

**MINISTERE DE L'ENSEIGNEMENT SUPERIEUR ET DE LA RECHERCHE
SCIENTIFIQUE**

Ecole Supérieure de Commerce
koléa

**Mémoire présenté en vue de l'obtention d'un diplôme de Master
en sciences commerciales et financières
Option : COMPTABILITE ET FINANCE**

Thème :

**L'impact des risques d'audit externe sur la démarche du
commissaire aux comptes
cas des commissaires aux comptes Algériens**

Présenté par :

ABROUS Ghizlane

Encadré par :

Mr IHADDADEN Athmane

Maître de conférences « A »

Date et lieu du stage : du 11/04/2016 au 10/05/2016

Cabinet d'audit et commissariat aux comptes el Waghlis

Remerciement :

Je tiens à remercier en premier lieu le bon dieu de m'avoir donné le courage et la volonté pour concrétiser ce travail.

J'exprime mes sincères remerciements à mon encadreur Monsieur IHADDADEN ATHMAN pour ces précieux conseils et son œil critique qui m'a été très précieux pour améliorer la qualité de ce travail.

Je tiens également à exprimer ma gratitude à toutes les personnes qui m'ont aidé à distribuer le questionnaire.

Je tiens à remercier amplement tous les professeurs qui m'ont suivi durant mon parcours.

Enfin, j'adresse mes sincères remerciements à tous mes proches et mes amis qui m'ont soutenu et encouragé pour l'élaboration de ce mémoire.

Dédicaces

Je dédie ce travail aux êtres qui me sont les plus chers :

A mes chers parents, ceux à qui je dois tout et qui ont toujours été auprès de moi pour me guider, me soutenir, et qui m'ont donné un magnifique modèle de labeur et persévérance, Puisse le fruit de ce modeste travail exprimer toute ma gratitude, ma reconnaissance et mon amour pour vous.

Je dédie ce travail, à mon très cher oncle Zizi et ma très chère tante Djamila

Je dédie ce travail également à mes frères Salah, Madjid

A ma chère grand-mère décédée, à mes cousins et cousines qui avaient tant contribué à ma réussite

A mes amis yasmine, chahra, hannane, amina, riane, mounira et wassim

Et enfin à mes camarades et l'ensemble des étudiants de l'école supérieure de commerce

Résumé :

Les scandales financiers ont entachés de nouvelles pratiques en matière d'audit légal, par ailleurs l'audit légal apparaît comme un mécanisme de garantie pour lutter contre ce fléau qui a remis en cause la fiabilité et la crédibilité des informations transmises.

De ce point de vue, l'audit légal est perçu comme l'œil externe de l'état, car cette mission qui s'avère tant ardue est confiée à un commissaire aux comptes, ce dernier engage toute sa responsabilité en émettant son opinion sur les comptes.

D'autre part durant l'exercice de sa mission de certification, le commissaire aux comptes fait face à une multiplicité de risques, il doit en effet prendre toutes les mesures nécessaires, pour limiter le risque d'audit ; le risque que le commissaire aux comptes formule une opinion inappropriée sur les comptes.

En ce sens l'objectif de ce mémoire est d'aborder une autre méthode d'approcher les comptes permettant de réduire l'impact des risques d'audit sur la démarche du commissaire aux comptes, cette approche est appelée l'approche par les risques.

Mots clés : l'audit légal, commissaire aux comptes, le risque d'audit, l'approche par les risques

Abstract :

The financial scandals soiled of new practices regarding legal audit, besides the legal audit appears as a mechanism of madder to fight against this plague which questioned the reliability and the credibility of the passed on information.

From this point of view, the legal audit is perceived as the external eye of the state, because this mission which turns out so difficult is confided to external auditor, the latter engages all its responsibility by emitting its opinion on the accounts.

On the other hand during the exercise of its mission of certification, external auditor faces a multiplicity of risks, he indeed has to take all the measures necessity, to limit the risk of audit; the risk that external auditor formulates an opinion inappropriate on the accounts

This way the objective of this report is to approach another method to approach the accounts allowing to reduce the impact of the risks of audit on the approach (initiative) of statutory auditor, this approach is called the approach by the risks

Keys words : the legal audit, external auditor, the risk of audit, approach by the risk

Liste des abréviations :

ISA	International Standard of Auditing
IIAS	Institut International de l'Audit Social
ISO	International Standard Organisation
IIA	Institute of Internal Auditors
SPSS	Statistical Package for the Social Sciences
CAC	Commissaire aux comptes
IFAC	International Fédération Of Accounting
RA	Risque d'audit
RI	Risque Inhérent
RNC	Risque de Non Contrôle
RDN	Risque de Non détection

Liste des tableaux :

N°	Intitulé	Page
1	variation du risque de non détection	46
2	Matrice du risque d'audit	56
3	La disposition d'organigramme formalisé au sein des entreprises auditées	72
4	La formalisation et la définition des tâches et les missions	73
5	L'existence de procédures formalisées	74
6	L'application réelle des procédures formalisées	75
7	L'existence du dispositif de contrôle interne	76
8	Le niveau attribué au contrôle interne	77
9	L'existence d'une structure d'audit interne	78
10	L'aide des auditeurs internes dans l'expression de l'opinion	79
11	Le respect des entreprises auditées aux procédures comptables	80
12	L'application des entreprises auditées aux normes prescrites par le scf	81
13	La fiabilité des états financiers	82
14	Les obstacles rencontrés lors de la mission d'audit légal	83
15	Les phases sur lesquelles se focalise le plus le commissaire aux comptes	85
16	Les approches adoptées par le commissaire aux comptes	86
17	Les raisons d'adaptation de l'approche classique	88
18	Difficulté d'adoption de l'approche par les risques	89
19	Les entreprises adaptées à l'approche par les risques	90
20	Types de contrôle et procédures pour prévenir les risques	92
21	L'utilisation d'un logiciel pour l'identification et l'évaluation des risques	93
22	l'établissement d'une cartographie des risques d'audit	94
23	les risques d'audit les plus significatifs	95
24	L'adaptation de l'approche par les risques aux nouvelles exigences d'audit algériennes	96

25	Incidence de l'approche par les risques sur la démarche du CAC	97
26	Les opinions les plus courantes formulées par le commissaire aux comptes	98
27	Les raisons de refus de certification	99
28	Refus d'une mission d'audit légal	100
29	Les raisons de refus d'une mission d'audit légal	101
30	L'approche permettant de réduire le risque d'audit	102

Liste des figures :

N°	Intitulé	Page
1	décomposition du risque d'audit	46
2	décomposition du risque d'audit selon Fearly, Beattle et Brandt	47
3	l'analyse du risque d'audit selon l'approche par le business risque	66

Liste des graphs :

N°	Intitulé	Page
1	La disposition d'organigramme formalisé des entreprises	72
2	la formalisation et la définition des tâches et les missions	73
3	l'existence des procédures formalisées	74
4	l'application des procédures formalisées	75
5	l'existence du dispositif du contrôle interne	76
6	le niveau attribué au contrôle interne	77
7	l'existence d'une structure d'audit interne au sein des entreprises algériennes auditées	78
8	l'aide des auditeurs interne aux commissaires aux comptes	79
9	le respect des entreprises auditées aux procédures comptables	80
10	l'application des entreprises auditées aux normes prescrites par le scf dans leur globalité	81
11	La fiabilité des états financiers	82

12	Les obstacles rencontrés lors de la mission d'audit légal	83
13	Les phases sur lesquelles se focalise le plus le commissaire aux comptes	85
14	Les approches adoptées par le commissaire aux comptes	86
15	Les raisons d'adaptation de l'approche classique	88
16	Difficulté d'adoption de l'approche par les risques	89
17	Les entreprises adaptées à l'approche par les risques	90
18	Types de contrôle et procédures pour prévenir les risques	91
19	L'utilisation d'un logiciel pour l'identification et l'évaluation du risque	93
20	l'établissement d'une cartographie des risques d'audit	94
21	les risques d'audit les plus significatifs	95
22	L'adaptation de l'approche par les risques aux nouvelles exigences d'audit algériennes	96
23	Incidence de l'approche par les risques sur la démarche du CAC	97
24	Les opinions les plus courantes formulées par le commissaire aux comptes	98
25	Les raisons de refus de certification	99
26	Refus d'une mission d'audit légal	100
27	Les raisons de refus d'une mission d'audit légal	101
28	L'approche permettant de réduire le risque d'audit	102

Sommaire

Introduction générale.....	ABCD
Chapitre I : l'audit légal, responsabilité et missions	1
Introduction :	1
Section 1 : Introduction à l'audit.....	2
Section2 : Règlements professionnels et déontologiques du commissaire aux comptes.	8
Section 3 : déroulement de la mission d'audit légal.....	25
Conclusion du chapitre I :	35
Chapitre II : L'audit légal par l'approche par les risques.....	36
Introduction :	36
Section 1 : La typologie des risques d'audit.....	37
Section 2 : la démarche d'audit légal par l'approche par les risques	47
Section 3 : l'irruption de nouvelle approche dans l'évaluation du risque d'audit :	59
Conclusion chapitre II :	68
Chapitre III: l'approche par les risques, un jugement pertinent pour la limitation du risque d'audit	69
Introduction :	69
Section 1 : présentation de l'étude consacrée aux commissaires aux comptes	69
Section 2 : Dépouillement des résultats du questionnaire	72
Conclusion chapitre III :	102
Conclusion générale :	105

Introduction générale

Introduction générale

L'audit légal s'affirme comme une activité prépondérante depuis que le monde financier a connu ces dernières décennies des scandales financiers tels que l'affaire Enron qui a pris de l'ampleur dans l'exploitation des pratiques comptables avec une manipulation des comptes certifiés par le cabinet d'audit Arthur Andersen. Cette affaire a fait immerger de nouvelles règles d'audit à fin de mieux encadrer les auditeurs et d'assurer une meilleure transparence des comptes.

Cependant, cette dernière a remis en cause la fiabilité de l'information comptable et financière émise par le gouvernement de l'entreprise et la sincérité de l'auditeur dans l'expression de son opinion sur la situation financière de l'entreprise.

Pour pallier à ces manquements plusieurs dispositifs ont été mis en place dans le cadre de l'audit et des systèmes de contrôle interne dont l'objectif est garantir une meilleure transparence et une meilleure qualité de l'information.

L'audit légal est perçu comme un mécanisme externe qui garantit la certification des comptes après avoir contrôlé les procédures mise en place par l'entreprise. Le contrôle interne peut être considéré comme un outil de prévention et de détection des erreurs. Les dispositifs du contrôle interne doivent remplir leurs rôles afin de permettre à l'entité d'éditer des informations fiables et pertinentes.

A partir de ce constat, un audit de qualité repose sur la capacité du contrôle interne à apporter une maîtrise satisfaisante des risques.

De ce qui précède, rétablir la confiance entre les auditeurs légaux, les dirigeants de l'entreprise et les propriétaires est un enjeu primordial. L'audit légal hormis sa mission de vérification et de certification des comptes, est aussi une responsabilité sociale et pénale. Le précepte de l'audit est soumis à des principes d'indépendance et d'éthique. En effet, l'auditeur légal est tenu non seulement d'assurer sa responsabilité de certification des comptes mais aussi d'obtenir l'assurance raisonnable que les états financiers ne comportent pas d'anomalies significatives.

Introduction générale

La mission de certification des comptes s'apprête à vivre une mutation sans précédent, devient largement répandu et s'étend sur toutes les sphères économiques. Cependant une telle mission, qui s'avère délicate et ardue et gouvernée par l'intérêt général, ne peut être exercée que par un auditeur externe indépendant et compétant appelé « le commissaire aux comptes ». Ce dernier a pour mission la certification et la vérification des comptes, il doit forger une opinion confirmant que les états financiers donnent l'image fidèle sur la situation financière de l'entreprise, il doit notamment révéler les faits délictueux. Le commissaire aux comptes se positionne comme l'un des principaux garants de la transparence de l'information financière et comptable.

Au cours de la réalisation de sa mission, l'auditeur fait face à des risques variés. Parmi ces risques nous retrouvons le risque inhérent, le risque lié au contrôle interne et le risque de non détection.

De ce qui précède la problématique posée est la suivante :

Quel est l'impact des risques d'audits sur la démarche de l'auditeur externe dans le cadre d'une mission de commissariat aux comptes?

De cette problématique découle les questions secondaires suivantes :

- Quels sont les risques d'audit légal?
- Comment évaluer les risques d'audit lors de la mission d'audit légal ?
- Comment limiter les risques d'audit légal ?

Avant de répondre à ces questions il convient de définir les différents types de risque que peut rencontrer l'auditeur légal lors de l'exercice de sa mission.

Le risque d'audit est le risque que l'auditeur formule une opinion erronée sur les comptes. Les normes internationales d'audit définissent le risque d'audit comme la résultante de trois composantes : le risque inhérent de l'entreprise, le risque lié au contrôle et le risque de non détection. Leurs intensités respectives permettront de définir un programme de contrôle sur les comptes qui sera en adéquation avec le risque d'audit souhaité.

Pour pouvoir répondre sur cette problématique nous proposons les hypothèses suivantes :

Introduction générale

Hypothèse principale :

Les risques d'audit ont un impact important sur la démarche que l'auditeur externe adoptera pour mener sa mission d'audit légal.

De cette hypothèse découle les hypothèses suivantes :

- 1. La détection et la limitation des risques d'audit nécessitent des compétences avérées de l'auditeur externe;**
- 2. La démarche à adopter par l'auditeur externe dépendra de l'ampleur des risques détectés.**

L'objectif de la recherche :

Dans le cadre ce mémoire intitulé « l'impact des risques d'audit légal sur la démarche de l'auditeur », nous allons centrer notre étude sur la procédure d'une mission d'audit légal ainsi que les risques liés à cette mission.

Ce travail nous incite à mener une recherche afin de mieux comprendre comment gérer les risques d'audit légal tout au long de la mission de certification des comptes et comment limiter ces risques pour éviter que l'auditeur légal exprime une opinion inappropriée sur les états financier.

La méthodologie de recherche :

En plus de la partie théorique dans laquelle nous exposerons les différents concepts de l'audit légal, des risques d'audit, de la démarche de l'auditeur lors de l'exercice de sa mission de commissariat aux comptes, nous nous focaliserons dans la partie pratique sur les pratiques des commissaires aux comptes pour pallier aux risques d'audit et ce par l'utilisation d'un questionnaire qui sera distribué aux commissaires aux comptes inscrits sur le tableau de l'ordre des commissaires aux comptes dans la wilaya d'Alger.

Les réponses obtenues seront traitées par l'utilisation d'un logiciel statistique en vue de faire ressortir des conclusions sur l'impact des risques d'audit légal sur la démarche de l'auditeur.

Introduction générale

Le plan de l'étude :

Dans le but de répondre aux questions nous avons structuré notre mémoire en trois chapitres.

Le premier chapitre intitulé « audit légal, responsabilité et mission » ce chapitre portera dans un premier temps, l'introduction à l'audit, voire les différentes formes d'audit, ensuite nous nous sommes intéressés à la responsabilité et déontologie du commissaire aux comptes. Enfin nous avons traité la méthodologie de travail du commissaire aux comptes ainsi que le déroulement de la mission d'audit légal.

Le deuxième chapitre intitulé « l'audit légal par l'approche par les risques » sera consacré à la définition et la typologie des risques d'audit, ensuite nous avons défini la démarche d'audit légal par l'approche par les risques. Enfin nous avons parlé de la nouvelle méthodologie d'évaluation des risques d'audit.

Le troisième chapitre intitulé « l'approche par les risques, un jugement pertinent pour la limitation du risque d'audit » est dédié au cas pratique de notre mémoire, en premier lieu nous avons présenté l'enquête, ensuite nous avons présenté les résultats de notre enquête.

Chapitre I : l'audit légal, responsabilité et missions

Chapitre I : l'audit légal, responsabilité et missions

Introduction :

Dans un environnement de plus en plus turbulent et imprévisible, où les sécurités de la mécanique comptable et les risques d'erreurs prennent de l'ampleur, l'entreprise se trouve dans la nécessité à mettre en place des dispositifs préventifs destinés à éviter la fraude et les manipulations comptables.

En effet le gouvernement de l'entreprise est le premier à assurer le devenir et l'organisation de l'entreprise et ce par la mise en place des systèmes de pilotage rigoureux appelés à répondre aux performances de l'entreprise attendues par ses partenaires. De ce fait l'ensemble de l'activité de l'entreprise est confronté en premier lieu à des vérifications internes

Toutefois l'audit intervient dans un large éventail dont l'objectif diffère selon le type d'audit, bien que l'audit demeure un métier qui a pour rôle de faire un état des composantes d'une organisation et aussi d'apporter un regard externe aux opérationnels quant à la fiabilité du fonctionnement des organes de l'entreprise et à la véracité des flux d'information.

En outre, toute entreprise ou institution a besoin d'une personne qualifiée, objective et n'ayant pas d'intérêt dans l'entreprise, lorsqu'elle est confrontée à une difficulté particulière ou qu'elle souhaite engager une nouvelle politique. D'où vient la nécessité du commissariat aux comptes, aujourd'hui perçu comme l'œil externe des partenaires de l'entreprise.

Le commissaire aux comptes vient dès lors à apaiser les parties prenantes tout en engageant sa responsabilité afin d'exprimer une opinion indépendante sur l'ensemble états financiers. Cette opinion qui est communiquée sous forme d'un rapport ne se forge qu'à partir de la mise en œuvre des diligences d'audit conformément aux lois et réglementations en vigueur.

La mission du commissaire aux comptes est la certification des comptes, il doit certifier que l'ensemble des états financiers sont réguliers, sincères et reflètent l'image fidèle de la situation financière et le patrimoine de l'entreprise. Pour ce faire il utilise des outils et techniques choisies selon la nature de l'activité de l'entreprise.

Ainsi la finalité de la mission d'audit légal est de fournir des analyses, des appréciations et des recommandations afin de permettre une prise de décision ciblée et efficace.

Chapitre I : l'audit légal, responsabilité et missions

Section 1 : Introduction à l'audit

1. Définition et objectifs de l'audit :

1-1- Historique de l'audit :

Audit vient du latin « Audire » qui signifie « écouter » (auditoire, auditorium, nerf auditif,...), le verbe anglais « to audit » est traduit par « contrôler, vérifier, surveiller, inspecter »¹, en effet l'origine de l'audit survient suite à l'amorce de la prise de conscience de l'entreprise traduite par le besoin de vérification des comptes, en premier lieu l'audit était un examen critique destiné à vérifier que l'activité de l'entreprise est fidèlement traduite dans les comptes annuels conformément à la réglementation en vigueur, dont l'objectif essentiel de la révision était la prévention et le dépistage des erreurs et des fraudes.

Par la suite l'audit va au-delà de la vérification des écritures mais aussi il s'est élargi au contrôle de la fiabilité des informations produites par les entreprises à fin de rassurer ces partenaires sur la qualité de l'information qui leur sont transmises

Aujourd'hui la révision entre progressivement sous la poussée de la révolution des technologies de l'information et de la communication. L'audit actuel est défini comme étant un examen méthodologique d'une situation, d'une fonction de l'entreprise et a pour but de s'assurer de la validité matérielle des éléments à contrôler, de vérifier la conformité du traitement des faits avec les règles, les normes et les procédures prévalent dans l'entreprise.

1-2- Définition de l'audit :

Selon les normes ISO 9000:2005 et ISO 19011:2002 l'audit est défini comme un

*« Processus méthodique, indépendant et documenté permettant d'obtenir des preuves d'audit et les évaluer de manière objective pour déterminer dans quelle mesure les critères d'audits sont satisfaits »*²

1-3- Objectifs de l'audit :

Quel que soit le contexte dans lequel est exercé l'audit, toutes les missions d'audit doivent avoir pour objectif

¹ ALAIN (Mikol) : *audit et commissariat aux comptes*, édition n°12 E- ETHEQUE, Paris, 2014, p.9

² VANDEVILLE (Pierre) : *qualité-sécurité-environnement*, édition AFNOR, Paris 2001, p.9.

