6.3.2.2. La formation des agents à l'utilisation avancée des TAAO à leur disposition

Former les agents c'est leur faire acquérir de nouvelles compétences leur permettant de profiter des avantages de la mise en œuvre des TAAO à leur disposition. En l'espèce il s'agit de former les auditeurs à une meilleure maîtrise des fonctionnalités du progiciel d'audit AS/2 et du tableur MS EXCEL. Le progiciel d'audit AS/2 dispose en effet d'outils spécialisés tels le module ACL qui ne sont pas utilisés du fait de sa trop grande complexité.

6.3.2.3. L'acquisition d'outils spécialisés permettant la mise en œuvre des techniques d'analyse de données

La mise en œuvre des techniques d'audit plus complexes nécessite des outils plus puissants et conçus spécialement en ce sens. Les outils tels IDEA sont des progiciels complètement orientés vers l'audit des données. Par conséquent le nombre de traitements possibles à réaliser sur les données est d'autant plus important. De même l'usage d'outils spécialisés dans la fouille de données ou data-mining, nouvelles tendances dans le domaine des TAAO, serait d'un réel apport dans le processus d'audit.

En résumé il apparaît que le cabinet Deloitte Gabon ait réussi l'intégration des TAAO au sein de son processus d'audit. Cela s'explique entre autres par le fait que la démarche d'audit du cabinet est structurée autour du progiciel d'audit AS/2 qui contient la plupart des outils automatisés. D'où l'usage systématique des TAAO lors des missions de commissariat aux comptes. Nous pensons que le cabinet gagnerait à renforcer les compétences des agents de manière à leur permettre d'utiliser les modules spécialisés du progiciel AS/2.

CONCLUSION GENERALE

Arrivé au terme de notre étude, nous pouvons affirmer sans détour que les techniques d'audit assistées par ordinateur sont d'un apport conséquent au processus d'audit et s'imposent désormais aux professionnels de l'audit légal. Et la tendance vers une plus grande utilisation de ces nouvelles techniques se renforce davantage à mesure que les avancées technologiques rendent encore plus complexes les systèmes d'information des entreprises.

Cette étude nous a permis dans un premier temps de :

- connaître la position des experts et organismes internationaux en matière d'audit sur l'utilité de ces nouveaux outils ;
- appréhender les notions et concepts nouveaux associés à ces techniques et outils ;
- découvrir la grande diversité des techniques et outils utilisés dans le cadre du commissariat aux comptes.

Puis dans un second temps d'identifier les techniques d'audit assistées par ordinateur mises en œuvre dans le cadre des audits légaux réalisés par le cabinet.

Cependant bien que la plupart des organismes internationaux d'audit se prononcent en faveur d'une plus grande intégration de ces techniques et outils au processus d'audit, il sied de dire que les contraintes associées à leur mise en œuvre constituent encore un facteur de dissuasion pour nombre de cabinets. Néanmoins certains d'entre eux, à l'instar de celui présenté, se sont clairement positionnés vers une meilleure prise en compte de ces outils au sein de leur démarche d'audit légal.

Cela dit au vu des avancées technologiques toujours plus importantes et de la pression des pouvoirs publics, il nous paraît évident que ces techniques finiront par devenir incontournable dans la réalisation des missions d'audit légal. Il est donc crucial pour les auditeurs ainsi que les cabinets d'audit de s'y imprégner au plus tôt.