Chapitre I : l'audit légal, responsabilité et missions

- ✓ La protection et la sauvegarde du patrimoine de l'entreprise.
- ✓ L'application des procédures et instructions de l'entreprise.
- ✓ Le respect des lois et des textes en vigueur.
- ✓ La réduction des erreurs.
- ✓ L'élimination des négligences.
- ✓ La détermination de la conformité ou la non-conformité des éléments du système qualité aux exigences prescrites

2. Les formes d'audit :

L'audit peut être classé selon plusieurs formes

2-1- En fonction de l'objectif de la mission :

a. L'audit financier conduisant à la certification des comptes :

Souvent appelé le « le commissariat aux comptes » ou l'audit légal dont l'objectif principal est la vérification et la certification des états financiers et de donner une opinion sur la sincérité et fidélité de l'image sur la situation financière et du patrimoine de l'entreprise.

L'audit financier désigne les missions qui prennent directement appui sur les états financiers de l'entreprise afin de certifier les comptes annuels ou consolidés.

La norme ISA 200 définit l'objectif de l'audit financier comme suit : « *le but de l'audit financier est de renforcer le degré de confiance des utilisateurs présumés des états financiers* »³

b. L'audit de gestion :

Connu sous le nom de contrôle de gestion. Ce dernier a pour finalité de contrôler les procédures et les performances de l'entreprise par rapport au respect des obligations légales et des procédures internes. Il a pour objectif d'apporter les preuves d'une fraude, d'une malversation ou d'un gâchis et aussi d'apporter un jugement sur la pertinence de ces opérations et la qualité des dirigeants

³IFAC ISA 200 « Objectifs généraux de l'auditeur indépendant et conduite d'un audit selon les normes internationales d'audit », juin 2012

Chapitre I : l'audit légal, responsabilité et missions

c. L'audit opérationnel :

« L'audit opérationnel est une évaluation périodique, continue et indépendante de toutes les opérations de l'organisation en vue d'aider les gestionnaires à améliorer le rendement de leurs unités administratives; et ce par l'appréciation objective des opérations et la formulation des recommandations appropriées »⁴

L'audit opérationnel comprend l'analyse et l'évaluation des éléments de la gestion (planification, organisation, direction et contrôle), c'est à dire, les objectifs et les plans, les responsabilités, les structures organisationnelles, les politiques et procédures, les systèmes et méthodes, les contrôles, et les ressources humaines et physiques

L'audit opérationnel désigne la mise en œuvre d'un ensemble de techniques permettant d'évaluer les contrôles opérationnels d'une organisation.

Le terme opérationnel met en exergue la capacité de l'audit à s'adapter à toute forme d'organisation et à toute approche de la gestion. Le qualificatif d'opérationnel permet de le démarquer de l'audit financier.

La mission d'audit opérationnel est de répondre aux questions suivantes :

- ✓ Est-ce que l'activité contrôlée fonctionne?
- ✓ Quelles sont les mesures correctives à prendre si l'activité contrôlée ne fonctionne pas ?
- ✓ Comment parvenir à un meilleur fonctionnement ?
- ✓ Quels sont les problèmes qui peuvent surgir dans l'avenir ?

2-2- En fonction du domaine d'investigation de la mission :

Le champ d'application de l'audit est largement répandu sur tous les domaines et s'applique à l'ensemble des fonctions de l'entreprise que l'auditeur juge nécessaire pour forger son opinion, ainsi la spécificité et la diversité de l'entreprise met l'auditeur dans l'obligation de connaître toutes les dimensions de l'entreprise afin de proposer un service complet dans des domaines ou des activités particulières

On peut distinguer plusieurs types d'audit :

⁴ http://www.memoireonline.com/10/06/248/m_audit-ressources-humaines3.html , consulté le 18/02/2016

Chapitre I : l'audit légal, responsabilité et missions

a- L'audit social :

L'IIAS définit l'audit social comme étant

« Forme d'observation qui tend à vérifier concernant les principes, les politiques, les processus et le résultat dans les domaines de relation de l'entreprise avec ses parties prenantes :

- *qu'elle a effectivement réalisé ce qu'elle dit avoir fait ;*
- *qu'elle utilise au mieux ces moyens ;*
- *qu'elle conserve son autonomie et son patrimoine ;*
- *qu'elle respecte les règles de l'art ;*
- *qu'elle sache évaluer les risque qu'elle court »⁵*

On peut citer quelques exemples d'audit social à savoir le contrôle de la paie, des ressources humaines, des déclarations sociales, des conditions de travail...etc.

b- L'audit d'évaluation :

Dans le cas d'un achat ou d'une reprise d'entreprise, l'auditeur est tenu d'évaluer l'entreprise suite à un diagnostic qui diffère selon la taille de l'entreprise évaluée. Cette évaluation permet d'analyser l'ensemble des modalités et de faire face aux contraintes et aux enjeux de l'entreprise.

c- L'audit environnemental :

Ce type d'audit s'inscrit dans le cadre d'une démarche de croissance verte. En effet selon **la norme ISO 14001** ce type d'audit est effectué par un organisme indépendant. Cet organisme repose sur une démarche de certification régulière, il permet de⁶ ;

- ✓ de mieux connaître les impacts environnementaux générés par les activités de l'organisme

⁵IGALENS(J), PERETTI(J) : *audit social, meilleure pratique, méthodes, outils*, édition N°2 EYROLLES, Paris 2016, p.15.

⁶ http://www.actu-environnement.com/ae/dictionnaire_environnement/definition/norme_iso_14001.php4, consulté le 22/02/2016

Chapitre I : l'audit légal, responsabilité et missions

- ✓ de garantir le respect de la réglementation et d'être à même d'anticiper sur les évolutions à venir de cette dernière
- ✓ d'être en mesure d'améliorer les pratiques dans une logique de progrès continu dans le sens d'une réduction des impacts environnementaux

En conclusion c'est l'audit des effets des activités de l'entreprise sur son environnement.

2-3- En fonction de l'entité auditée :

L'audit est exercé dans toutes les catégories d'entités, y compris celles relevant du secteur non lucratif (associations) ou public.

2-4- En fonction de l'intervenant :

L'audit peut être interne ou externe à l'entreprise

a) l'audit interne :

l'IIA définit l'audit interne comme suit : « *L'audit interne est une activité indépendante et objective qui donne à une organisation une assurance sur le degré de maîtrise de ses opérations, lui apporte ses conseils pour les améliorer, et contribue à créer de la valeur ajoutée. Il aide cette organisation à atteindre ses objectifs en évaluant, par une approche systématique et méthodique, ses processus de management des risques, de contrôle et de gouvernement d'entreprise et en faisant des propositions pour renforcer son efficacité.* »⁷

Selon cette définition, l'audit interne est une activité indépendante exercée à l'intérieur de l'entreprise. Son objectif principal est d'apporter conseil, des recommandations, des illustrations sur l'ensemble des composantes de l'entreprise permettant de contribuer à atteindre l'efficacité et la performance de l'entreprise.

b) L'audit externe :

L'audit externe est un contrôle effectué par un auditeur externe indépendant de l'entreprise. Sa principale mission est d'examiner l'adéquation des systèmes et procédures comptables, de vérifier la conformité avec la réglementation en vigueur afin d'exprimer une opinion sur les comptes.

⁷ BERTIN(Elisabeth):*audit interne: enjeux et pratiques à international*, edition EYROLLES, Paris 2007, p.21

Chapitre I : l'audit légal, responsabilité et missions

Ce dernier assure la crédibilité des opérations réalisées dans leur intégralité et garanti la responsabilité qu'ils ne donnent pas une image de l'entreprise contraire à sa situation effective, et qu'ils sont conformes au référentiel comptable utilisé

1) Audit légal ou le commissariat aux comptes :

Le commissariat aux comptes est un audit exercé par un auditeur dénommé commissaire aux comptes. Ce dernier effectue une mission permanente en appliquant des textes légaux, Sa mission comprend l'audit financier conduisant à la certification des comptes annuels et consolidés, ainsi que des vérifications légales spécifiques et des interventions connexes dans le cas de faits délictueux (de nature à compromettre la continuité de l'exploitation) devant être révélés au procureur de la république.

La mission du commissaire aux comptes est exclusive de toute fonction rémunérée chez le même client.

2) Audit contractuel :

L'audit contractuel est un audit effectué dans le cadre d'un contrat facultatif suite à la demande d'un client, et non pas par obligation légale contrairement. Cette mission diffère en fonction de l'objet de l'audit et selon les termes et les objectifs fixés en commun accord dans le contrat.

3. L'appréhension de l'entreprise par le commissaire aux comptes :

Pour mener à bien sa mission, le CAC doit acquérir une connaissance approfondie de l'entreprise examinée, de son activité et de son environnement. Pour ce faire, il considère l'entreprise comme étant un ensemble de sous-systèmes :

3-1- L'entreprise un ensemble de systèmes :

L'entreprise est considérée comme un ensemble de sous-systèmes et procédures gérés par un personnel spécialisé dans le but d'assurer le respect des politiques et des stratégies adoptées.

De ce point de vue, comprendre le cheminement de l'information qui circule à l'intérieur de l'entreprise ou entre l'entreprise et son environnement implique l'analyse de la structure opérationnelle de l'entreprise.

Chapitre I : l'audit légal, responsabilité et missions

En effet, l'information prend naissance sous forme de décisions prises selon la politique de l'entreprise par le centre de budgétisation et de contrôle budgétaire, des moyens seront organisés, des systèmes et procédures seront élaborées en adéquations avec lesdites décisions. La mise en œuvre de ces moyens engendrera un enregistrement comptable qui devra être supervisé par des audits externes, des analyses et des interprétations du cheminement des informations seront faites pour apprécier les résultats des décisions prises en amont.

3-2- L'entreprise un ensemble des comptes :

Cette approche préconise de considérer l'entreprise comme un ensemble de comptes. L'ensemble des états financiers et les mouvements de l'exercice doivent faire l'objet d'une vérification, afin de porter un jugement reflétant l'image fidèle de la situation financière et le patrimoine de l'entreprise.

Section2 : Règlementation professionnelle et déontologique du commissaire aux comptes.

1. Droit et obligations des commissaires aux comptes :

Lors de l'exercice de sa mission le commissaire aux comptes est soumis à des obligations et jouit des prérogatives attribuées par la loi. Avant d'engager la responsabilité du commissaire aux comptes, il est primordial de connaître les droits et les obligations qui pèsent sur ce dernier.

1-1- Les obligations du commissaire aux comptes :

Le législateur contraint le commissaire aux comptes à des obligations dans l'exécution de sa mission. Le commissaire aux comptes est assujéti à deux missions qui sont la mission de contrôle et celle d'information

a- La mission de contrôle :

Le commissaire aux comptes est chargé du contrôle d'une entreprise et notifie sa nomination au conseil de l'ordre dont il est membre par lettre recommandée dans le délai limité.

Chapitre I : l'audit légal, responsabilité et missions

Toutefois, le commissaire aux comptes exerce ce contrôle des comptes de façon permanente et ponctuelle;

➤ **Contrôle permanent :**

Ce contrôle est rendu obligatoire par **l'article 715 bis 4 alinéa 2 du Code de commerce** selon lequel les commissaires aux comptes ont pour mission, à l'exclusion de toute immixtion dans la gestion, de «*vérifier les valeurs et documents comptables de la société et de contrôler la conformité de sa comptabilité aux règles en vigueur* »⁸.

En effet le commissaire aux comptes doit contrôler de manière permanente les principaux documents comptables dressés par les dirigeants en fin d'exercice, notamment les états financiers. Ainsi le commissaire aux comptes n'est pas obligé de certifier l'exactitude des comptes, sachant pertinemment qu'il est rare que les comptes soient rigoureusement exacts.

Plus réaliste, il prévoit seulement que le commissaire aux comptes certifie que les comptes sont réguliers, sincères et susceptibles de donner une image fidèle des résultats des opérations de l'exercice écoulé.

La régularité peut se définir comme la conformité aux différentes dispositions législatives et réglementaires générales, et plus particulièrement celles applicables à la comptabilité. Il est question principalement pour le commissaire aux comptes de s'assurer que les comptes ont été dressés conformément à la loi comptable, qu'ils ne doivent pas comporter d'omissions d'une part, et de relever le non-respect d'obligations classiques imposées par le droit des sociétés telles que (la convocation des assemblées, la publication des comptes, l'établissement de documents prévisionnels...)

La sincérité précise la notion de régularité dans la mesure où elle correspond à l'application de bonne foi des procédures obligatoires. Autrement dit, elle consiste à préciser les règles qui ont été observées dans l'établissement des documents comptables en attirant l'attention sur les résultats ; en effet, il a été démontré qu'actuellement, les techniques comptables saisissent correctement les échanges à caractère définitif, mais qu'elles ont beaucoup plus de difficulté à traduire les opérations dont l'évolution peut avoir un caractère aléatoire comme, par exemple, une dépréciation monétaire. Le commissaire aux comptes doit s'assurer que les dirigeants

⁸ Article 715 bis 4 du code de commerce, décret législatif n° 93-08 du 25 avril 1993

Chapitre I : l'audit légal, responsabilité et missions

sociaux n'essayent pas de tirer parti de ce genre de distorsion dans la présentation des comptes.

Enfin, les comptes doivent refléter une **image fidèle** des résultats de l'exercice et de la situation de la société. La notion d'image fidèle est difficile à appréhender ; il n'existe pas de véritable définition légale ou réglementaire de ce concept, qui n'est que la traduction de l'expression anglo-saxonne «true and fairview ». L'idée est que les comptes doivent donner une explication claire des principes comptables et des règles d'évaluation, adapter celle-ci à la situation actuelle de l'entreprise et permettre d'ébaucher des prévisions. Les comptes doivent permettre également de porter un jugement éclairé sur la situation et les résultats de l'entreprise, afin de faciliter les prises de décision.

➤ **Le contrôle ponctuel :**

Hormis la mission principale du commissaire aux comptes qui est la certification des comptes, ce dernier doit obéir à certaines missions particulières qui sont :

- ✓ Le commissaire aux comptes doit veiller sur la sincérité et la régularité des documents et informations transmises lors de l'assemblée générale. Ainsi il doit signaler à l'assemblée générale, conseil d'administration et au procureur de la République toutes les irrégularités et les inexactitudes.
- ✓ Le commissaire aux comptes est tenu en cas de proposition d'une modification des formes et méthodes d'évaluation, des comptes sociaux d'assurer que ces dernières s'opèrent dans des conditions régulières.
- ✓ Le commissaire aux comptes est chargé d'assurer que l'égalité entre les associés a été respectée, ainsi que la distribution de dividendes a bien été respectée.

b- La mission particulière d'information :

Dans le cadre de cette mission le commissaire aux comptes doit porter connaissance aux dirigeants sociaux des résultats de leurs travaux de contrôles, et de dénoncer certains faits délictueux au procureur de la République.

En effet le commissaire aux comptes doit :

Chapitre I : l'audit légal, responsabilité et missions

➤ Informer les dirigeants sociaux :

L'article 715 bis 10 du code de commerce⁹, stipule que le commissaire aux comptes doit porter connaissance au conseil d'administration ou du directoire et du conseil de surveillance selon le cas ;

- ✓ Les contrôles auxquels ils ont procédé et les différents sondages auxquels ils se sont livrés.
- ✓ Les observations sur les modifications paraissant devoir être apportées aux postes du bilan et aux autres documents comptables, ainsi que sur les méthodes d'évaluation utilisées pour l'établissement de ces documents.
- ✓ les irrégularités et les inexactitudes qu'ils auraient découvertes lors de leur contrôle classique.
- ✓ les conclusions auxquelles conduisent les observations et rectifications ci-dessus indiquées sur les résultats de l'exercice, comparés à ceux du précédent exercice.

➤ Informer les actionnaires et autres associés :

Le commissaire aux comptes est tenu d'établir deux rapport afin de rendre compte aux actionnaires ;

- ✓ **Rapport général** ; lors de l'assemblée générale ordinaire le commissaire aux comptes rédige un rapport tenant compte des états des observations que les comptes de l'exercice appellent de leur part et éventuellement des motifs pour lesquels ils refusent d'en certifier la régularité et la sincérité.
- ✓ **Rapport spécial** ; ce rapport est présenté en cas d'urgence lors de l'assemblée générale extraordinaire, contrairement au rapport générale ce rapport n'est pas destiné à émettre une opinion mais plutôt de relater des conventions telles que définies par **le code de commerce par l'article 628¹⁰**, intervenues entre, d'une part la société et d'autres part les administrateurs et les actionnaires.

⁹Article 715 bis 10 du code de commerce, décret législatif n°93-08 du 25 avril 1993

¹⁰Article 628 du code de commerce, décret législatif n°93-08 du 25 avril 1993

Chapitre I : l'audit légal, responsabilité et missions

➤ La dénonciation des faits délictueux :

Le commissaire aux comptes se trouve dans l'obligation de révéler au procureur de la République les faits délictueux dont il a eu connaissance lors de l'accomplissement de sa mission, conformément à l'article 715 bis 10 du code de commerce¹¹.

Toutefois ses faits délictueux doivent avoir un aspect significatif dans la mesure où ils ont pour effet de soustraire ses dirigeants à des dispositions légales spécifiques, modifient sensiblement la situation nette, faussent l'interprétation de la tendance et des résultats, portent ou sont de nature à porter préjudice à l'entreprise ou à un tiers.

1-2- Droits conférés au commissaire aux comptes :

Le législateur confère des prérogatives au commissaire aux comptes lui permettant de d'obtenir les informations les plus sûres

Ces droits informations peuvent être provenues soit auprès de la société soit auprès des tiers

a- Les informations provenant de la société :

✓ Le commissaire aux comptes peut opérer, durant toute l'année, toutes les vérifications et contrôles qu'ils jugent opportuns. Il dispose, à cet effet d'un droit de communication qui porte sur les pièces qu'ils estiment utiles à l'exercice de leur mission, notamment les contrats, livres, documents comptables et registres des procès-verbaux comme le stipule **article 31 loi 10-01**¹²

✓ Ils ont aussi la faculté de se faire assister ou représenter par des experts ou des collaborateurs de leur choix, qui travailleront sous leur responsabilité

✓ Le commissaire aux comptes peut demander des explications au président du conseil d'administration qui est tenu de répondre sur tous faits, à défaut de réponses ou celle-ci n'est pas satisfaisante, le commissaire aux comptes invite le président du directoire à faire délibérer le conseil de l'administration ou le conseil de surveillance sur les faits relevés.

¹¹ Article 715 bis 10 du code de commerce, décret législatif n°93-08 du 25 avril 1993

¹² Article 31 de la loi n°10-01 du 29 juin 2010 relative à la profession d'expert-comptable, de commissaire aux comptes et comptable agréé

Chapitre I : l'audit légal, responsabilité et missions

Dans le cas du "non-respect" de ces décisions, le commissaire aux comptes établit un rapport spécial qui est présenté à la plus prochaine assemblée générale comme le stipule l'**article 715 bis 11 du code de commerce**¹³.

b- Les informations provenant des tiers :

En sus des informations provenant de la société, le législateur lui reconnaît comme droit de recueillir des informations auprès des tiers (banques, clients, fournisseurs...) à condition que ces derniers soient mandatés, ce qui n'est pas le cas des fournisseurs ou des clients à l'exception où la justice autorise un droit de communication de cette catégorie de tiers.

Enfin, le secret professionnel ne peut pas être opposé aux commissaires aux comptes, si ce n'est par des auxiliaires de justice comme les avocats.

Toujours est-il que les commissaires aux comptes, en effectuant leur tâche, peuvent être amenés à commettre des fautes susceptibles d'engager leur responsabilité

2. Responsabilité et l'éthique du commissaire aux comptes :

Compte tenu de l'importance et de l'évolution de la mission du commissaire aux comptes, et nonobstant la compétence reconnue par les commissaires aux comptes, par ça généralité la mission du commissaire aux compte demeure imprécise, cette dernière va engendrer des conséquences sur sa la responsabilité. En effet le commissaire aux comptes ne doit se porter que comme un « réducteur d'incertitude », de ce fait le manquement à ses obligations professionnelles selon l'origine des faits peut être qualifié de faute civile, pénale ou disciplinaire.

2-1- Responsabilité civile du commissaire aux comptes :

Selon l'**article 715 bis 14 du Code de commerce** définit la responsabilité civil « *Les commissaires aux comptes sont responsables tant à l'égard de la société que des tiers des conséquences dommageables, des fautes et négligences par eux commises dans l'exercice de leurs fonctions. Ils ne sont pas civilement responsables des infractions commises par les administrateurs ou les membres du directoire, selon le cas, sauf si en ayant eu connaissance, ils ne les ont pas révélées dans leur rapport à l'assemblée générale et/ou au procureur de la République* »¹⁴.

¹³Article 715 bis 11 du code de commerce, décret législatif n°93-08 du 25 avril 1993

¹⁴ Article 715 bis 14 du code de commerce, décret législatif n°93-08 du 25 avril 1993

Chapitre I : l'audit légal, responsabilité et missions

D'après ce que la loi stipule, leur responsabilité ne peut être mise en jeu à l'occasion d'une procédure d'alerte dès lors que les dispositions légales sont respectées. Ils ne sont pas non plus responsables des infractions commises par les administrateurs ou les membres du directoire selon le cas, sauf s'ils dissimulent leur révélation

De son côté, **l'article 61 de la Loi de 10-01** stipule que *«Il n'est déchargé de sa responsabilité, quant aux infractions auxquelles il n'a pas pris part, que s'il prouve qu'il a accompli les diligences normales de sa fonction et qu'il a informé le conseil d'administration de ces infractions et s'il n'y a pas été remédié de façon adéquate, à l'assemblée générale la plus prochaine, après qu'il en aura eu connaissance et, en cas de constatation d'une infraction, il prouve qu'il a informé le Procureur de la République près le Tribunal compétent.»*¹⁵

Suite à la définition des deux textes légaux, les commissaires comptes dans leur relation avec les tiers se trouvent dans une responsabilité délictuelle où ils doivent réparer les conséquences dommageables causés par leur agissement.

2-2- Responsabilité pénale du commissaire aux comptes :

La responsabilité pénale du commissaire aux comptes va obéir aux principes généraux du droit pénal et suivre les règles de procédure pénale propres à la nature de l'infraction. Il en est de même pour la détermination de la juridiction compétente. Ces principes généraux d'application de la loi pénale étant évidemment à respecter lors de la mise en cause répressive d'un commissaire aux comptes, celui-ci va être poursuivi pour des infractions commises par lui dans l'exercice de sa profession, soit en qualité d'auteur principal, soit comme complice des dirigeants sociaux.

En effet la responsabilité pénale ne peut exister que si le commissaire aux comptes a commis un délit pénale comme le stipule **l'article 52 de la loi 91-08 du 27/04/1991** qui prévoit que :

*« La responsabilité pénale des experts comptables, des commissaires aux comptes et des comptables agréés, peut être engagée conformément à une obligation légale. »*¹⁶

On trouve dans l'étendue de la responsabilité pénale :

¹⁵ Article 61 de la loi n°10-01 du 29 juin relative à la profession d'expert-comptable, de commissaire aux comptes et comptable agréé

¹⁶ Article 52 de la loi n°91-08 du 7 avril 1991 relative à la profession d'expert-comptable, de commissaire aux comptes et comptable agréé

Chapitre I : l'audit légal, responsabilité et missions

- Infractions relatives aux incompatibilités ;
- Le délit d'informations mensongères ;
- Le délit de non-révélation des faits délictueux ;
- La violation du secret professionnel ;
- L'exercice illégal de la profession de commissaire aux comptes et l'usage illégal du titre de commissaire.

2-3- Responsabilité disciplinaire du commissaire aux comptes :

Selon les termes de l'article 63 de la loi 10-01 du 29/06/2010:

«La responsabilité disciplinaire de l'expert-comptable, du commissaire aux comptes et du comptable agréé est engagée devant la commission de discipline du conseil national de la comptabilité, même après leur démission, pour toute infraction ou manquement aux règles professionnelles, techniques ou déontologiques commise pendant l'exercice de leurs fonctions.»¹⁷.

En effet la peine disciplinaire est due au manquement du commissaire aux comptes au respect des obligations et aux règles déontologiques, toutefois cette faute de respect aux règles peut mettre en péril leur responsabilité disciplinaire.

Cette dernière diffère des deux autres responsabilités du commissaire aux comptes, dans la mesure où la faute disciplinaire ne peut donner lieu à des versements des dommages mais à des sanctions professionnelles de nature répressive.

Ces sanctions sont aussi graduelles commençant par ;

- l'avertissement
- le blâme
- la radiation de la liste
- retrait de l'agrément

¹⁷ Article 63 de la loi n°10-01 du 29 juin 2010 relative à la profession d'expert-comptable, de commissaire aux comptes et comptable agréé

Chapitre I : l'audit légal, responsabilité et missions

Ainsi on distingue deux catégories de fautes disciplinaires¹⁸ :

- Celles relatives à la compétence professionnelle : par exemple, le non-respect de diverses obligations du commissaire aux comptes envers la société dans une même entreprise, la négligence grave...
- Celles résultant d'un fait contraire à l'honneur et à la probité commis par un commissaire aux comptes : les manquements à l'honneur sont traditionnellement considérés comme des fautes disciplinaires dans les professions soumises à discipline. Une telle pratique est bien entendu suivie à l'égard des commissaires aux comptes.

Assez fréquemment, ces faits contraires à l'honneur ou à la probité sont des infractions pénales. Le commissaire aux comptes qui a participé, dans le cadre de sa profession ou non, à une escroquerie, un abus de confiance, un recel d'abus de biens sociaux ou à un faux en écriture de commerce, commet inmanquablement une faute également de nature disciplinaire.

3. Normes fondamentales du commissaire aux comptes :

Il s'impose à tout commissaire aux comptes quelque soit son mode d'exercice d'observer normes fondamentales définies par le code de déontologie de la profession.

3-1- L'intégrité:

Le commissaire aux comptes doit être droit et honnête lors de l'exercice de sa profession, il s'abstient, en toutes circonstances, de tout agissement contraire à l'honneur et à la probité.

3-2- L'objectivité :

Le commissaire aux comptes ne doit laisser ni parti pris, ni conflit d'intérêt, ni influence inopportune de tiers l'emporter sur son jugement professionnel

En effet dans l'exercice de ses missions, ce dernier doit conserver en toutes circonstances une attitude impartiale, pour le fondement de ces conclusions afin d'éviter toute situation qui l'exposerait à des influences susceptibles de porter atteinte à son impartialité.

¹⁸LEJEUNE (Gérard), EMMERICHE (Jean pierre) : *règlementation professionnel et déontologie de l'expert-comptable et du commissaire aux comptes* , édition N°3 GUALINO, Paris 2015/2016, p.194

Chapitre I : l'audit légal, responsabilité et missions

3-3- L'indépendance :

Le commissaire aux comptes est tenu avant tout de conserver son indépendance vis-à-vis de la société dont il est appelé à certifier les comptes et ce afin qu'il puisse mener sa mission dans les meilleures conditions possibles de rigueur, son indépendance se caractérise par l'exercice en toute liberté comme le définit l'article 03 de la loi 91-08 du 27/04/1991

«...le commissaire aux comptes exerce leur profession en toute indépendance et probité»¹⁹.

3-4- La compétence :

Le commissaire aux comptes doit jouir des connaissances pratiques et théoriques suffisantes en (droit, audit, comptabilité et finances...) nécessaires à l'exercice de ses missions, ce qui lui permettra de répondre aux questions et résoudre les problèmes auxquels il est confronté régulièrement, tout en intégrant les derniers développements de la pratique professionnelle de la législation et des techniques, notamment par la mise à jour régulière de ses connaissances et la participation à des actions de formation.

Toutefois dans le cas où le commissaire aux comptes ne dispose pas des compétences requises indispensables à l'exercice de sa mission, il peut faire appel à des experts indépendants de la personne ou de l'entité pour les comptes de laquelle leur concours est requis.

3-5- Non immixtion dans la gestion:

La mission de contrôle des entreprises commerciales est une mission permanente, elle est exclusive de toute participation à la gestion de l'entreprise, c'est ainsi que la loi n° 91-08 du 27/04/1991 soumet la profession de commissaire aux comptes à cette interdiction en stipulant dans son article 28 que: «...les missions du commissaire aux comptes consistent, à l'exclusion de toute immixtion dans la gestion à vérifier les valeurs et documents de la société »²⁰.

3-6- La confidentialité et le secret professionnel :

Le commissaire aux comptes est soumis par la loi au respect du secret professionnel, en effet il doit faire preuve de vigilance et discrétion et de respecter le caractère confidentiel des

¹⁹ Article 3 de la loi n°91-08 du 27 avril 1991 relative à la profession d'expert-comptable, de commissaire aux comptes et comptable agréé

²⁰ Article 28 de la loi 91-08 du 27/04/1991 relative à la profession des commissaires aux comptes et expert-comptable

Chapitre I : l'audit légal, responsabilité et missions

informations recueillies dans le cadre de ses relations professionnels, en conséquence il est strictement interdit de divulguer des informations à des tiers , sauf dans le cas d'une obligation légale soumise par la loi.

3-7- Conflit d'intérêt :

Le commissaire aux comptes doit éviter toute situation de conflit d'intérêt susceptible de jeter le discrédit sur sa profession et compromettre son indépendance à l'égard de l'entreprise dans il est appelé à certifier les comptes.

En effet une circonstance ou une relation donnée peut donner lieu à plus d'une menace et une menace peut affecter le respect de plus d'un principe fondamental.

4. Les outils et techniques propres au commissariat aux comptes :

4-1- Les outils de vérifications et d'observation :

Généralement utilisés par le commissaire aux comptes, en effet afin d'asseoir son opinion, le commissaire aux comptes met en pratique différents programmes constitués de travaux lui permettant de réduire les risques d'audit, toutefois dans la constitution de son dossier de travail, il veille à formaliser la piste d'audit afin de remplir ses objectifs, de ce fait le commissaire aux comptes dispose d'une panoplie d'outils auxquels il peut avoir recours dans différentes situations parmi ceux ;

- **Tableaux de passages :**

Utilisé lors de la phase de contrôle des comptes, il est souvent utilisé pour le passage des comptes individuels aux comptes consolidés, il permet de recenser les détails des postes de bilan et en faire le rapprochement de certains mouvements, ce tableau est la base des tests de l'auditeur lors de la revue de nombreux postes significatifs du bilan²¹.

Cet outil s'applique principalement sur les immobilisations incorporelles, corporelles et financières ainsi qu'aux capitaux propres, les provisions, les dépréciations et sur la consolidation des comptes.

- **Le rapprochement :**

²¹BOCCON-GIBOD,(Sylvain) : *la boîte à outils de l'auditeur financier*, édition DUNOD, Paris 2013,p. 6

Chapitre I : l'audit légal, responsabilité et missions

Ici le rapprochement consiste à établir un lien entre deux documents, c'est l'un des outils primordial du commissaire aux comptes, en effet dans le cadre de sa mission il doit s'assurer de la traçabilité des informations transmises par l'entreprise c'est pour cela le rapprochement consiste à formaliser des liens entre des pièces de nature variées (balances, contrats, factures...) en résumer le rapprochement ou « bouclage » permet de s'assurer que la source et son détail sont identiques²²

- **Vérification arithmétiques ou contrôle arithmétiques :**

Ce dernier consiste à vérifier tous les totaux des documents afin de s'assurer que le fichier utilisé ne présente pas d'erreur arithmétique, bien que cet outil paraisse simple, il doit être exercé avec rigueur, en effet dans le cas où le document va comporter d'anomalie significatif volontaire ceci va engager la responsabilité du commissaire aux comptes avec toutes les conséquences potentielles qui en découlent, tout compte fait ce type de contrôle est dédié à les erreurs éventuelles ainsi que les risques de fraudes

- **La validation des quantités :**

Afin de s'assurer de l'existence physique de certain poste du bilan (immobilisations, stocks...) le commissaire aux comptes va procéder au comptage physique, de ce fait il est impératif de se rendre sur les lieux où se trouvent les éléments d'actifs afin d'effectuer les observations éventuelles, en effet ce type de contrôle obéit aux normes ISA 315²³ relative à « la connaissance de l'environnement et l'évaluation du risques d'anomalie significatifs », ISA 240²⁴ relative à la « fraude » et ISA 500²⁵ relative au « caractère probants des éléments collectés », ce type de contrôle permet de ; «

- ✓ *Constater l'existence d'éléments d'actifs significatifs du bilan*
- ✓ *De mieux comprendre l'activité de son client en allant au-delà des pièces comptables*
- ✓ *De proposer une démarche dissuasive en terme de fraude vis-à-vis de la direction et des collaborateurs de l'entreprise audités »²⁶*

²² BOCCON-GIBOD,(Sylvain) : *la boîte à outils de l'auditeur financier*, édition DUNOD, Paris 2013 p. 68

²³ IFAC Norme ISA 315 « la connaissance de l'entreprise et de son environnement », juin 2012

²⁴ IFAC ISA 240 « les obligations de l'auditeur en matière de fraude lors d'un audit d'états financiers », juin 2012

²⁵ IFAC Norme ISA500 « caractère probants des éléments collectés », juin 2012

²⁶BOCCON-GIBOD,(Sylvain) : *la boîte à outils de l'auditeur financier*, édition DUNOD, Paris 2013, p. 73

Chapitre I : l'audit légal, responsabilité et missions

- **Les tests Cut-off :**

Le test Cut-off est un des piliers de la démarche de l'auditeur validant le principe de séparation d'exercice²⁷, les tests Cut-off ont pour objectif de contrôler la césure de l'exercice, en effet ils permettent au commissaire aux comptes de s'assurer que les opérations de l'entreprise ont été comptabilisé dans le bon exercice comptable, de ce fait le commissaire aux compte va procéder par construire un échantillon, sur la base des seuils d'investigation, ainsi pour chaque ligne testée obtenir un justificatif validant la date du fait générateur de la transaction.

- **La circulation :**

Durant la mission de certification des comptes le commissaire aux comptes afin de compléter son portefeuille d'investigation, peut avoir recours à des tiers (banque, client...) pour confirmer les informations transmises par l'entreprise auditée, elle lui permet de disposer d'un document qui présente d'une force probante de la qualité d'une preuve externe.

- **La revue subséquente des décaissements :**

Cet outil permet de valider l'exhaustivité que les opérations ont bien été identifiées et comptabilisées, il est éventuellement utilisé dans un contexte où le risque est élevé, ce dernier permet de remplir plusieurs objectifs qui sont ; «

- ✓ *Renforcer les diligences en matière d'exhaustivité des dettes à la clôture et de Cut-off, en identifiant éventuelles transactions significatives décaissés en N+1 mais se rapportant à l'exercice N*
- ✓ *Contribuer à adresser le risque de fraude en comprenant le motif des principaux décaissements réalisé en début d'exercice N+1*
- ✓ *Valider l'exhaustivité de certaines provisions de clôture en s'assurant que le montant réellement décaissé correspond à celui qui a été comptabilisé »²⁸*

4-2- Les techniques propres au commissariat aux comptes :

Les techniques comptables de l'audit légal vérifient les postes du bilan, du tableau de comptes de résultats ainsi que les annexes prévues au SCF

²⁷BOCCON-GIBOD,(Sylvain) : *la boîte à outils de l'auditeur financier*, édition DUNOD, Paris 2013, p. 77

²⁸ BOCCON-GIBOD,(Sylvain) : *la boîte à outils de l'auditeur financier*, édition DUNOD, Paris 2013 , p.83

Chapitre I : l'audit légal, responsabilité et missions

En ce qui concerne les éléments de l'actif du bilan, l'examen porte sur leur existence, leur propriété et leur valeur. Le passif est vérifié par l'étude du cycle d'exploitation.

L'étude des opérations aboutissant à la détermination des résultats permet de contrôler les comptes de gestion ainsi que les éléments portés sur les annexes

a. Sondage :

Pour forger son opinion le commissaire aux comptes ne peut vérifier l'ensemble des comptes et transactions de l'entreprise, c'est pour cela il est contraint d'utiliser des techniques de sondages, de ce fait le commissaire aux comptes va procéder par la méthode des vingt-quatre-vingt (20-80) en prenant 20% des 80% de transactions ayant le plus caractère significatif, en effet cette technique est utilisée lorsque ce dernier est confronté à une population volumineuse de comptes souvent rencontrée dans les grandes entreprises.

Cette technique permet d'apporter une force certaine à la conclusion du commissaire aux comptes, qui n'a pas la possibilité matérielle de tester tous les éléments de la population. Soumis à une obligation de moyen et non de résultat comme le stipule l'article 49 de la loi précitée de 1991²⁹, ce dernier peut prouver qu'il a mis en œuvre une technique reconnue et adaptée à la situation rencontrée.

Cette technique peut être mise en œuvre dans la phase d'évaluation de contrôle interne ainsi qu'au niveau du contrôle des comptes, dans les deux cas le commissaire aux comptes lors de la conception du sondage attend une information simple qui se rapporte à l'erreur ou le dysfonctionnement et d'en connaître rapidement l'ampleur, il est donc crucial pour ce dernier d'en sélectionner un échantillon pertinent prenant en considération les objectifs du sondage et les attribues de la population.

Afin de réduire le niveau du risque d'échantillonnage le commissaire aux comptes est tenu de sélectionner une taille assez importante de la population, toutefois le risque d'échantillonnage dépend de deux variables qui sont le degré de confiance et le degré de précision qui exprime le risque d'erreurs.

²⁹ Article 49 de la loi 91-08 du 27/04/1991 relative à la profession d'expert-comptable et du commissaire aux comptes

Chapitre I : l'audit légal, responsabilité et missions

A ce propos la sélection des éléments de l'échantillon doit être choisie dans un cadre étendu de telle sorte à ce que toutes les unités de l'échantillonnage aient la chance d'être prises dans le portefeuille de la population.

Nonobstant les procédures d'audit mises en œuvre par le commissaire aux comptes, le résultat ou la conclusion du sondage demeure primordiale, cette étape reste délicate et difficile pour laquelle le commissaire aux comptes doit suivre une méthodologie rigoureuse. Dans l'évaluation des résultats, dans le test de contrôle s'il relève une ampleur inattendue des anomalies, il doit en apprécier la nature et remettre en cause les procédures d'audit précédente.

Par ailleurs, lorsque la valeur des anomalies extrapolées dépasse celle à laquelle s'attendait le commissaire aux comptes et sur laquelle il s'était fondé pour déterminer la taille de l'échantillon, le commissaire aux comptes peut en conclure qu'il existe un risque d'échantillonnage inacceptable que l'anomalie affectant réellement la population dépasse l'anomalie acceptable.

Ainsi on conclue que les résultats du sondage sont influencés par le risque de l'échantillonnage, moins le risque est faible plus le résultat est raisonnable.

b. Les procédures analytiques :

Les procédures analytiques sont un ensemble de technique de contrôle qui consiste à apprécier des informations financières à partir de :

« De leurs corrélations avec d'autres informations, issues ou non des comptes, ou avec des données antérieurs, postérieurs ou prévisionnelles de l'entité ou l'entité similaire et de l'analyse des variations significatives ou des tendances inattendues. Les procédures analytiques comprennent donc la comparaison des informations financières de l'entité avec les informations comparables des périodes précédentes voire même des périodes futures (données prévisionnelles) »³⁰.

D'après la norme **ISA 520** relative aux procédures analytique, cette techniques est utilisée pour lors de la prise de connaissance de l'entreprise, ainsi qu'à l'évaluation du risque d'anomalie

³⁰LEJEUNE (Gérard), EMMERICHE (Jean pierre) : *audit et commissariat aux comptes*, édition GUALINO, Paris 2007, P. 171.

Chapitre I : l'audit légal, responsabilité et missions

significatives dans les comptes, à ce terme le commissaire aux comptes met en œuvre les procédures analytiques ;

- ✓ Lors de la planification de la mission, afin de mieux appréhender les activités de l'entité et d'identifier les domaines présentant un risque potentiel
- ✓ En tant que contrôles substantifs, en renforçant le degré de confiance accordé aux contrôles substantifs
- ✓ Comme moyen de revue de la cohérence d'ensemble des comptes lors de la phase finale de l'audit, pour corroborer les conclusions auxquelles le commissaire aux comptes est parvenu au cours de l'audit.

Toutefois le résultat des procédures analytique dépend de la source et la nature d'information, de ce fait afin de limiter le risque d'audit il est plus pertinent que le commissaire aux comptes ait recours aux sources d'information externe indépendante de l'entité ainsi que l'exécution des comparaisons avec des entreprises similaires du même secteur d'activité.

Dans certain cas les corrélations effectuées dans le secteur public peuvent ne pas être pertinente pour l'audit, puisqu'elles représentent qu'une faible corrélation.