ANNEXES

ANNEXE 1: Test de Mouvement des Immobilisations

	A	B	C	D	E	F	G	H	I	J	K	L	M	
1	Objectif : Mettre en évidence les mouvements de l'exercice et cadrer les variations avec les documents sources (rapport général N-1, Fichier des immobilisations de l'exercice, BG)													
2														
3	Travaux effectués : (Cf. Instructions)													
4														
5	Résultats : Satisfaisants													
6														
7	Conclusion: Poste validé													
8														
9			OK N-1	C101	C101		OK BG		OK N-1	C101		OK BG	OK N-1	OK B
10	VALEURS BRUTES					AMORTISSEMENTS / DEPRECIATIONS							VALEU	
11	N° compte	Description	Ouverture	Acquisitions	Cessions (*)	Transferts	Clôture	N° compte	Ouverture	Dotations	Extournes (*)	Clôture	Ouverture	C
12														
13	213 530	Agenc amén téléphone	1 305				1 305	281 353	380	261		641	925	
14	214 000	constr sol autrui	661 806				661 806	281 400	531 845	26 223		558 068	129 961	
15	214 500	aménag sol autrui rue Sibert	145 780	2 000			147 780	281 450	22 042	14 627		36 669	123 738	
16	215 400	matériel industriel	227 036	38 962			265 998	281 540	190 147	17 357		207 504	36 889	
17	215 700	agenc aménag matériel	663				663	281 570	171	133		303	492	
18	218 100	install, aménag,	43 129	5 089			48 219	281 810	10 177	5 105		15 282	32 952	
19	218 200	matériel de transport	595 941	65 984	(12 508)		649 417	281 820	515 497	38 374	(12 508)	541 363	80 443	
20	218 300	matériel de bureau & info	31 822	4 132			35 954	281 830	24 345	5 095		29 440	7 477	
21	218 400	meublier	13 265				13 265		13 265			13 265	-	
22									-			0	-	
23	TOTAL		1 720 747	116 168	(12 508)	-	1 824 407	TOTAL	1 307 869	107 175	(12 508)	1 402 536	412 878	
24										(2.1)				
25														
26	(*) faire précéder le chiffre du signe (-)													

BIBLIOGRAPHIE

OUVRAGES

1. AICPA (2012), *Evolution of Auditing: From the Traditional Approach to the Future Audit*, AICPA, 9 pages.
2. ANGOT Hugues, FISCHER Christian (2004), *Audit comptable, audit informatique*, 3^{ème} édition, De Boeck, 233 pages.
3. ASKELSON Ken, LANZA Rich, MILLAR Peter, PROSCH Marilyn, Sparks Donald E. (2009), *Global Technology Audit Guide (GTAG) 13: Fraud Prevention and Detection in an Automated World*, IIA, 19 pages.
4. ATH (1991), *Audit Financier, Guide pour l'audit de l'information financière de l'entreprise*, édition Clet, Paris, 273 pages.
5. BARBIERI Jean François (1996), *commissariat aux comptes*, édition GLN JOLY, 288 pages.
6. BELLINO Christine, WELLS, HUNT Steve, ENTERPRISE CONTROLS CONSULTING LP (2007), *Guide pratique d'audit des technologies de l'information (GTAG) 8: Audit des contrôles applicatifs*, IIA, 32 pages.
7. CNCC (1995), *la démarche du commissaire aux comptes en milieu informatisé*, CNCC Edition paris, 142 pages.
8. CNCC (Avril 2003), *Prise en compte de l'environnement informatique et incidence sur la démarche d'audit*, Editions CNCC, Paris, 225 pages.
9. FOURNY Philippe (2006), *Gouvernance d'entreprise : nouveaux défis financiers et non financiers*, Edition De Boeck, Bruxelles, 216 pages.
10. FREEMAN Edward (1984), *Strategic Management: a Stakeholder Approach*, Cambridge University Press, Cambridge, 292 pages.
11. Institut de l'Audit Interne (2002), *La pratique du contrôle interne : COSO Report*, Editions d'Organisation, Paris, 378 pages.
12. LAMBRECHTS Altus J, LOURENS Jacques E, MILLAR Peter B, SPARKS Donald (2011), *Global Technology Audit Guide (GTAG) 16: Data Analysis Technologies*, IIA, 28 pages.
13. LEJEUNE Gérard, EMMERICH Jean-Pierre (2007), *Audit et commissariat aux comptes*, Gualino Editeur, Issy-les-Moulineaux, 329 pages.
14. MERCIER Antoine, MERLE Philippe, (2002), *Audit et commissariat aux comptes*, Edition Lefebvre Francis, Paris, 1200 pages.