De ce fait lorsque le commissaire aux comptes apprécie des corrélations inhabituelles, ou des variations significatives et inattendus indiquant des risques d'anomalies significatives résultant des fraudes, le commissaire aux comptes peut alors avoir recours à d'autres procédures d'audit lui permettant d'élucider les explications des éléments probants recueillis corroborant ses réponses considérés comme incohérent.

c- Questionnaire :

Le contrôle interne nécessite la recherche de toutes les informations valables concernant l'activité étudiée. Afin de réunir ces éléments, le commissaire aux comptes dispose d'une batterie de questions pour atteindre le but qu'il s'est fixé, c'est le questionnaire.

Le questionnaire de base utilisé dans les travaux d'audit est structuré autour de cinq questions:

1. Quoi ? Question orientée sur le travail
2. Qui ? Question orientée sur l'exécutant
3. Où ? Question orientée sur le lieu d'exécution
4. Quand ? Question orientée sur l'ordre d'exécution et le moment d'exécution

Chapitre I : l'audit légal, responsabilité et missions

5. Comment ? Question orientée sur la méthode de travail

Le questionnaire répond au besoin de formaliser, normaliser et d'uniformiser l'approche de l'audit par un ensemble de commissaire aux comptes.

La méthode d'approche par les questionnaires dépend de la crédibilité des réponses données par les audités. Le questionnaire n'exonère pas l'auditeur de procéder à la vérification des données collectées.

La forme et le contenu du questionnaire sont révélateurs de l'approche suivie :

- ✓ Approche visant à l'universalité de la couverture : questionnaire fermé,
- ✓ Approche ad hoc: questionnaire ouvert, instruments pertinents dont l'établissement s'intègre au processus de planification de la mission.

Ils sont ajustés aux différentes phases de l'audit :

- ✓ Phase préparatoire : vision générale, découverte des champs des audits possibles, souvent associés à la notion de changement dans l'organisation, des contextes interne et externe, bilan préalable de l'état de contrôle interne.
- ✓ Phase terrain : identification des risques, de leurs sources, leurs traçabilité, leurs coûts de couverture, des responsabilités.
- ✓ Phase de vérification de la couverture opérée : fait passer le questionnement des systèmes et structures de contrôle aux objectifs atteints ou à atteindre, en terme de pertinence, cohérence, adéquation, faisabilité, crédibilité, efficacité, traçabilité, sécurité...etc.

Le questionnaire devient alors une technique de qualification des points d'audit et des rapports. Il permet de faire des synthèses par nature de risques.

Chapitre I : l'audit légal, responsabilité et missions

Section 3 : déroulement de la mission d'audit légal

Le commissaire aux comptes respecte une méthodologie qui comprend des étapes de travail et des techniques à mettre en œuvre lors de chacune de ces étapes.

La parfaite connaissance de l'entité auditée, de ses antécédents et de ses besoins permet parfois d'éviter une étape ou d'imaginer pour un cas précis une méthode particulièrement efficace.

Néanmoins, dans les cas les plus usuels, le commissaire aux comptes respecte trois phases : une première préparatoire d'identification de la structure, fonction de l'entreprise, puis une phase d'observation sur le terrain et enfin une phase de conclusion correspondant à la remise d'un rapport où sont consignées les différentes constatations et recommandations. Ces phases se déroulent en six étapes principales :

1. L'acceptation de la mission :

Avant d'accepter une mission, le commissaire aux comptes doit étudier s'il est apte à l'accomplir du point de vue de l'indépendance, la compétence, le temps et les moyens humains nécessaires.

L'acceptation de la mission doit être concrétisée par la signature d'une lettre de mission qui constituera le contrat décrivant les droits et devoirs de chacune des parties contractantes.

Les termes et les conditions du contrat, à savoir : le travail à accomplir, le coût à facturer, la durée de la mission, les éléments à mettre à la disposition de l'auditeur et l'objectif de la mission doivent être clairement définis.

1-1- Conditions d'acceptation de la mission :

a. Les incompatibilités :

En vue de l'article 679 du code de commerce³¹ cite les incompatibilités suivantes, qui empêchent l'exercice du commissariat aux comptes dans une société:

- ✓ les parent ou alliés jusqu'à 4^{ème} degrés inclusivement, des administrateurs ou des apporteurs.

³¹Article 679 du code de commerce décret législatif n° 93-08 du 25 avril 1993

Chapitre I : l'audit légal, responsabilité et missions

- ✓ Les personnes recevant sous une forme quelconque, a raison de fonctions autres que celles de commissaire aux comptes, un salaire ou une rémunération des administrateur, ou de la société, ou de toute entreprise possédant le 1/10 du capitale de la société, ou dont celle-ci possède le 1/10 du capitale.
- ✓ Les personnes à qui l'exercice de leur fonction d'administrateur est interdite, ou sont déchues du droit d'exercer cette fonction.
- ✓ Le conjoint des personnes ci-dessus visées.

En plus des personnes déjà citées dans le 1er paragraphe, les personnes suivantes sont incompatibles avec l'exercice de la fonction du commissaire aux comptes:

- ✓ les personnes ayant perçues de la société une rémunération a raison de fonctions, autres que celles de commissaire aux comptes, et ce dans un délai de cinq (05) ans à compter de la cessation de la leurs fonctions.
- ✓ Les personnes ayant été administrateurs, membres du conseil de surveillance, du directoire, et ce dans un délai de cinq (05) ans a compté de la date de cessation de leurs fonctions.

La loi n° 91-08 du 27/04/1991 ajoute une autre incompatibilité, à savoir; que le commissaire aux comptes d'une société ne peut exercer la fonction du conseiller fiscale, ou d'expert judiciaire auprès de cette même entreprise.

Le décret exécutif n° 93-136 du 17/04/1996³², par son article 36 cite d'autres incompatibilités professionnelles relatives à l'exercice de la fonction du commissaire aux comptes.

- ✓ la qualité de commerçant.
- ✓ la qualité de salarié impliquant un lien subordination.
- ✓ les condamnations afflictives et infamantes.
- ✓ Le cumul au sien de la même société ou organisme, de missions contractuelles et de certification légale des comptes.

³² Décret exécutif N° 93-136 du 15/04/1996 portant code de déontologie de la profession d'expert-comptable, de commissaire aux comptes, et de comptable agréé.

Chapitre I : l'audit légal, responsabilité et missions

Si toutefois le commissaire aux comptes ne prend pas en compte ses incompatibilités, il peut dès lors mettre en cause sa responsabilité.

b. Appréciation de l'indépendance :

L'audit comptable et financier peut se définir comme « le contrôle indépendant de la représentation donnée par les dirigeants de la position financière de leur entreprise à un moment donné, de manière à constituer une base objective et sûre pour la prise de décision des investisseurs.

« L'indépendance de l'auditeur a depuis toujours été mise en avant, dans l'objectif de maintenir la crédibilité du processus d'audit et de susciter la confiance des utilisateurs potentiels dans les états financiers certifiés »³³.

En effet le commissaire aux comptes doit être indépendant pour que son opinion soit objective et dans le respect des règles professionnelles dictées par la loi.

De ce fait le commissaire aux comptes est défini comme étant « *Un organe neutre et indépendant appelé à vérifier que les informations d'ordre comptable émises par la société sont dignes de foi* »³⁴.

Le commissaire aux comptes est tenu de forger une opinion objective et pour cela il doit être entièrement indépendant à l'entreprise, il ne doit laisser aucune influence inopportune s'emporter sur son jugement professionnel.

L'indépendance du commissaire aux comptes se mesure par la capacité de ce dernier à faire abstraction des circonstances et relations pouvant donner lieu à plus d'une menace.

c. Appréciation de la compétence nécessaire :

Avant d'accepter une quelconque mission le commissaire aux comptes doit disposer des compétences requises pour fonder son opinion sur les comptes, l'appréciation des compétences intègre aussi les moyens dont dispose ce dernier.

³³ PRAT© et HAURET(D) : *Contrôle externe, modalités et enjeux*, édition LEVOISIER, Paris 2003, p 120.

³⁴ Mémoire GARAUD (E.), *Juriste commercial, Commissaires aux comptes*, 2002, n°1, p 3

Chapitre I : l'audit légal, responsabilité et missions

L'appréciation de la compétence ne dépend pas seulement de l'activité de l'entreprise auditée mais aussi l'implication des ressources humaines du cabinet (la compétence de l'équipe d'audit) à mener une mission de certification

Cependant le commissaire aux comptes réunit les informations nécessaires sur la structure et le domaine d'activité de l'entreprise, ainsi que son mode de direction, sa politique en matière de contrôle interne et d'information financières.

d. La lettre de mission :

La lettre de mission doit être établie au premier exercice préalablement au début des travaux au premier exercice du mandat, elle présente un intérêt double pour le commissaire aux comptes car non seulement elle contribue de l'amélioration de la performance de l'exercice de sa mission et aussi de limiter les risques de mises en cause de sa responsabilité.

Une fois la mission d'audit acceptée, l'auditeur comptable et financier procède à la planification de celle-ci pour préciser la façon dont elle sera organisée. C'est une étape décisive dans la démarche de l'Auditeur car elle oriente le déroulement de la mission mais également un outil d'organisation permettant d'assurer une meilleure efficacité de la mission

2. L'orientation et la planification de la mission :

Conformément à l'ISA 300 : « *L'auditeur doit planifier le travail d'audit afin que celui-ci soit réalisé de manière efficiente* »³⁵.

L'auditeur doit choisir la méthode de contrôle la plus adaptée à la nature de l'entreprise à auditer. Pour ce faire, il débute ses travaux par une phase préliminaire qui va lui permettre de :

2-1- Plan de mission :

« L'auditeur doit élaborer et documenter un programme de travail définissant la nature, le calendrier et l'étendue des procédures d'audit nécessaires pour mettre en œuvre le plan d'audit »³⁶

Le plan de mission comprend éventuellement ;

³⁵IFAC Norme ISA 300, «Planification d'un audit d'états financiers », juin 2012

³⁶Overall audit plan, tiré d'Encyclopédie de comptabilité, contrôle de gestion et audit- Ed Economica, p871

Chapitre I : l'audit légal, responsabilité et missions

- ✓ la présentation de l'entité notamment son activité, environnement, sa structure et son organisation.
- ✓ Le contenu de la mission (nature de la mission)
- ✓ Evaluation des risques d'audit

- ✓ La détermination du seuil de signification.

2-2- La prise de connaissance de l'entreprise et de son environnement :

C'est l'une des étapes indispensable dans la mission de commissariat aux comptes en effet quelques soit la nature de l'activité à contrôler et l'étendue des prérogatives accordées au commissaire aux comptes, une mission d'audit efficace exige une phase de préparation afin qu'il puisse avoir une connaissance générale suffisante de l'entreprise, de son fonctionnement et de son environnement.

Cette connaissance implique la collecte d'un maximum d'informations dans le but de détecter les risques sur l'analyse desquels l'auditeur orientera sa mission.

« L'auditeur doit avoir une connaissance suffisante des activités de l'entité afin d'identifier et de comprendre les événements, opérations et pratiques de l'entité qui, d'après son jugement, peuvent avoir une incidence significative sur les états financiers, sur son examen ou sur le rapport d'audit »³⁷.

Après avoir évalué l'environnement de l'entreprise et accepté la mission d'audit, dès lors le commissaire aux comptes rassemble toutes les informations concernant les activités, la structure, le régime juridique et l'évolution historique de l'entreprise ; le personnel responsable des activités opérationnelles et fonctionnelles ; les moyens et techniques opérationnels, le degré de sophistication des équipements, la formation et l'expérience du personnel ; moyens et techniques fonctionnels qui conditionnent l'administration et la gestion de l'entreprise.

³⁷IFAC Norme ISA 300, « Planification d'un audit d'états financiers », juin 2012

Chapitre I : l'audit légal, responsabilité et missions

Grâce à cette étape il sera plus facile pour le commissaire aux comptes d'évaluer les risques susceptible d'affecter la sincérité des états de synthèse, que ces risques relèvent de la fraude ou de l'erreur et d'identifier les systèmes et domaines significatifs.

2-3- Identification des systèmes significatifs :

L'objectif de cette étape est de déterminer les éléments sur lesquels l'auditeur doit concentrer ses travaux pour fonder son opinion. Ainsi, il doit orienter ses contrôles de manière à étudier le plus complètement possible les comptes et les opérations dont l'importance est significative et qui sont, a priori les plus porteurs de risques. Pour ce faire, le commissaire aux comptes

détermine un seuil de signification, qui est un montant déterminé par l'auditeur à partir duquel une erreur, une inexactitude ou une omission peut affecter la régularité et la sincérité des comptes.

Le seuil de signification est « *la limite en dessous de laquelle une erreur commise de bonne foi par l'entreprise est sans incidence sur l'image fidèle des comptes annuels, étant entendu que l'image fidèle ne se résume pas à la seule inscription régulière au bilan, elle dépend également de l'importance que le lecteur des comptes donne à l'obtention de l'information* »³⁸.

La norme ISA 320³⁹. Explique le lien entre le caractère significatif et le risque d'audit qui est à la base de la détermination du seuil de signification. A tous les niveaux des contrôles effectués par le commissaire aux comptes. De ce fait Il peut être déterminé en fonction du résultat, des capitaux propres, de l'actif total, du chiffre d'affaires, etc. et est inversement proportionnel au niveau du risque d'audit : plus le seuil de signification est élevé, plus le risque d'audit est faible et inversement.

En effet ce seuil permet de concentrer les travaux sur les éléments significatifs et sur les chiffres qui dépassent le seuil de signification, et d'éviter ainsi les travaux inutiles lors de la recherche d'éléments probants.

³⁸ ALAIN (Mikol) : *audit et commissariat aux comptes*, édition n°12 E- ETHEQUE, Paris, 2014, p.109.

³⁹ IFAC Norme ISA 320, « Caractère significatif lors de la planification et de la réalisation d'un audit », juin 2012

Chapitre I : l'audit légal, responsabilité et missions

3. L'appréciation du contrôle interne :

Le commissaire aux comptes est amené à apprécier le contrôle interne concernant un ou plusieurs systèmes significatifs ou à un risque normalement prévu dans le plan de mission. En effet pour évaluer le contrôle interne, le commissaire aux comptes doit porter un jugement sur les procédures internes en cours dans l'entité auditée, il effectue une série de tests qui doivent revêtir une ampleur suffisante pour donner la conviction que les procédures contrôlées sont appliquées d'une manière permanente et sans défaillance.

3-1- Description des procédures :

Il existe plusieurs outils qui permettent de recenser les procédures mises en place par le contrôle interne qui sont ;

- ✓ Une annotation des manuels des procédures existant de l'entreprise
- ✓ Les notes descriptives (la forme narrative) qui est un descriptif littéraire des procédures, simple à l'utilisation mais ne permet pas d'avoir une vue d'ensemble du système.
- ✓ Diagramme de circulation d'information (flow-chart), il est bien plus complexe à mettre en pratique mais permet d'avoir une vision globale de l'ensemble des opérations et systèmes de l'entreprise.

3-2- Les tests de conformité :

Ont pour objectif de confirmer que la description des procédures a été correctement appréhendée et correspond bien aux procédures appliquées dans l'entreprise, ils permettent d'une part de vérifier que la procédure contrôlée existe bien et d'autre part de détecter les procédures dont le réviseur n'a pas eu connaissance jusqu'alors.

3-3- Les tests de permanence :

Ont pour objet de vérifier que les procédures constituant les points forts du système comptable font l'objet d'une application effective et constante. Il convient alors de vérifier la mise en œuvre des procédures et des contrôles prévus par l'entreprise

3-4- Conclusion sur l'évaluation du contrôle interne :

C'est la phase finale de l'évaluation du contrôle interne, en effet après avoir vérifié la permanence des procédures et d'avoir recensé les différents points faibles et points forts, de ce

Chapitre I : l'audit légal, responsabilité et missions

fait la lecture des résultats de synthèse des travaux d'évaluation de contrôle interne différent selon le cas, le commissaire aux comptes va devoir se prononcer entre deux hypothèses qui sont ;

✓ **Hypothèse 1 : le contrôle interne est bien conçu et bien appliqué**

Dans ce cas le risque d'anomalie significative est totalement réduit, ce qui diminuera l'étendue des contrôles du commissaire aux comptes.

✓ **Hypothèse 2 : le contrôle interne est bien conçu mais mal appliqué**

Dans le ce cas le risque d'anomalie significative est plus élevé, le commissaire aux comptes va devoir mettre en place des procédures complémentaire afin de réduire les risques significatifs.

A partir de ce constat l'objet de l'appréciation du contrôle interne est double ;

✓ La fiabilité des procédures conduit le commissaire aux comptes à procéder à peu de sondage lors de l'étape de contrôle directe des comptes, a l'inverse l'existence de procédures peu fiables l'incite à des tests de validations exhaustifs.

✓ L'inefficacité éventuelle des procédures conduit le commissaire aux comptes à recommander des améliorations, d'un coût raisonnable, ayant pour objectif d'éliminer toute source de risque évitable.

4. Examen directe des comptes :

Cette étape consiste à effectuer une comparaison entre les comptes annuels et les justificatifs probants et adéquats qui vont servir de preuve.

Le commissaire aux comptes est le seul juge du nombre adéquat de contrôles qui doivent être menés, en effet il n'existe pas de normes d'audit indicative en fonction de la qualité des procédures de contrôle internes ou en fonction du seuil de signification.

4-1- Les documents mis à la disposition du commissaire aux comptes et faisant l'objet de vérification :

Les documents prévus par les dispositions de l'article 716 de l'ordonnance numéro 75/59 qui doivent être mis à la disposition du commissaire aux comptes sont ;

Chapitre I : l'audit légal, responsabilité et missions

- ✓ Le bilan le compte de résultats et toutes les annexes réglementaires et normalisés
- ✓ L'état d'inventaire physique des stocks et des immobilisations
- ✓ Le rapport de gestion de l'année précédente

En effet la finalité de la mission d'audit est d'obtenir l'assurance raisonnable que l'ensemble des comptes ne comporte pas d'anomalie significative, pour ce faire il doit apporter une assurance de la cohérence et de la vraisemblance des comptes annuels par rapport à la connaissance de l'entreprise et de son environnement.

Tout au long de la mission d'audit le commissaire aux comptes collecte le maximum d'éléments probant lui permettant de certifier que l'ensemble des comptes annuels sont sincères, réguliers et reflètent fidèlement la situation financière de l'entreprise pour ce faire le commissaire aux comptes, pour forger son opinion le commissaire aux comptes se réfère aux différentes techniques et outils déjà vu précédemment qui peuvent être utilisés seuls ou conjointement.

5. Les travaux de fin de mission et l'élaboration des rapports :

Les travaux de fin de mission précèdent la formulation de l'opinion du commissaire aux comptes qui fera l'objet d'un rapport. En forgeant son opinion le commissaire aux comptes doit prendre en considération tous les éléments probants pertinents sans tenir compte du fait qu'ils semblent corroborer ou infirmer les assertions contenues dans les états financiers

5-1- L'examen d'ensemble des comptes de l'entreprise :

Cet examen a pour objet de vérifier que les chiffres sont cohérents compte tenu de la connaissance des comptes annuels, du secteur d'activité et du contexte économique.

Il est également l'occasion de vérifier que les annexes respectent les dispositions légales et qu'elles comportent bien toutes les informations d'importance significatives sur la situation patrimoniale, financière et le résultat de l'entreprise.

Chapitre I : l'audit légal, responsabilité et missions

5-2- Les événements postérieurs à la clôture :

Si un événement à un lien avec une situation existant à la clôture, il a lieu de prendre en compte les événements d'importance significative qui sont connus ou interviennent postérieurement à la clôture de l'exercice social, ainsi les comptes annuels doivent être ajustés

Dans le cas contraire, les comptes n'ont pas à être ajustés mais une information doit être donnée en annexe afin de permettre aux comptables d'en bénéficier.

5-3- Les rapports :

Le rapport d'audit est le support de communication sur lequel sont consignés les résultats de la mission d'audit. Il doit être clair, concis et mettre en évidence ;

- ✓ Les conclusions principales de l'audit et indiquer les mesures à prendre pour remédier aux lacunes détectées.
- ✓ Les détails suffisants sur les faiblesses des systèmes utilisées et les recommandations claires des mesures nécessaires à prendre
- ✓ Un résumé des principales constatations, conclusions et formuler des recommandations

Le rapport doit également décrire la méthode de suivi utilisée par le commissaire aux comptes une fois l'audit terminé pour vérifier si des mesures correctives ont bien été mises en œuvre.

Selon l'article 28 de la loi 91/08 du 27 avril 1991⁴⁰ le commissaire aux comptes est tenu d'établir deux types de rapport qui sont ;

a. Rapport général :

« Le rapport général du commissaire aux comptes est un document de synthèse concernant sa mission de certification des comptes annuels dans lequel il relate l'accomplissement de sa mission »⁴¹

Ce présent rapport se subdivise en 3 partie ;

⁴⁰ Article 28 de la loi 93 du 27 avril 1991

⁴¹ LEJEUNE (Gérard), EMMERICHE (Jean pierre) : *audit et commissariat aux comptes*, édition GUALINO, Paris 2007, P. 149.

Chapitre I : l'audit légal, responsabilité et missions

- ✓ La 1^{ère} partie concerne l'opinion sur les comptes annuels
- ✓ La 2^{ème} partie concerne la justification des appréciations
- ✓ La 3^{ème} partie concerne les vérifications et informations spécifiques.

b. Rapport spécial :

Le rapport spécial concerne les conventions règlementées conclues entre la société et les intervenants, il peut s'agir aussi d'un rapport spécial sur la rémunération et sur les avantages en numéraire ou en nature octroyés aux dirigeants de l'entreprise, ainsi prises de participations et sur les filiales.

Enfin les travaux de fin de mission permettent au commissaire aux comptes de synthétiser ses conclusions et définitivement son opinion en s'assurant qu'il a bien évalué l'incidence réelle des risques qu'il avait identifiés.

Conclusion du chapitre I :

L'audit légal est un élément indispensable à l'égard de la sphère financière et économique, car il permet de créer un environnement anti-fraude suite à ses procédures mises en place par le mandataire de l'état le « commissaire aux comptes », toutes fois ce dernier malgré les moyens dont disposent il doit prendre en considération tous les dispositifs et préventifs nécessaires pour éviter que ce dernier tombe dans le risque d'audit qui est le risque que l'auditeur légal exprime une opinion inappropriée des comptes. Pour cela il est crucial pour le commissaire aux comptes de choisir une approche lui permettant de réduire le risque d'audit.

Chapitre II : L'audit légal par l'approche par les risques

Chapitre II : l'audit légal par l'approche par les risques

Introduction :

Ces dernières décennies ont été marquées par une modernisation des activités des entreprises. Cette évolution a engendré une complexité des transactions financières à un tel point que la crédibilité de l'information comptable et financière a été remise en cause. Ceci a engendré l'approfondissement continu des discours et des usages du risque, non seulement dans le cadre de la pratique de prévoyance de l'entreprise, mais également dans le domaine de l'audit légal.

Les structures financières dont la gestion est opaque, ou dans lesquelles les procédures de protection des actifs ne sont pas garanties subissent plus de risque inhérent.

Le commissaire aux comptes peut intervenir dans sa démarche de certification des comptes par plusieurs approches, par ailleurs afin d'exprimer une opinion sur la régularité et la sincérité des comptes, il doit respecter une méthodologie rigoureuse comprenant différentes étapes de travail et des techniques à mettre en œuvre pour la réalisation de chacune d'entre elles. Néanmoins, dans l'audit légal par l'approche par les risques, le commissaire aux comptes doit adopter une démarche extrêmement prudente et une méthode de travail plus pertinente et sans faille durant toute la période de son mandat.

« Les nouvelles normes d'audit introduisent une modification dans la façon dont l'auditeur exécute son audit et elles ont une incidence sur l'évaluation par l'auditeur de risque que les états financiers contiennent des anomalies significatives et sur les réponses à apporter aux risques identifiés »⁴².

Par ailleurs le risque est une composante incontournable dans la mission d'audit. Dans l'approche par les risques, le commissaire aux comptes a pour objectif d'émettre une opinion sur la conformité, la sincérité et la régularité des états financiers et que celles-ci reflètent l'image fidèle de la situation financière et patrimoniale de l'entité tout en réduisant le risque d'audit à un niveau suffisamment faible pour obtenir l'assurance raisonnable.

A cet effet l'objectif de la mission demeure le même, mais seulement la démarche qui change. L'approche par les risques permet au commissaire aux comptes d'identifier les cycles d'activités significatives où les contrôles seront plus approfondis.

⁴²HAMZAOUI(Mohammed) : *gestion des risques d'entreprise et contrôle interne*, édition PEARSON EDUCATION, France 2008, P. 43.

Chapitre II : l'audit légal par l'approche par les risques

Cependant, dans ce présent chapitre nous allons aborder non seulement les risques liés à l'entreprise mais aussi le risque lié à la profession du commissaire aux comptes et leurs impacts sur la mission d'audit légal, ainsi nous allons tenter d'expliquer l'approche par les risques.

Section 1 : La typologie des risques d'audit

1. La notion de risque d'audit :

Le risque est une composante prédominante dans une mission d'audit. Le commissaire aux comptes prend toutes les mesures nécessaires en engageant sa responsabilité afin que son opinion reflète la situation réelle de l'entreprise en matière de respect des textes réglementaires et des procédures de contrôle. Toutefois ce dernier peut s'induire en erreur et ne peut couvrir l'intégralité des opérations et garantir l'absence du risque d'anomalie significative, néanmoins il doit mettre en œuvre toutes procédures pertinentes pour son audit et de choisir une approche contribuant à réduire le risque d'audit.

Le risque d'audit peut être défini selon la norme ISA 200 « *le risque que l'auditeur exprime une opinion inappropriée alors que les états financiers comportent des anomalies significatives* »⁴³.

Le commissaire aux comptes se doit de justifier les risques d'anomalies significatives provenant d'erreur ou de fraude. Au préalable, il doit choisir les procédures les plus appropriées au cas face au quel il est confronté afin d'émettre une opinion sur les comptes avec un risque suffisamment réduit pour obtenir une assurance raisonnable

L'ISA 200 énonce que l'objectif d'un audit des états financiers est 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.

Ainsi l'objectif de l'auditeur dans une approche d'audit par les risques est d'obtenir l'assurance raisonnable que les états financiers ne contiennent pas d'anomalies significatives.

2. Les différentes catégories de risques :

Les risques d'Audit peuvent être classés selon le secteur d'activité, l'environnement de l'entreprise et les types d'opérations de l'entreprise.

⁴³ IFAC Norme ISA 200 « objectifs généraux de l'auditeur indépendant en matière et conduite d'un audit », juin 2012

Chapitre II : l'audit légal par l'approche par les risques

2-1- Le secteur d'activité de l'entreprise et l'environnement de l'entreprise:

Chaque secteur d'activité de l'entreprise se distingue par ses propres risques. Ainsi, le commissaire aux comptes dans sa démarche d'audit doit prendre en compte toutes les réglementations du secteur d'activité de l'entreprise y compris le référentiel comptable appliqué. Il doit aussi prendre des mesures préventives pour les secteurs d'activité les plus exposés au risque.

Selon cette catégorie, les risques d'Audit peuvent être classés en ;

- **Risques économiques et financiers** ; il s'agit conjointement des risques d'inflation, de conjoncture économique, d'illiquidité, du taux de change...
- **Risques opérationnels** ; sont les risques de perte et de défaillance attribuables au personnel, procédures et systèmes internes tel que (risque juridique, risque des ressources humaines, risques informatiques).
- **Risques environnemental** ; sont les risques liés directement ou indirectement à l'environnement de l'entreprise.

L'environnement de l'entreprise constitue ainsi un facteur primordial des risques, il est donc considérable de cerner dans un premier temps les risques liés à l'activité de l'entreprise, ce qui permet au commissaire aux comptes d'examiner et d'évaluer les risques d'anomalies significative.

2-2- Types d'opérations des entreprises :

Le niveau de risque dépend aussi des types d'opération qu'exercent les entreprises, en effet il y'a certaines opérations plus porteuse de risques

3. Les composantes du risque d'audit :

Le commissaire aux comptes est tenu d'établir une cartographie des risques afin de mieux gérer les risques

3-1- Les Risques internes :

Ce sont les risques résultants de la démarche propre du commissaire aux comptes et des diligences requises par ce dernier.

Chapitre II : l'audit légal par l'approche par les risques

3-1-1. Risques liés à la phase d'acceptation :

Dès l'acceptation de la mission d'audit, le commissaire aux comptes sera confronté à certains risques

➤ **Risques d'indépendance :**

L'indépendance du commissaire aux comptes est un élément indispensable dans l'objectivité de l'opinion émise par ce dernier. Pour ce faire, le commissaire aux comptes doit prendre des mesures rigoureuses afin de préserver son caractère d'indépendance et d'épargner toute manœuvre ayant pour objectif de détourner sa neutralité dans l'expression de son opinion.

De ce fait, il doit faire face à certaines menaces qui sont ⁴⁴:

- **Les menaces liées à l'intérêt personnel** : est la menace que des intérêts financiers puissent influencer de manière inappropriée le jugement professionnel.
- **Les menaces liées à la familiarité** : la menace, compte tenu des liens étroits avec un client, le professionnel comptable soit trop bien veillant à l'égard des travaux de ce client.
- **Les menaces d'intimidation** : est la menace que le professionnel comptable soit dissuadé d'agir avec objectivité, du fait de pressions réelles ou perçues notamment de tentatives en vue d'exercer une influence inappropriée sur le professionnel comptable ⁴⁵

➤ **Risques de compétence :**

Le risque de compétence se définit par le risque que le cabinet ne dispose pas de ressources (humaine, matérielle, intellectuelle) suffisantes pour l'exercice de la mission d'audit légal, il est alors nécessaires pour le commissaire aux comptes de former ses collaborateurs à travers des formations afin de réduire le risque de compétence.

➤ **Risques de moyens :**

Le commissaire aux comptes a une obligation de moyens et non de résultat ; il n'a pas donc à vérifier toutes les opérations ni à rechercher systématiquement toutes les erreurs et irrégularités que les comptes pourraient contenir, du moment où il a pris en sa disposition toutes les diligences et lois réglementaires dans l'exercice de sa mission.

⁴⁴ Gérard LEJEUNE, Jean pierre EMMERICH, : *règlementation professionnelle et déontologie de l'expert-comptable et du commissaire aux comptes*, édition N°3 GUALINO, Paris 2015/2016, p.104,p.105

Chapitre II : l'audit légal par l'approche par les risques

De ce fait le risque de moyens est proprement lié à la responsabilité du commissaire aux comptes, en effet s'il ne prend pas en compte tous les moyens mis en sa porter, cela va engager sa responsabilité par cause de faute civile, pénale et disciplinaire.

3-1-2. Risques liés à la phase de réalisation ou risque de non détection :

La norme ISA 200 définit le risque de non détection comme étant « *risque que les procédures mises en œuvre par l'auditeur pour réduire le risque d'audit à un niveau suffisamment faible pour être acceptable ne détectent pas une anomalie qui existe et qui pourrait être significative, qu'elle soit prise individuellement ou cumulé avec d'autre anomalie* »⁴⁶

Ce risque est éventuellement lié au programme de contrôle des comptes par le commissaire aux comptes ainsi qu'au seuil de signification.

Le risque de non détection est aussi « le risque résiduel après le passage de l'audit interne, ce risque est dû soit à une mauvaise interprétation des conclusions d'une mission d'audit, soit à une insuffisance d'investigation lors des travaux d'audit »⁴⁷. Le commissaire aux comptes ne peut examiner tout les comptes, néanmoins tout au long de son audit il doit faire en sorte de minimiser ce risque.

En effet le risque de non détection se compose de plusieurs risques qui sont ;

➤ Risques de non exhaustivité de la prise de connaissance de l'entreprise :

La prise de connaissance de l'entreprise est une étape primordiale pour la démarche d'audit, elle permet au commissaire aux comptes de déceler les points significatifs à travers une investigation profonde de l'environnement, l'activité et la structure de l'entreprise. Selon la norme ISA 315 « *la prise de connaissance de l'entité permet au commissaire aux comptes de constituer un cadre de source dans lequel il planifie son audit et exerce son jugement*

⁴⁶ ISA 200 « objectifs généraux de l'auditeur » juin 2012

⁴⁷ http://www.memoireonline.com/01/10/3091/m_Cartographie-des-risques-lies-au-cycle-ventesclients4.html, consulté le 19/03/2016.

Chapitre II : l'audit légal par l'approche par les risques

professionnel pour évaluer le risque d'anomalie significatives dans les comptes et répondre à ce risque tout au long de son audit »⁴⁸.

➤ **Risque de non identification des risques d'anomalies significatives :**

La mauvaise prise de connaissance de l'entreprise peut engendrer la non identification des risques d'anomalies significatives, ainsi il peut s'agir d'un acte volontaire causé par l'entité de dissimuler les éventuelles erreurs, omission et fraudes. En effet dans ce cas le commissaire aux comptes doit mettre en œuvre des procédures nécessaires afin d'identifier les risques susceptibles de conduire à des anomalies significatives dans les comptes. Cela permet au commissaire aux comptes d'éviter toute incidence portant sur son opinion ainsi que sur sa responsabilité.

➤ **Risque de non adéquation des procédures conçues avec la prise de connaissance et l'évaluation des risques :**

« L'évaluation des risques et le choix de l'approche d'audit qui en découle sont une décision majeure pour le commissaire aux comptes »⁴⁹, la planification et l'élaboration du plan de travail est une étape cruciale dans l'audit en raison de son impact sur l'évaluation des risques, il serait alors raisonnable de choisir un programme pertinent pour l'identification et l'évaluation des risques.

En effet le risque de non détection est un risque totalement contrôlable par le commissaire aux comptes

3-2- Risques externes :

Ce sont les risques propres à l'entité, qui sont liés à l'organisation et au fonctionnement de l'entreprise

3-2-1. Risque d'anomalies significatives :

La norme ISA 200 définit le risque d'anomalies significatives comme étant « *risque que les états financiers avant leur audit, comportent des anomalies significatives* »⁵⁰, ce risque comprend deux composantes qui sont ;

⁴⁸IFAC Norme ISA 315 « connaissance de l'environnement et de son entité et l'évaluation du risque d'anomalie significatives », juin 2012

⁴⁹http://www.memoireonline.com/08/13/7313/m_Importance-de-lanalyse-du-risque-dans-la-demarche-du-commissaire-aux-comptes18.html, consulté le 19/03/2016

⁵⁰IFAC Norme ISA 200 « objectifs généraux de l'auditeur », juin 2012

Chapitre II : l'audit légal par l'approche par les risques

➤ **Risque inhérent :**

La norme ISA 200 définit le risque inhérent comme « la possibilité qu'une assertion portant sur un flux d'opérations, un solde de compte, ou une information fournie sur les états

financiers comporte une anomalie qui pourrait être significative individuellement ou cumulée avec d'autre avant la prise en comptes des contrôles y afférent »⁵¹.

Le risque inhérent doit être identifié à la première phase qui est la prise de connaissance de l'entreprise et de son environnement. Ce risque est lié aux activités et à l'organisation de l'entreprise. L'importance du risque inhérent dépend éventuellement du type d'entreprise et des types d'opérations que peut opérer une entreprise. De ce fait il est totalement exclu de l'audit des états financier et totalement indépendant du commissaire aux comptes.

Il existe deux zones de risques inhérent qui sont ;

– **Les risques liés à l'entreprise :**

- **Risques liées à l'activité de l'entreprise** telle que la taille de l'entreprise, le marché, ses perspectives de développement, ses produits, sa politique...
- **Risques liées à l'organisation de l'entreprise** : ces risques concernent la structure de l'entreprise, son organigramme, l'existence de procédures comptables formalisées et leur application, la répartition des tâches et les missions, le niveau d'implication de la direction, la circulation de l'information comptable et l'existence d'une cellule d'audit interne qui permet de maîtriser les risques.
- **Risques liés à la conjoncture économique de l'entreprise** : chaque secteur d'activité se distingue de l'autre entreprise. Si un secteur d'activité est en phase de déclin cela peut avoir un impact sur la continuité d'exploitation de l'entreprise et vice-versa.

« Le commissaire aux comptes n'a aucun pouvoir de changer le niveau de risque inhérent néanmoins il doit organiser son travail en tenant compte de ces risques »⁵².

⁵¹ IFAC Norme ISA 200 « objectifs généraux de l'auditeur », juin 2012

Chapitre II : l'audit légal par l'approche par les risques

- **les risques liés aux types d'opérations comptables** : Le risque lié aux types d'opérations comptables est la prédisposition d'un compte ou d'un groupe de

transactions contenant des anomalies significatives avant la mise en place du dispositif de contrôle interne.

Parmi les opérations influant le risque inhérent on distingue ;

- **les données répétitives** ; elles incluent généralement les métiers de l'entreprise tel que les (achats, ventes, encaissement et décaissement...)

Ces données sont caractérisées par leur nombre important ainsi que leurs valeurs individuelles relativement faibles par rapport au total des données contrôlées. Le traitement de ces données nécessite une bonne compréhension du système pratiqué par l'entreprise.

- **Les données non répétitives ou ponctuelles** ;

Ce sont des données aisément accessibles portant sur l'inventaire physique, les travaux de fin d'exercice, ainsi que sur les opérations hors exploitation comme (fusion, réévaluation, contrats spécifique). En effet ces données qui ont une fréquence de traitement relativement inférieure aux données répétitives.

Toutes les opérations citées ci-dessus doivent faire preuve d'exhaustivité, d'existence, de propriété, d'évaluation, d'information et de comptabilisation.

L'approche du commissaire aux comptes sera différente pour chacune des données dans la mesure où elles recèlent généralement des risques de nature différente eu égard à la maîtrise des traitements et des processus dont elles sont issues.

⁵² VALIN(Gérard) : *controlor et auditor*, édition DUNOD, Paris 2006, p. 193.

Chapitre II : l'audit légal par l'approche par les risques

Le commissaire aux comptes « *Le commissaire aux comptes est confronté à un risque de relativité, si une erreur se produit sur une opération à valeur conséquente, ceci engendrera un risque d'incidence significative sur la fiabilité de l'information financière.* »⁵³

➤ **Risques liés au contrôle interne :**

C'est le risque que les procédures mise en place par le contrôle interne ne parviennent pas à déceler les éventuelles erreurs, ce risque est fonction de l'efficacité du dispositif de contrôle interne, or la pertinence d'un contrôle se mesure par le degré de couverture des risques⁵⁴.

Pour ce faire, une bonne connaissance du contrôle interne permet au commissaire aux comptes d'identifier les types d'erreurs possibles par les lacunes du système et de mesurer le risque de survenance des erreurs.

La norme ISA 200 définit le risque lié au contrôle interne « *risque qu'une anomalie significative susceptible de se produire au niveau d'une assertion portant sur un flux d'opération, un solde de compte ou une information fournie dans les états financiers et qui pourrait être significative individuellement ou cumulée avec d'autres ne soit ni prévenu ni détectée et corrigée en temps voulu par le contrôle interne.* »⁵⁵

Ce risque représente aussi « *la possibilité que les défaillances intrinsèques du système d'information de l'entreprise ne lui permettent pas de produire des comptes fiables* »⁵⁶.

En effet la limitation du risque lié au contrôle interne, nécessite une bonne conception et application du dispositif de contrôle interne car la mauvaise procédure du contrôle peut être la cause de ;

- Risques liées au non-respect des textes règlementaires.
- Risques lié à la séparation des fonctions.

4. La relation entre les composantes du risque d'audit :

⁵³<http://www.memoireonline.com/12/13/8247/L-approche-par-les-risques-et-sa-contribution-dans-l-amelioration-du-jugement-de-l-auditeur.html>, consulté le 20/03/2016

⁵⁴ ETIENNE (Nkoa) : *audit et commissariat aux comptes en contexte OHAD*, édition EDILIVRE, 2015,p.62

⁵⁵IFAC Norme ISA 200 « objectifs généraux de l'auditeur », juin 2012

⁵⁶Olivier HERRBACH, Thèse de doctorat : « Le comportement au travail des collaborateurs de cabinets d'audit financier : une approche par le contrat psychologique », Toulouse, 2000, p 25.