15. MIKOL Alain (1999), *Les audit financiers : comprendre les mécanismes du contrôle légal*, Editions d'Organisation, Paris, 198 pages.
16. OBERT Robert, MAIRESSE Marie-Pierre (2007), *DSCG 4 Comptabilité et Audit: Manuel et applications*, éditions Dunod, Paris, 569 pages.
17. OHADA (1997), *Acte Uniforme Relatif Au Droit Des Sociétés Commerciales Et Du Groupement D'intérêt Économique*, OHADA, 107 pages.
18. PORTER Brendan, SIMON Jon, HATHERLY David (2008), *Principles of external auditing*, éditions John Wiley & Sons, England, 608 pages.
19. RAFFEGEAU jean, RITZ Alain (1993), *Audit et informatique*, 2^{ème} édition, Presses Universitaires de France, 127 pages.
20. REIX Robert (2004), *Système d'information et management des organisations*, édition Vuibert, Paris, 486 pages.
21. RENARD Jacques (2004), *Théorie et pratique de l'audit interne*, Editions d'Organisation, Paris, 486 pages.
22. RENARD Jacques (2010), *Théorie et pratique de l'audit interne*, 7^{ème} édition, Editions Eyrolles, Paris, 472 pages.
23. SEGRESTIN Denis, DARREON Jean-Louis & TROMPETTE Pascale (2004), *Le mythe de l'organisation intégrée*, Presses Universitaires du Mirail, Paris, 216 pages.
24. SENFT Sandra, GALLEGOS Frederick (2009), *Information Technology Control and Audit*, Third Edition, CRC Press, USA, 804 pages.

REVUES

25. BEDDREDINE Damien(2007), La pratique des tests d'intrusion dans le cadre d'audits, *La revue de l'AFAI : Audit informatique*, N°82 : 12 – 15.
26. BOUANICHE José (2007), L'audit et ses outils informatisés, *La revue de l'AFAI : Audit informatique*, N°86 : 4 – 9.
27. BRAUN, ROBERT L. and DAVIS, HAROLD E. (2003), "Computer-assisted audit tools and techniques: analysis and perspectives." *Managerial Auditing Journal*, Vol 18.9 (2003): 725-732.
28. COHEN Didier (2007), Les outils de l'audit informatique : la nouvelle donne, *La revue de l'AFAI : Audit informatique*, N°86 : 23 – 25.

29. JENSEN Michael, MECKLING William (1976), Theory of the firm: Managerial behavior, agency costs and ownership structure, *Journal of Financial Economics*, Vol. 3(4): 305–360.
30. LAUBIGNAT Mathieu (2007), Analyse de données, *La revue de l'AFAI : Audit informatique*, N°86 : 10 – 15.
31. VERMEREN Yohann (2012), Les outils informatiques au service des auditeurs et contrôleurs internes, *Audit & Contrôle internes*, n°212

SITES INTERNET

32. AICPA (1972), Statements on Auditing Standards N°1, Responsibilities and Functions of the Independent Auditor, <http://www.aicpa.org/research/standards/auditattest/pages/sas.aspx#SAS1>.
33. CERULLO Virginia, and CERULLO Michael (2003), Impact of SAS No. 94 on Computer Audit Techniques, www.isaca.org/Journal/Past-Issues/2003/Volume-1/Documents/jpdf031-ImpactofSAS94onComputer.pdf
34. CNCC (2010), LE COMMISSAIRE AUX COMPTES ET LES PROCÉDURES ANALYTIQUES, www.crcc-grenoble.fr/uploads/documents/2011-08-25_NI_VIII_Procedures_analytiques.pdf
35. CNCC-IRE-CSOEC (2012), NORME INTERNATIONALE D'AUDIT, www.experts-comptables.fr/sites/default/files/asset/document/normes_isa_200_a_810-_juin_2012.pdf
36. IFAC (2009), NORME INTERNATIONALE D'AUDIT ISA 315, <http://192.168.1.11/wordpress/wp-content/uploads/2013/05/ISA315-2009.pdf>
37. IFAC (2009), NORME INTERNATIONALE D'AUDIT ISA 530, <http://192.168.1.11/wordpress/wp-content/uploads/2013/05/ISA530-2009.pdf>
38. LANZA Richard B. (2004), How to Use a New Computer Audit Fraud Prevention and Detection Tool, m.isaca.org/journal/past-issues/2004/volume-1/documents/jpdf041-howtouseanewcomputer.pdf.
39. LEPINE (2001), Dispositifs de groupware : entre prescriptions et usages réels, <https://communicationorganisation.revues.org/2485>
40. SAYANA Anantha (2003), Using CAATs to Support IS Audit, www.isaca.org/Journal/Past-Issues/2003/Volume-1/Documents/jpdf031-UsingCAATstoSupportISAu.pdf