Chapitre II : l'audit légal par l'approche par les risques

Le risque d'audit est lié à trois éléments : le risque d'existence avant tout contrôle d'irrégularité significative, le risque que les procédures mises en œuvre par le contrôle interne ne parviennent pas à découvrir les erreurs non perceptibles et enfin le risque que le commissaire aux comptes ne puisse pas les découvrir par ses procédés de vérifications.

En effet le risque d'audit est le résultat de trois composantes qui influencent le processus de contrôle. Le risque d'Audit peut être présenté par la formule suivante :

$$\mathbf{RA = RI * RNC * RND}$$

- RA : Risque d'audit
- RI : Risque inhérent
- RNC : Risque de non contrôle
- RND : Risque de non détection

Le risque d'audit est donc composite. « *RI et RNC sont indépendants de l'auditeur, ils constituent le risque « antérieurs » tandis que le RND est lui associé aux performances de l'auditeur durant la mission. Il est également appelé risque « postérieur ». Le RI est clairement identifié au stade de la prise de connaissance générale et les mesures appropriées pour les atténuer. Le risque de non contrôle sera lui identifié après la phase d'évaluation du contrôle interne. Par contre, le RND doit être géré tout au long de la mission et sera influencé par le niveau de compétence de l'auditeur et dans une certaine mesure par les deux autres risques* »⁵⁷.

Le tableau ci-après illustre la variation du risque de non détection en fonction de l'appréciation du risque lié à la nature des opérations traitées et du risque liées à la conception et au fonctionnement des systèmes.

⁵⁷ ETIENNE (Nkoa) : *audit et commissariat aux comptes en contexte OHAD*, édition EDILIVRE, 2015, p .27.

Chapitre II : l'audit légal par l'approche par les risques

Tableau 1: variation du risque de non détection

Risque lié à la nature des opérations traitées	Risques lié à la conception et au fonctionnement des systèmes		
	Elevé	Moyen	Faible
Élevé	Faible	Faible	Moyen
Moyen	Faible	Moyen	Elevé
Faible	Moyen	Elevé	Elevé

Source : C.N.C.C : Notes d'information n° 18 : « Les sondages en audit »

Le risque de non détection est inversement proportionnel au cumul des risques inhérents et risques liés au contrôle. Il est inversement proportionnel aux risques inhérents et risques liés au contrôle. Le commissaire aux comptes peut accepter le risque de non détection plus élevé tout en réduisant le risque d'audit à un niveau suffisamment acceptable.

Schéma de décomposition du risque d'audit

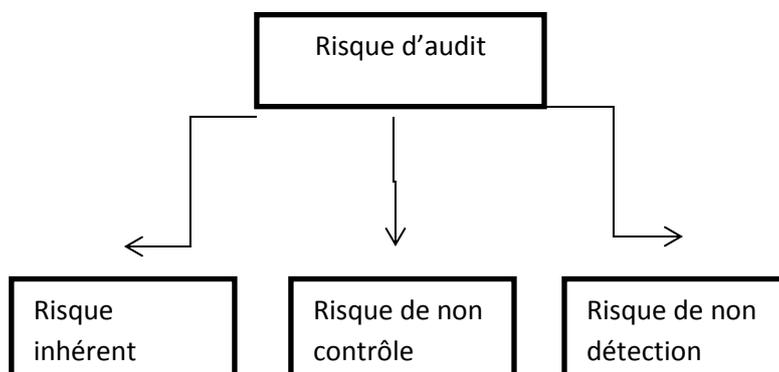


Figure 1: décomposition du risque d'audit

Source : VALIN(Gérard) : *controlor et auditor*, édition DUNOD, Paris 2006, p. 168

Chapitre II : l'audit légal par l'approche par les risques

Cette approche traditionnelle a été récemment enrichie dans un article de Fearnly, Beattleet Brandt dans lequel ils montrent que le risque d'audit peut se décomposer de la façon suivante ;

Décomposition des risques d'audit d'après fearnly, Beattle et Brandt

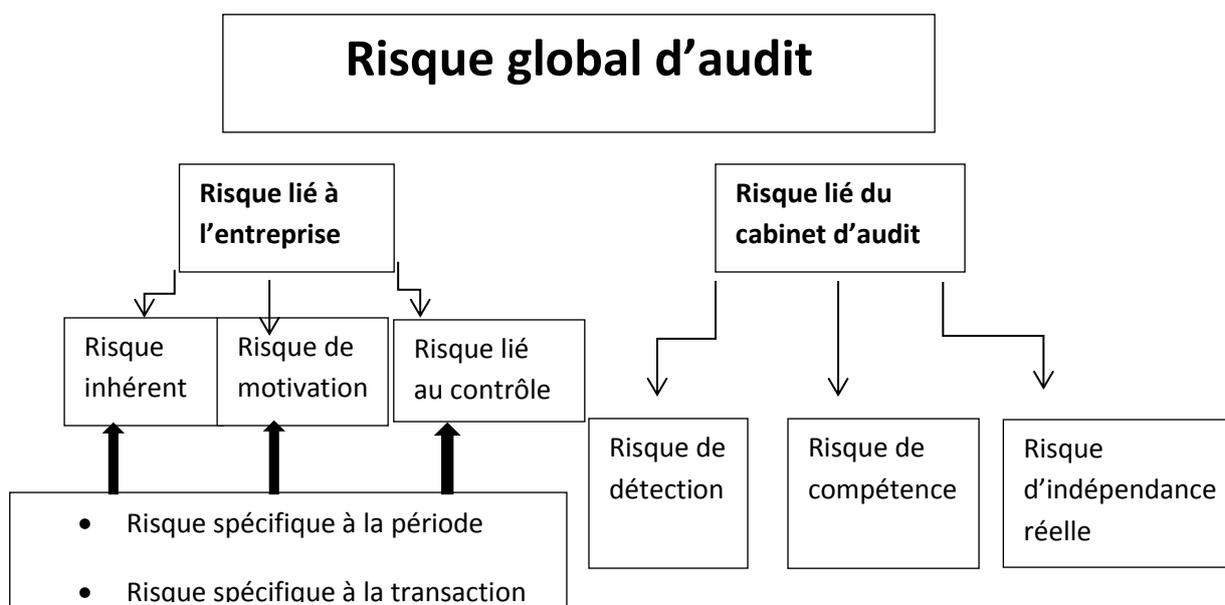


Figure 2: décomposition du risque d'audit selon fearnly, beattle et brandt

Source : EARNLEY(S), BEATTIE(V) et BRANDT(R) , « *Auditor independence and audit risk: a reconceptualisation* » Revue de Journal of International Accounting Research, N° 1, 2005, vol 4, pp. 39-71.

Cette approche permet de distinguer les risques liés au management de l'entreprise et les risques liés au cabinet d'audit de l'entreprise.

Section 2 : la démarche d'audit légal par l'approche par les risques

1. L'approche par les risques :

1-1- Définition de l'approche par les risques :

L'approche par les risques est une démarche d'audit basée sur l'analyse des risques d'audit dans l'objectif est leur réduction. Cette approche requiert beaucoup d'attention du commissaire aux comptes en matière d'identification et d'évaluation des risques. Pour ce faire il doit acquérir une connaissance approfondie de l'entreprise et de son environnement ainsi que de son contrôle interne.

Chapitre II : l'audit légal par l'approche par les risques

« L'approche par les risques permet au commissaire aux comptes de définir les domaines où les contrôles seront approfondis, d'identifier les cycles d'activité significatifs, de planifier des interventions intercalaires pour la réalisation de certains contrôles ou le suivi de certains éléments (situation de trésorerie, indicateurs clés, ...), et de définir un seuil de signification qui est l'appréciation, par le commissaire aux comptes, du montant à partir duquel une anomalie peut affecter la régularité, la sincérité et l'image fidèle des comptes et donc induire le lecteur de ces comptes en erreur »⁵⁸

L'objectif du commissaire aux comptes selon l'approche par les risques est d'obtenir l'assurance raisonnable que l'ensemble des états financiers ne comportent pas d'anomalies significatives. Pour réduire le risque d'audit le commissaire aux comptes met en œuvre des procédures rigoureuses en se basant sur les assertions d'audit.

1-2- Les assertions d'audit :

L'ISA 500⁵⁹ énonce que le commissaire aux comptes doit utiliser des assertions relatives aux flux d'opérations, aux soldes de comptes, ainsi qu'à la présentation et aux informations fournies dans les états financiers, de façon suffisamment détaillé pour servir de base à son évaluation des risques d'anomalie significatives, ainsi qu'à la définition et l'exécution des procédures d'audit complémentaire. Le commissaire aux comptes prend en considération les assertions dans l'évaluation des risques en tenant compte de différentes anomalies éventuelles qui peuvent survenir. De cette façon il définit les procédures d'audit en fonction des risques identifiés.

Les différentes assertions auxquelles le commissaire aux comptes fait appel entrent dans les catégories suivantes ;

➤ Assertions concernant les flux d'opérations et les évènements survenus au cours de la période ;

- Survenance : Les opérations enregistrées durant la période concernent strictement l'entité auditée.
- Exhaustivité : toutes les opérations et les évènements qui devaient être enregistrés sont comptabilisés.

⁵⁸<http://www.mazars.fr/Accueil/News/Publications/Avis-d-experts/L-approche-par-les-risques>, consulté le 22/03/2016

⁵⁹IFAC Norme ISA 500 « éléments probants », juin 2012

Chapitre II : l'audit légal par l'approche par les risques

- Exactitude : les montants et les autres données relatives aux opérations et évènements ont été correctement enregistrés.
- Séparation des périodes : les opérations et les évènements ont été enregistrés dans la bonne période comptable.
- Imputation comptable : les opérations et les évènements ont été enregistrés dans les comptes appropriés

➤ **Assertions concernant les soldes des comptes en fin de période ;**

- Existence : les passifs, actifs et les fonds propres existent
- Droits et obligations : l'entité détient ou contrôle les droits sur les actifs et les dettes correspondent aux obligations de l'entité.
- Exhaustivité : tous les actifs et les passifs qui devaient être enregistrés ont bien été comptabilisés.
- Valorisation et affectation : les actifs, passifs et les fonds propres sont portés dans les états financiers pour leurs valeurs exactes et tous les ajustements résultant de leur valorisation ou de leur affectation ont bien été enregistrés de façon approprié

➤ **Assertion concernant la présentation et les informations fournies dans les états financiers ;**

- Survenance, droits et obligations : les évènements, les transactions et les autres informations fournies se sont produits et se rapportent à l'entité.
- Exhaustivité : toutes les informations se rapportant aux états financiers ont été comptabilisées.
- Classification et compréhension : l'information financière est présentée et décrite de manière pertinente et les informations décrites dans les états financiers sont clairement présentées
- Exactitude et valorisation : les informations financières et les autres informations sont fournies sincèrement et pour les montants corrects.

Pour que le commissaire aux comptes soit en mesure de certifier les comptes, il est nécessaire que l'ensemble des assertions telles que décrites précédemment soient traitées et

Chapitre II : l'audit légal par l'approche par les risques

validées. Pour accomplir cette mission collecter les éléments probants suffisant pour son audit.

1-3- La collecte des éléments probants :

Tout au long de la mission de certification des comptes le commissaire aux comptes met en pratique des procédures bien définies lui permettant d'adopter une démarche de collecte d'éléments probants dont le principal objectif est de réduire le risque d'audit. Cette technique de collecte contribue à la détection des anomalies et préventions des éventuelles fraudes.

La norme ISA 200 définit le caractère d'éléments probant comme étant « *une information utilisé par l'auditeur pour aboutir à des conclusions sur lesquelles son opinion est fondée* »⁶⁰.

En effet le commissaire aux comptes doit collecter un maximum d'éléments probants afin de lui permettre de forger une opinion reflétant l'image fidèle de la situation financière et le patrimoine de l'entreprise. Toutefois ces éléments probants doivent répondre aux assertions citées précédemment. Dans le cas où le commissaire aux comptes ne parvient pas à collecter les éléments probant ce dernier doit mentionner dans son rapport la réserve liée à la difficulté de collecter les informations.

Les éléments probants sont donc des données, des informations ou des divulgations recueillies et utilisées comme fondement factuel pour servir à la rédaction et l'établissement des observations afin de forger une opinion répondant aux objectifs assignés par l'audit.

2. L'incidence de l'approche par les risques sur la démarche du commissaire aux comptes :

2-1- L'identification des risques d'audit :

Après la prise de connaissance de l'entreprise et de son environnement ainsi de son contrôle interne, le commissaire aux comptes doit focaliser dans son travail sur l'identification et l'évaluation des risques d'audit.

a. L'identification du risque inhérent :

L'identification du risque inhérent se fait dans la première phase d'orientation et prise de connaissance de l'entreprise et de son environnement, en effet l'objectif de cette phase est

⁶⁰ IFAC Norme Isa 200 « objectifs généraux de l'auditeur », juin 2012

Chapitre II : l'audit légal par l'approche par les risques

d'appréhender les particularités de l'entité à auditer afin d'identifier les premiers facteurs de risques, la synthèse de cette première étape conduit à identifier les domaines significatifs.

« C'est lors de la phase de prise de connaissance générale de l'entreprise que le commissaire aux comptes identifie les risques inhérents. Les informations à recueillir durant cette phase doivent permettre d'identifier les risques généraux encourus par l'entreprise. Le CAC s'intéresse généralement aux informations suivantes :

- Informations générales sur l'entreprise et son secteur d'activité.
- Caractéristiques juridiques de l'entreprise
- Caractéristiques techniques
- Organisation comptable et financière, notamment le volume des opérations à traitées, les principes comptables spécifiques, et le système de traitement.

L'identification des risques inhérents s'effectue en établissant les liens entre les informations collectées, et les résultats de la revue analytique des états de synthèse. A titre indicatif, la revue analytique porte généralement sur l'évolution :

- La situation patrimoniale de l'entreprise à travers le bilan et le tableau de financement
- Les indicateurs de gestion, permettant de traduire les étapes successives de formation de résultat.
- L'équilibre financier de l'entreprise »⁶¹

Après avoir recueillis les informations nécessaires pour l'identification des risques, le commissaire aux comptes procède à l'évaluation des risques inhérents par la détection de nombreux facteurs susceptible de générer le risque inhérent qui sont ;

➤ **Risques inhérents liés à l'environnement juridique :**

- L'intégrité de la direction et la gestion de l'entreprise
- L'expérience des dirigeants
- L'importance des parties liées
- La structure et la composition du capital (l'existence de filiale ou société familiale)
- Le style administratif

⁶¹Extrait adapté à partir du Mémoire d'Expertise Comptable de M. Mohammed Khalid Ben Otmane, « Le commissariat aux comptes dans l'entreprise marocaine » novembre 1996.

Chapitre II : l'audit légal par l'approche par les risques

- L'organisation de l'entreprise (décentralisation ou centralisation des tâches)

➤ **Risques inhérents liés à l'environnement financiers :**

- Difficultés ou faillite des clients
- Faillite des fournisseurs
- Insuffisance de la trésorerie
- Déséquilibre financier de l'entité

➤ **Risques inhérents liés au secteur d'activité :**

- La difficulté du marché (marché en déclin, monopole ou concurrentielle)
- Obsolescence technologique
- Les conditions économiques et concurrentielle mises en œuvre par les tendances et les ratios financiers, ainsi que les innovations technologiques.

A la fin de l'évaluation des risques inhérents le commissaire aux comptes attribue au risque identifié un niveau dont il va porter les éventuelles observations.

b. L'identification du risque lié au contrôle interne :

L'identification du risque lié au contrôle interne s'aperçoit dans la deuxième phase d'évaluation du contrôle interne. Le contrôle interne est considérée comme effectif, et donc l'identification des risque s'achemine vers :

- La compréhension parfaite du niveau d'atteinte des objectifs de l'entreprise ;
- Veiller à la préparation des états financiers de manière fiable ;
- Le respect des lois et réglementation en vigueur, qu'ils soient internes ou externes ».

Toutefois si le contrôle interne est un processus, son existence se matérialise par un état comprenant cinq composantes indépendante à savoir ; «

Chapitre II : l'audit légal par l'approche par les risques

- **Le contrôle de l'environnement** : il comprend le contrôle des facteurs environnementaux dont l'intégrité et la compétence du personnel, le style de direction, les délégations du pouvoir.
- **L'évaluation du risque** : chaque entité fait face à une variété de risques provenant de sources externes ou internes
- **Le contrôle des activités** : le contrôle des activités s'opère dans toute l'organisation, à tous les niveaux et dans toutes les fonctions. Il comprend les approbations, les autorisations, les vérifications, les réconciliations, la critique des performances opérationnelles et la sécurité des biens.
- **L'information et la communication** : l'information pertinente doit être identifiée, capturée et communiquée sous une forme et dans un délai qui permettront aux personnes intéressées de s'acquitter de leurs responsabilités. De ce fait tout le personnel doit recevoir un message clair de la part de la direction chaque personnel doit comprendre son propre rôle dans le système de contrôle interne
- **Surveillance du contrôle interne** : les systèmes de contrôle interne doivent être surveillés par un processus qui évalue la qualité de la performance du système au fil du temps. En effet la surveillance de l'adéquation et l'efficacité des contrôles est dévolue à la fonction d'audit interne. »⁶²

Après l'identification du risque lié au contrôle interne, la mise en œuvre de l'évaluation s'effectue à travers trois domaines qui sont ;

- **Le risque de contrôle lié à l'environnement général de l'entreprise** : il comprend
 - Le plan organisationnel de l'entreprise ; absence d'organigramme ou manuel de procédure.
 - L'analyse des événements laissant supposer des fraudes ou des anomalies significatives.
 - L'analyse de la limitation des contrepouvoirs
 - Le niveau de formation du personnel
- **Le risque de contrôle interne lié au système comptable** :

⁶² ETIENNE (Nkoa) : *audit et commissariat aux comptes en contexte OHAD*, édition EDILIVRE, 2015, p .28

Chapitre II : l'audit légal par l'approche par les risques

- Le respect des procédures comptables
- La tenue de la valorisation régulière des commandes
- L'analyse de l'imputation des factures
- Le contrôle quantitatif des livraisons
- L'existence des contrôles matérialisés
- Le contrôle de suivi des avoirs
- Le contrôle des modes de paiement
- La tenue de la comptabilité
- L'analyse de la fiabilité des logiciels de traitement de l'information comptable.
- La comparaison entre les budgets et les réalisations

L'appréciation du risque lié au contrôle interne a pour objectif de déterminer les points forts et les points faibles et de s'assurer de la bonne application ou de la bonne mise en œuvre des contrôles relevés lors de la conformité de la conception.

Le risque inhérent et le risque lié au contrôle sont considérés comme étant des risques antérieurs à l'audit qui ne dépendent pas du commissaire aux comptes, il doit alors absolument les identifier et les évaluer avant de se lancer dans ces diligences.

c. L'identification du risque de non détection ou risque postérieur :

Dans le cadre de sa mission, le commissaire aux comptes doit identifier et évaluer le risque de non détection en tenant compte des points suivant :

- Le caractère raisonnable des hypothèses de l'entreprise
- L'implication et la motivation des membres de l'entreprise
- La mesure de la compétence de l'équipe d'audit.
- Le degré d'application des procédures mises en place

Toutefois le commissaire aux comptes ne peut traiter toutes les opérations. Pour se faire et afin de bâtir son opinion il peut avoir recours à la méthode des sondages. Ceci entraîne un risque lié au sondage qui doit être identifié a priori.

Chapitre II : l'audit légal par l'approche par les risques

➤ **Le risque lié au sondage :** « est le risque que les conclusions de l'auditeur, obtenues sur un échantillon, ne soient pas les mêmes s'il avait effectué ses vérifications sur la population entière avec utilisation des mêmes données »⁶³.

En effet ce risque provient généralement d'un choix inapproprié des composantes de l'échantillon. Il se décompose en deux natures de risque qui sont ;

- Risque de première espèce (risque α) : est le risque pour qu'un commissaire aux comptes rejette une population qu'elle aurait dû être acceptée. De ce fait le commissaire aux comptes considère que les états financiers ne reflètent pas l'image fidèle de la situation financière et le patrimoine de l'entreprise alors qu'en réalité ils la reflètent. Etant donné de l'importance de ce risque la commissaire aux comptes doit lui porter une grande attention.
- Risque de deuxième espèce (risque β) ; contrairement au risque de première espèce, ce risque mène le commissaire aux comptes à considérer que les états financiers traduisent faiblement la situation financière de l'entité, alors qu'en réalité ils contiennent des erreurs, fraudes et omissions significatives.

L'évaluation de ce risque se fait à travers une démarche générale qui peut être conduite avec rigueur en s'appuyant sur la théorie statistique et le calcul des probabilités.

La cotation des risques permet au commissaire aux comptes à ne cibler que les risques ayant un impact sur la démarche d'audit ainsi que sur les comptes, d'où la nécessité d'une cartographie des risques⁶⁴.

3. Cartographie des risques d'audit :

La cartographie des risques est un outil indispensable en matière de gestion des risques, en effet après avoir identifié les risques, il y'a lieu de les traiter afin de savoir lesquelles sont les plus critiques.

La cartographie des risques répertorie l'ensemble des risques d'audit afin de les communiquer et les organiser sous forme de synthèse qui englobe l'ensemble des informations portant sur les risques d'audit.

⁶³ETIENNE (Nkoa) : *audit et commissariat aux comptes en contexte OHAD*, édition EDILIVRE, 2015, p. 59

⁶⁴BERTIN(E), GODOWSKI(C), KHELASSI(R) : *manuel comptabilité et audit*, édition BERTI, 2013, P. 637.

Chapitre II : l'audit légal par l'approche par les risques

Le tableau ci-dessous formalise les risques d'audit sous forme d'une matrice qui détient les informations suivantes

Tableau 2 : matrice du risque d'audit

processus	Activité	Risque	Incidence potentielle faible/moyenne/forte	Probabilité de survenance faible/moyenne/faible	Impact potentiel	Evaluation global

Source : Revue fiduciaire comptable, n°332, octobre 2006, dossier du mois : « évaluer votre contrôle interne »

On distingue habituellement quatre stratégies de gestion des risques qui sont :

- ✓ L'évitement : qui consiste à cesser l'activité à l'origine du risque
- ✓ La réduction : qui vise à réduire au minimum la probabilité de survenance des risques ou à minimiser le préjudice en cas de survenance du risque
- ✓ Le partage : qui consiste à diminuer la probabilité ou l'impact d'un risque en le transférant ou en le partageant
- ✓ L'acceptation qui signifie que l'entreprise ne prend aucune mesure à l'égard du risque, parce qu'elle accepte purement et simplement ses conséquences potentiellement dommageables.

4. L'impact des risques d'audit sur la mission d'audit légal :

Après avoir identifié et évalué les risques d'audit, le commissaire aux comptes mesure l'impact des risques d'audit pertinents pour sa mission de certification des comptes. La réponse apportée par le commissaire aux comptes dépend des résultats d'évaluation des risques d'audit, ce qui influencera directement le jugement professionnel du commissaire aux comptes.

Chapitre II : l'audit légal par l'approche par les risques

4-1- L'impact du risque inhérent sur la mission d'audit légal :

Ce risque est appelé inhérent dans la mesure où il est totalement attaché au fonctionnement de l'entité. Ce risque ne peut être contrôlé par le commissaire aux comptes. Toutefois, ce dernier lui permet de ;

- Déterminer les systèmes significatifs pertinents pour l'audit des comptes
- Identifier les fonctions et les comptes significatif
- Présentation des zones de risque préalable au contrôle interne
- Déceler les points forts du système et leur incidence sur le plan de mission ainsi que sur les comptes sociaux.

L'identification des risques inhérents peut avoir un impact direct ou indirect sur le jugement professionnel du commissaire aux comptes.

4-2- L'impact du risque de contrôle sur la mission d'audit légal :

Au même titre que le risque inhérent, ce risque n'est pas contrôlable par le commissaire aux comptes. Toutefois, il doit prendre quelques mesures pour palier la carence des insuffisances engendrées par le contrôle interne. Le commissaire aux comptes arrive à réduire le risque inhérent à un niveau suffisamment acceptable. Ceci diminuera l'étendu du programme d'identification des risques lié au contrôle et vice-versa. Dans le cas où le commissaire aux comptes constate une déficience importante au niveau du contrôle interne, il sera amené à doubler ces efforts et exercer d'autres contrôles.

Selon la norme ISA 330 « lorsque, lors de son évaluation du risque d'anomalie significative, le commissaire aux comptes a identifié un risque inhérent élevé qui requiert une démarche d'audit particulière, il met en œuvre des contrôles de substance qui répondent spécifiquement à ce risque »⁶⁵.

Par ailleurs l'insuffisance des tests de procédures à combler le contrôle des inexactitudes et défaillances des comptes significatifs, augmentera l'étendue des contrôles de substance nécessaire pour le plan d'audit.

⁶⁵ IFAC Norme ISA 330 « contrôle de substance », juin 2012

Chapitre II : l'audit légal par l'approche par les risques

A partir de là, le plan d'audit sur le programme de contrôle des comptes découle des résultats obtenus sur la bases de chacun des points d'audit significatifs

4-3- L'impact du risque de non détection sur la mission d'audit légal :

Ce risque est le centre d'intérêt de tout commissaire aux comptes. Etant donné que ce risque est totalement contrôlable par ce dernier, il peut être limité. Pour pallier à ce risque, le commissaire aux comptes prévoit une équipe adéquate et compétente et met en œuvre un programme de travail pertinent pour son audit des comptes.

Par ailleurs les résultats obtenus de l'évaluation des risques d'anomalies significatives peuvent avoir un impact indirect sur le risque de non détection. Plus le risque inhérent et le risque lié au contrôle interne sont évalués à un niveau élevé plus le commissaire aux comptes réunit d'éléments probants provenant de contrôle substantifs. Lorsque ses risques sont évalués à un niveau élevé, le commissaire aux comptes détermine si les contrôles substantifs fournissent des éléments probants suffisant pour réduire le risque de non détection à un niveau acceptable. Toutefois lorsque le commissaire aux comptes constate que le risque de non détection concernant un solde de comptes ou une catégorie d'opérations significatives ne peut être réduit à un niveau acceptable, cela va emmener le commissaire aux comptes à exprimer une opinion avec réserve ou bien un refus de certification.

D'autre part tous les résultats obtenues à travers l'audit des comptes vont directement influencer le jugement professionnel du commissaire aux comptes. Chaque commissaire aux comptes bâti une opinion en fonction de ces travaux, et aborde sa mission dans un état d'esprit différent. Le commissaire aux comptes n'a pas les moyens de contrôler toutes les opérations, la loi lui a permis de procéder à des contrôles par sondage. Ce dernier doit être vigilant dans son choix d'échantillonnage car toute omission peut avoir pour conséquence d'induire en erreur son jugement professionnel dans l'expression de son opinion et même d'engager sa responsabilité professionnelle et pénale. Il peut aussi avoir pour conséquence d'entacher la crédibilité du commissaire aux comptes et de le contraindre à reprendre son travail à ses frais.

Ce risque est donc très souvent perçu avec la plus grande attention.

Chapitre II : l'audit légal par l'approche par les risques

Section 3 : l'irruption de nouvelle approche dans l'évaluation du risque d'audit :

1. Limite de l'approche classique :

« Durant les années 1980, la profession paraissait stable et statique, cependant, la montée fulgurante des coûts, les pressions croissantes sur les honoraires et les questions relatives à la valeur de l'audit ont mené à une série de controverses et d'interrogations qui ont nécessité un re-engineering de l'audit dans le but de maintenir sa crédibilité. Cette nouvelle perspective a poussé les professionnels de l'audit à remettre en cause l'efficacité des méthodes traditionnelles de contrôle et de vérification. »⁶⁶.

Dans l'approche classique ou l'approche par les phases, le commissaire aux comptes perçoit l'audit de l'entreprise comme un ensemble de comptes. , il se focalise dans sa démarche d'avantage sur l'examen des comptes et néglige les phases préliminaires qui sont : la phase de prise de connaissance de l'entreprise et de son environnement et l'évaluation du contrôle interne. Cette approche cherche seulement à trouver la cohérence entre les états financiers et les documents comptable ainsi que les pièces justificatifs.

Contrairement à l'approche par les risques, le commissaire aux comptes concentre son énergie et ses efforts sur les points susceptibles de remettre en cause la certification des comptes. Cette approche implique que soient distingués les points, qui présentent un risque doivent faire l'objet d'un contrôle approfondie, et ceux qui ne présentent pas de risques important subissent un contrôle moins allégées.

Cependant et afin de combler les manquements générés par l'approche classique, il est impératif pour le commissaire aux comptes d'engager une réflexion approfondie dans sa mission de certification des comptes.

1-1- Insuffisance de la prise de connaissance de l'entreprise et de son environnement :

La prise de connaissance de l'entreprise est une phase primordiale pour la première identification. Elle est sujette continuellement à des mises à jour pour tenir compte de son évolution, de son activité et de son organisation. Par ailleurs, à travers cette phase le

⁶⁶ Traduction issue de R. Knechel, « Business Risk Audit : Origins, Challenges and the Role of Research » février 2004 in Youssef Hakam Mémoire d'expertise comptable "Réflexion sur la stratégie d'audit financier à la lumière des nouvelles méthodologies", p 35

Chapitre II : l'audit légal par l'approche par les risques

commissaire aux compte détermine l'étendu et la planification de son audit. L'insuffisance de planification entraîne systématiquement un manque de planification.

Par conséquent, dans l'approche classique le commissaire aux comptes se concentre d'avantage sur les documents comptable et pièces justificatif sans tenir comptes de la compréhension de l'environnement, qui permet de cerner l'activité de l'entreprise et cela a pour conséquence la non prise en comptes des zones ou des activités présentant un risque dont ils doivent être surveillés.

En effet lors de cette phase le commissaire aux comptes s'intéresse plus au dossier comptable interne de l'entreprise qu'au dossier externe et leurs rapprochements éventuels avec les états financiers par exemple ; les dossiers juridiques, social, fiscal et comptable (le statut de l'entreprise, structure du fonds social, dossiers des redressement fiscaux, extrait du registre de commerce, ainsi que les différents types de contrat et les conventions règlementées...). A partir de là le commissaire aux comptes focalise son attention sur les informations contenues dans les états financiers et leurs rapprochement avec ces pièces comptables et financières.

Cette carence peut amener le commissaire aux comptes à exprimer une opinion qui ne reflète pas la réalité des états financiers du fait de la non prise en considération de certaines éléments ayant un caractère significatif.

On conclut que durant cette phase le commissaire aux comptes met l'accent sur l'examen exhaustif des comptes et néglige les aspects significatifs.

1-2- L'insuffisance de l'examen du dispositif du contrôle interne :

Une importante littérature s'est développée sur le dispositif du contrôle interne. Suite à la multiplication et à la diversité des opérations, le contrôle interne ne se limite pas au contrôle financier et comptable, par ailleurs le contrôle interne actuellement perçu comme « *un dispositif mis en place par l'organisation visant à fournir une assurance raisonnable que ;*

- *L'information interne et externe dont l'information comptable et financière intègre ;*
 - *Les opérations sont réalisées et optimisées*
 - *Les actifs et le patrimoine sont protégés*
 - *Les lois, les réglementations et les politiques internes sont respectées »⁶⁷*

⁶⁷ BERTIN(E), GODOWSKI(C), KHELASSI(R) : *manuel comptabilité et audit*, édition BERTI, 2013, P.564.

Chapitre II : l'audit légal par l'approche par les risques

Cependant le contrôle interne est un ensemble de moyens, de comportement, de procédure, d'actions adapté aux caractéristiques propres de chaque entreprise, autrement dit le contrôle interne intervient dans un large éventail, il déborde largement des aspects financières, comme le traduit l'approche classique, qui se cantonne au contrôle exhaustif, en effet suivant la démarche classique le passage de la revue des opérations et pour du contrôle interne est seulement fait pour réaliser des contrôles et la fiabilité des documents financiers.

L'entreprise évolue dans un environnement économique complexe et un secteur d'activité qui, vont influencer ses opérations, pour cela suite à l'extension des opérations impliquent une certaine difficulté quant à ses contrôles.

Par ailleurs l'approche classique dans son évaluation du dispositif du contrôle interne, ne tient pas compte des activités critiques qui permettent de recenser les zones à risques.

Par conséquent tout effet de carence peut porter préjudice au commissaire aux comptes à aboutir à une opinion erronée, cependant le commissaire aux comptes doit s'attarder autant que nécessaire à s'investir d'avantage sur l'évaluation du dispositif du contrôle interne.

D'où surgit la nécessité d'adopter une nouvelle approche qui est l'approche par les risques.

2. L'importance de l'approche par les risques :

L'approche par les risques repose sur une réflexion approfondie et préalable au risque. Pour cela elle permet de ;

- « *De mieux prendre en compte certains risques non financiers et de bannir les contrôles systématiques sur les comptes : l'approche répond à la contrainte de qualité de l'audit*
- *de reporter plus de travail en amont (évaluation de l'environnement et des contrôles) et de rendre ce travail globalement plus intéressant pour les clients et les utilisateurs des états de synthèse : l'approche répond à la contrainte de valeur ajoutée. »⁶⁸*

L'avantage présenté par l'approche par les risques c'est qu'avant de procéder à tout contrôle elle s'informe au préalable sur les aspects significatifs ainsi que son évolution dans son environnement afin de déceler les domaines sensibles et leurs incidences sur les états financiers.

⁶⁸ Youssef Hakam, « réflexion sur la stratégie d'audit financiers à la lumière des nouvelles méthodologies », mémoire d'expertise comptable, 2006, page 86

Chapitre II : l'audit légal par l'approche par les risques

En effet l'évolution interne et externe de l'entreprise a remis en cause la stratégie d'audit, et la façon d'approcher l'entreprise. L'entreprise d'aujourd'hui évolue dans un environnement perpétuel et imprévisible, la diversification des activités de l'entité ont pris dans l'ampleur d'où la nécessité d'amplifier les contrôles afin d'identifier les domaines significatifs portant sur l'évaluation de l'environnement de l'entreprise ainsi que son dispositif de contrôle interne, telle est la devise de l'approche par les risques qui vient combler les carences de l'approche classique.

Nonobstant l'avantage et l'ardeur de l'approche par les risques dans sa manière d'approcher l'entreprise auditée, toutefois cette dernière s'adapte à un contrôle interne flexible visant à atténuer les risques et les conduire à un niveau suffisamment raisonnable, pour ce faire l'approche par les risques est contrainte à la nécessité de l'audit interne.

2-1- L'importance de l'audit interne dans l'approche par les risques :

Les entreprises publiques ont toujours accordé au contrôle interne une importance du premier plan.

Suite à la limitation des contrôles et à la non efficacité du dispositif du contrôle interne, il a fallu attendre les années 80 pour promulguer une loi concernant la mise en place d'un audit interne afin renforcer le contrôle interne. Comme le stipule **la loi 80-01 dans son article 40** « *les entreprises publiques économiques sont tenues d'organiser et de renforcer les structures interne d'audit et d'améliorer de manière constante leurs procédés de fonctionnement.* »⁶⁹

En effet, c'est à partir de cette date que l'audit interne à commencer à connaître un essor dans les entreprises algérienne même si le degré de développement est très différencié d'une entreprise à une autre.

De plus, les commissaires aux comptes ont souvent fait de la mise en place et du développement de l'audit interne un préalable à la certification des comptes. Ce qui contraint les entreprises à mettre en œuvre cette disposition.

C'est alors que l'audit interne intervient suite à la nécessité de veiller à la cohérence permanente des activités qui passent nécessairement par la mise en place d'un dispositif de contrôle interne efficient.

⁶⁹ La loi 80-01 article 40 du 12 janvier 1988 portant loi d'orientation sur les entreprises publiques économiques

Chapitre II : l'audit légal par l'approche par les risques

Par conséquent suite à l'imperfection et la limite du périmètre de contrôle interne, surgi le besoin d'audit interne afin de clarifier ses bases un contrôle efficace, visant à faciliter le travail du commissaire aux comptes.

2-2- L'importance de l'implication de la dimension humaine dans l'approche par les risques:

Avant d'analyser les risques d'anomalies significatives, il y'a lieu de connaître leurs origines. Contrairement à l'approche classique qui débute par l'examen des états financiers sans se soucier de l'aspect humain et de son impact sur les états financiers. Par ailleurs l'approche par les risques permet de faire une étude plus élargie afin de connaître où se situe les éléments de risque.

Cet élargissement de l'étendue de la connaissance de l'entreprise est basé sur l'idée que les risques d'anomalies significatives découlent d'autres facteurs. Toutefois les dirigeants exercent une influence indirecte sur les états financiers.

➤ le rôle du conseil d'administration :

La comptabilité financière sert à traiter et organiser les données comptables de l'entreprise et présenter des états financiers qui reflètent sa réalité économique. Les premiers responsables de l'élaboration des états financiers sont incontestablement les dirigeants de cette entreprise. Ces derniers sont susceptibles de manipuler les chiffres comptables divulgués, pour cela intervient le conseil d'administration comme un mécanisme de contrôle des dirigeants et un aspect subtil de la fiabilité des états financiers.

Autrement dit la théorie d'agence atteste une influence considérable du rôle du conseil d'administration soutenu par la présence des dirigeants sur la manipulation des comptes, en effet le commissaire aux comptes n'a aucun droit de s'immiscer dans la gestion de l'entreprise mais peut toutefois s'assurer que les décisions prises par le conseil d'administration sont prises en compte par les dirigeants.

Chapitre II : l'audit légal par l'approche par les risques

➤ **Le personnel, sa compétence et son attachement à l'entreprise :**

« Un personnel compétent et consciencieux dans son travail accroît considérablement la confiance du commissaire aux comptes sur les états financiers soumis à son examen et lui facilite sensiblement la mission. »⁷⁰

En effet à travers l'appréciation des procédures de recrutement, du plan de formation, la politique des salaires et de l'évaluation périodiques des activités, permet de rassurer le commissaire aux comptes sur la compétence du personnel.

Par ailleurs le commissaire aux comptes s'assure que la politique mise en place par l'entreprise n'est sujette à aucune pression interne ou externe ou influence commerciale, financière.

➤ **L'éthique de travail des membres de l'entreprise :**

L'éthique doit être très présente au niveau de la gestion du personnel ainsi qu'au niveau des relations hiérarchiques et dans la stratégie de l'entreprise. La littérature relative à la question d'éthique est très féconde, en effet le but est d'examiner la manière dont les membres de l'entreprise envisagent le respect des règles et procédures de travail de l'entreprise.

Par ailleurs la recherche du profit peut mener les dirigeants à des actions immorales mais elles doivent respecter des règles de conduite, pour ce faire un avis externe à l'entreprise doit s'assurer de la bienveillance de l'application des règles de conduites.

Pour ce faire le commissaire aux comptes porte un intérêt au code de valeurs de l'entreprise, il doit s'assurer que les membres de l'entreprise ne portent pas violations au code l'entreprise, ainsi que l'externalisation des lacunes organisationnelles portant sur la fraude.

3. les fondements de l'approche d'audit par les risques :

3-1- Le risque d'affaire ou le business risque :

« Le risque business ne fait pas l'objet d'une définition commune reconnue. Nous pouvons le définir comme la probabilité que des événements, des actions ou des inactions se traduisent par l'impossibilité d'atteindre les objectifs essentiels permettant de satisfaire les attentes des

⁷⁰ HADJ SADOK(Tahar) : *le commissaire aux comptes*, édition DAHLAB, 2007, P. 62.

Chapitre II : l'audit légal par l'approche par les risques

parties prenantes et toute autre exigence importante de l'environnement »⁷¹ Par ailleurs l'approche par le business risque permet d'acquérir une analyse plus approfondie de l'entreprise et de son environnement avant l'évaluation des risques, elle exige aussi une connaissance non seulement des aspects comptables de l'entreprise auditée, mais aussi les aspects économiques et managériaux.

Cette approche se focalise d'avantage sur la connaissance de l'entreprise dans la rationalité afin de déceler les risques portant atteintes aux objectifs assignés par l'entreprise.

Afin d'atteindre ces objectifs l'entreprise établit une stratégie, la stratégie d'entreprise se définit comme « *un ensemble de décisions destinés à adapter, dans le temps et l'espace les ressources de la firme aux opportunités et aux risques d'un environnement et de marchés en mutation constante* »⁷²

Autrement dit la stratégie de l'entreprise a pour but de définir ces objectifs suite à des décisions opérationnelles des dirigeants et l'allocation des ressources nécessaire afin d'atteindre ceux-ci. Toutefois l'environnement est au cœur du raisonnement stratégique, sous réserve de la complexité de l'environnement, ainsi que l'existence de facteurs négatives pouvant affectés l'atteinte des objectifs.

Ainsi le risque business est basé sur l'idée que le risque d'audit ne concerne pas seulement les risques d'anomalies significatives et risque de non détection mais aussi il découle d'autres risques liés à la capacité d'entreprise à atteindre ses objectifs.

En effet afin d'analyser le risque business il y'a lieu de se focaliser sur trois points ; le positionnement stratégique de l'entreprise dans son environnement afin d'identifier les risques stratégiques qui prennent entrave la réalisation des objectifs de l'entreprise, ensuite l'analyse du processus de l'entreprise par l'évaluation de l'influence que peuvent avoir sur la capacité de l'entreprise à réaliser des objectifs ainsi que l'incidence des processus critiques sur les états financiers , et au final après avoir analysé les risques stratégiques et ceux liés au processus le commissaire aux comptes va analyser le risque résiduel lié au non contrôle.

Par conséquent ces trois types d'analyses successives doivent rationaliser les procédures d'audit mises en place par le commissaire aux comptes pour la diminution des risques d'audit.

⁷¹Youssef Hakam, « réflexion sur la stratégie d'audit financiers à la lumière des nouvelles méthodologies », mémoire d'expertise comptable, 2006, page 58

⁷²JOLLY (Dominique) : *stratégie d'entreprise ; concept, modèles, outils*, édition MAXIMA, 2012, P. 15

Chapitre II : l'audit légal par l'approche par les risques

Le schéma suivant nous montre l'analyse du risque d'audit selon l'approche par le business risques

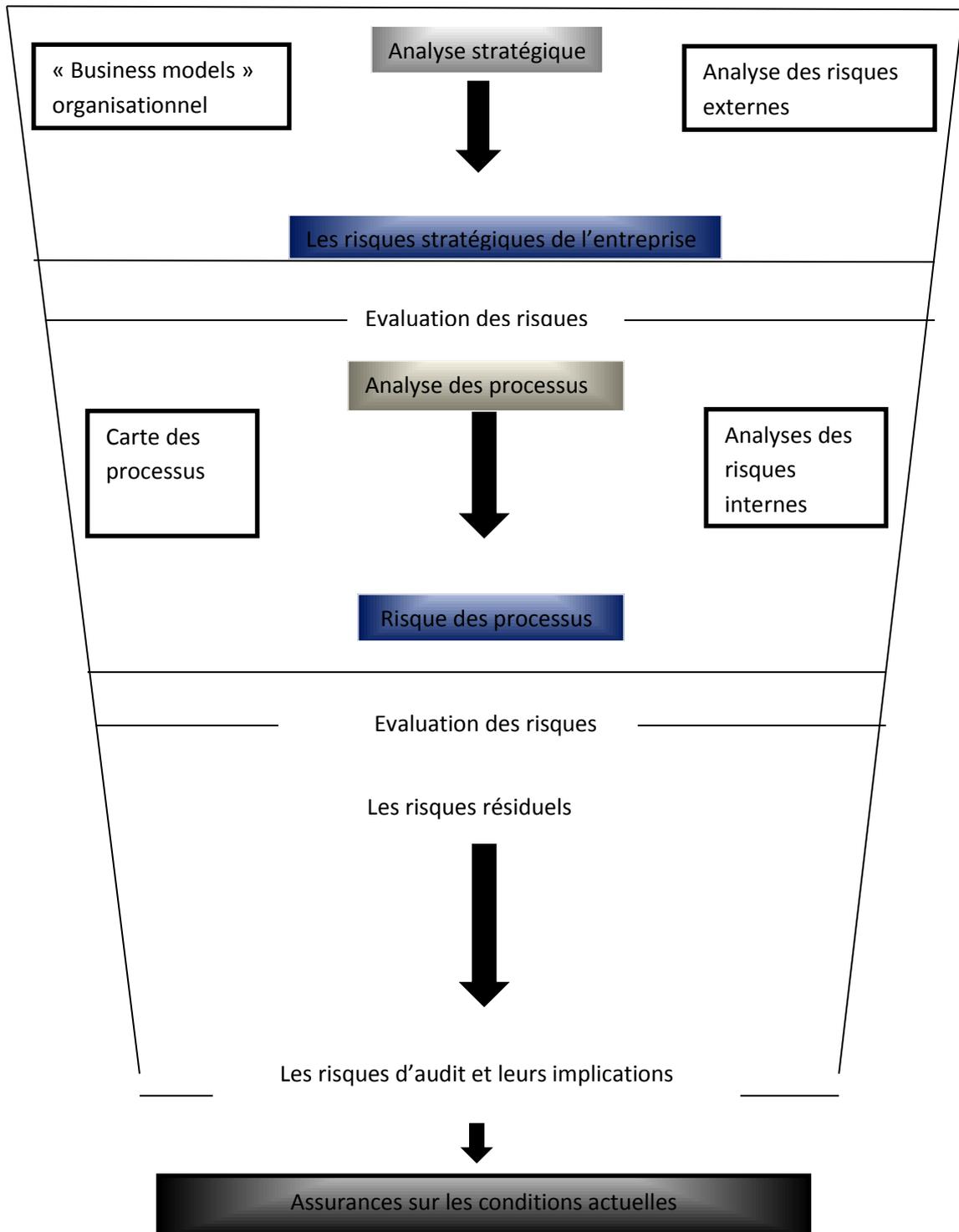


Figure 3 : l'analyse du risque d'audit selon l'approche par le business risque

Source : Knechel W. R. (2001), *Auditing: Risk and Assurance*, Second Edition. South-Western Publishing Company 2001. P.188

Chapitre II : l'audit légal par l'approche par les risques

3-2- la contribution du risque d'affaire dans l'amélioration du jugement professionnel du commissaire aux comptes :

La prise en compte du risque business permet de faire une étude de risque plus large, en effet hormis le contrôle des états financiers mais aussi l'analyse des risques liés aux conjonctures économique et le marché de l'entreprise, en effet cette approche qui permet de renforcer la supervision pour aboutir à une opinion plus fiable.

Autrement dit la connaissance approfondie de l'entreprise, de ses stratégies, de son marché et de ses facteurs économiques permet d'apporter un plus au contenu de l'opinion forgé par le commissaire aux comptes, car elle se base sur d'autres aspects qui ont une forte présomption des risques ce qui facilite la détection des anomalies portant sur les états financiers et leurs origines.

Par ailleurs en identifiant les risques susceptibles d'avoir un impact sur la stratégie de l'entreprise, le commissaire aux comptes parvient à comprendre l'ensemble les différents types de risque de l'entité, cette compréhension permet au commissaire aux comptes ;

- d'avoir une meilleure compréhension de l'entité et de l'environnement dans lequel elle évolue lui permettant ainsi de mieux planifier son audit
- d'identifier les problèmes qui peuvent être à l'origine des risques d'anomalies significatives
- d'améliorer la qualité et l'efficacité de son audit
- d'apporter une valeur ajoutée à l'audit légal en offrant de nouveaux services hormis la certification des comptes

Par conséquent la bonne compréhension de l'ensemble des risques qui entoure la vie de l'entreprise est indispensable pour améliorer le jugement professionnel du commissaire aux comptes, et le contraire peut influencer la fiabilité de son jugement et parfois peut lui porter préjudice.

Chapitre II : l'audit légal par l'approche par les risques

Conclusion chapitre II :

En conclusion de ce chapitre, une bonne acquisition de la prise de connaissance de l'entreprise ainsi que du dispositif du contrôle interne nous mène vers une réduction raisonnable du niveau du risque d'audit.

Cependant la focalisation sur ces deux points est cruciale pour définir l'étendue des travaux d'audit visant à diminuer le risque d'audit, en effet le commissaire aux comptes adopte des diligences en vue de réduire au minimum le risque d'audit de manière à augmenter l'efficacité et l'efficacite de audit des comptes.

Donc l'utilite de l'approche par les risques apporte un nombre important d'elements decisionnels au commissaire aux comptes, meme s'il trouve des difficultes dans l'evaluation des risques, elle lui permet de garder un esprit de synthese en consacrant l'essentiel des efforts à ce qui est le plus important en vue d'ameliorer son jugement professionnel.

Chapitre III: l'approche par les risque, un jugement pertinent pour la limitation du risque d'audit

Chapitre III: l'approche par les risques, un jugement pertinent pour la limitation du risque d'audit

Introduction :

Afin de répondre à notre problématique et tester nos hypothèses, nous avons réalisé une enquête auprès des commissaires aux comptes localisés sur la wilaya d'Alger et ce par l'élaboration d'un questionnaire.

L'enquête a pour objectif d'évaluer l'impact des risques d'audit ainsi que le niveau d'adaptation de l'approche par les risques dans l'environnement des entreprises algériennes pour limiter les risques

Cette enquête constitue une pièce maitresse de notre mémoire intitulé « impact des risques d'audit externe sur la démarche du commissaire aux comptes.

L'enquête a été menée auprès d'un échantillon composé des commissaires aux comptes inscrits sur le tableau des commissaires aux comptes au 31/12/2015. Sur ce dernier figurent les adresses et les Mails des commissaires aux comptes. Certains de ces derniers ne disposent pas d'adresses mail et parfois même les adresses des cabinets ne sont pas exactes.

Par conséquent nous avons procédé à la fois à l'envoi du questionnaire par voie électronique pour ceux qui disposent des mails et aussi par déplacement physique au cabinet pour ceux qui ne disposent pas d'adresses mail. Le nombre de questionnaires distribué est de 90.

Sur l'ensemble des questionnaires distribués nous avons reçu 44 réponses dont 4 réponses ont été négligées par manque de réponses soit un taux de réponse de 53,33%

Section 1 : présentation de l'étude consacrée aux commissaires aux comptes

1. Méthodologie de l'enquête :

1-1- Méthode utilisé :

Pour pouvoir infirmer ou confirmer nos hypothèses nous avons réalisé une enquête auprès des commissaires aux comptes à travers la distribution d'un questionnaire.

Chapitre III: l'approche par les risques, un jugement pertinent pour la limitation du risque d'audit

1-2- L'outil de collecte de données :

Nous avons utilisé un sondage par questionnaire qui a été distribué à une cible constituée des commissaires aux comptes.

Le questionnaire a été administré directement aux commissaires aux comptes et expert-comptable ayant pour objectif d'exprimer une opinion sur les états financiers, afin de mieux comprendre et cerner la limitation des risques d'audit externe tout au long de la mission de certification des comptes.

Ainsi pour l'analyse des données nous avons eu recours au logiciel **SPSS**

Enfin, pour le traitement des données nous avons d'abord commencé par ;

- Une codification des variables (questions) sur Excel
- Saisie des questionnaires sur Excel
- Transfert des données Excel vers le logiciel SPSS
- Tabulation (résultats de l'enquête en forme de tableaux simples ou croisés)

1-3- La méthode d'échantillonnage adopté :

La méthode d'échantillonnage choisie, est l'échantillonnage non probabiliste par voie itinéraire, cette méthode consiste à faire du porte à porte au sein des personnes ciblées, elle permet de fixer une règle itinéraire type afin que le facteur aléatoires entre en jeu au maximum de la cible interviewé. En effet nous nous sommes déplacés aux bureaux de commissariat aux comptes.

Par ailleurs durant notre enquête, nous avons eu recours à l'échantillonnage spatial, nous nous sommes rendus à plusieurs endroits pour administrer notre questionnaire.

1-4- L'objectif de notre enquête :

L'enquête a pour objectif d'évaluer l'impact des risques d'audit ainsi que le niveau d'adaptation de l'approche par les risques dans l'environnement des entreprises algériennes pour limiter les risques.

1-5- La population ciblée :

Nous avons adressé notre questionnaire aux femmes et hommes exerçant le métier de commissariat aux comptes sur la wilaya d'Alger et quelques-uns par voie e-mail

Chapitre III: l'approche par les risques, un jugement pertinent pour la limitation du risque d'audit

1-6- La taille de l'échantillon :

Après avoir choisi la méthode et l'outil utilisé nous avons déterminé les paramètres de l'échantillon nous avons questionné 90 commissaires aux comptes, parmi ceux nous avons reçu 44 réponses, 4 ont été négligé par manque de réponses et 40 réponse ont été prise en comptes. Soit un taux de retour de 53.33%.

Le taux de retour a été calculé comme suit :

$$\text{Nombre de questions retournées/nombre de questions envoyées} \times 100$$

1-7- Présentation du questionnaire :

➤ Structure du questionnaire :

Notre présent questionnaire contient trois volets qui sont ;

- L'organisation et la gestion des entreprises algériennes
- Organisation de la comptabilité des entreprises algériennes
- Les risques liés à la mission d'audit au sein des entreprises algériennes

➤ Le type de question utilisé :

Durant la conception de notre questionnaire, nous avons utilisé deux types de question

- Des réponses fermées à réponse unique ; des questions auxquels la personne interrogée ne peut choisir qu'une seule réponse parmi l'ensemble des réponses proposées
- Des réponses fermées à réponses multiples ; questions auxquelles l'individu sondé peut le choix de répondre à plusieurs réponses parmi celles proposé dans une liste.

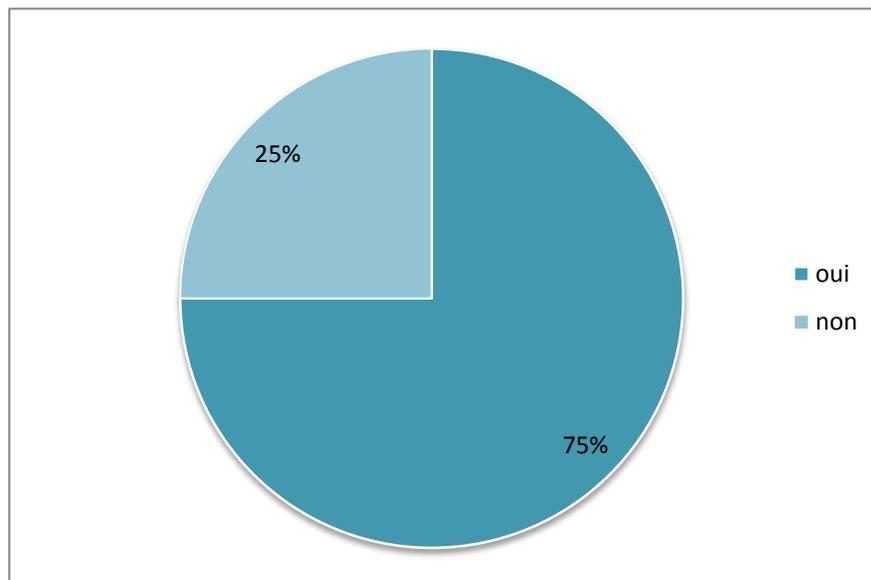
Chapitre III: l'approche par les risques, un jugement pertinent pour la limitation du risque d'audit

Section 2 : Dépouillement des résultats du questionnaire

1. L'organisation et la gestion des entreprises algériennes auditées :

Question 1 : les entreprises algériennes que vous avez auditées disposent-elles d'un organigramme formalisé ?

Graph 1: la disposition d'un organigramme formalisé dans les entreprises algériennes.



Source : établi par l'étudiante à partir des données de l'enquête

Tableau 3 : la disposition d'un organigramme formalisé des entreprises algériennes

	Fréquence	%
Oui	30	75
Non	10	25
Total	40	100

Source : établi par l'étudiante à partir des données de l'enquête

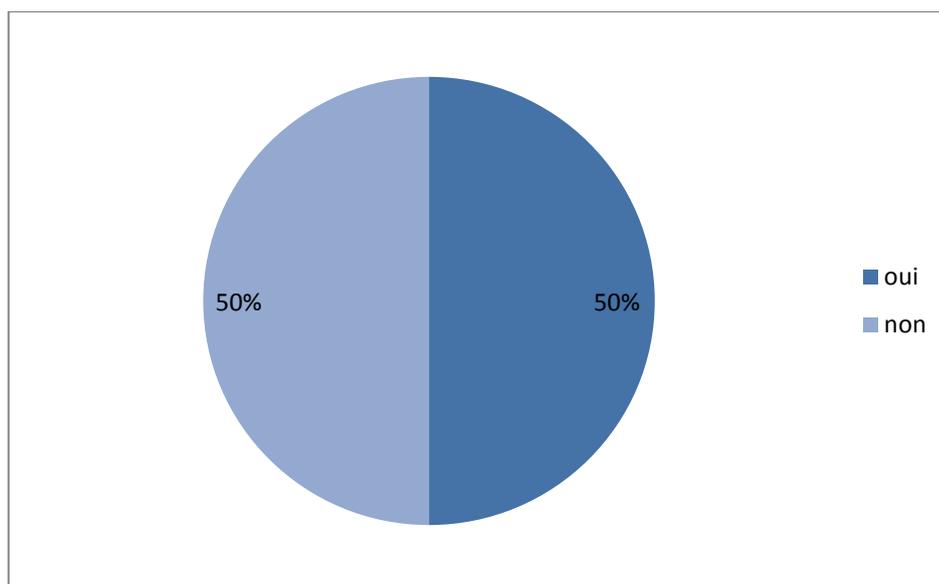
Visiblement plus que la moitié des entreprises auditées disposent d'un organigramme formalisé, certains commissaires aux comptes rajoutent d'après les cas audités que toutes les entreprises publiques disposent d'un organigramme formalisé, contrairement aux entreprises privées dont la majorité d'entre elles manquent d'organisation ou bien il y existe mais n'est pas conforme à l'activité de l'entreprise.

Chapitre III: l'approche par les risques, un jugement pertinent pour la limitation du risque d'audit

Autrement dit les commissaires aux comptes trouvent plus d'obstacle dans leurs démarche avec les entreprises privées qu'aux entreprises publiques, or les entreprises privées suite à leurs manquent d'organisation et d'organigramme formalisés présentent une incidence plus élevé sur le risques inhérent.

Question 2 : les tâches et les missions sont-elles bien définies et formalisé ?

Graph 2 : la formalisation et la définition des tâches et les missions



Source : établi par l'étudiante à partir des données de l'enquête

Tableau 4 : la formalisation et la définition des tâches et les missions

	Fréquence	%
Oui	20	50
Non	20	50
Total	40	100

Source : établi par l'étudiante à partir des données de l'enquête

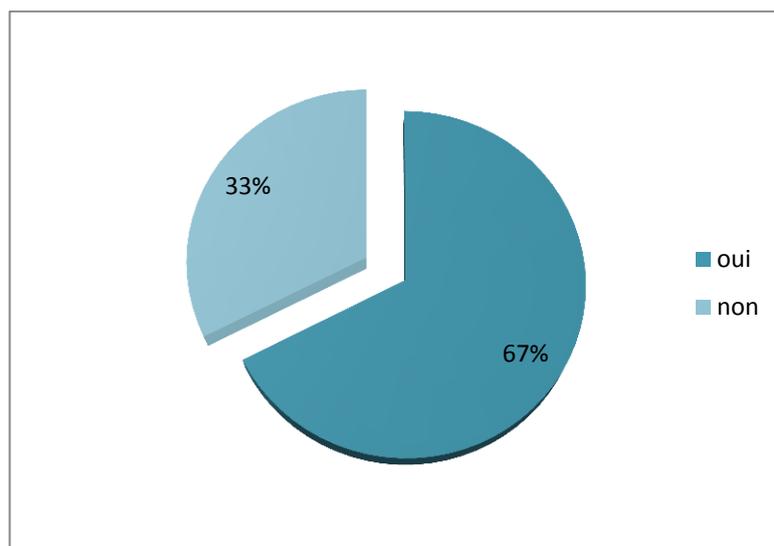
A partir du graph nous constatons que la moitié des commissaires aux comptes ont répondu par oui ce qui confirme la question précédente. En effet plus il y'a un manque d'organisation plus la répartition des tâches et les missions sont centralisées. D'après les répondants cette

Chapitre III: l'approche par les risques, un jugement pertinent pour la limitation du risque d'audit

caractéristique existe surtout dans les entreprises privées où le pouvoir est souvent détenu par les seuls responsables, cela peut avoir un impact direct sur le dispositif du contrôle interne.

Question 3 : existe-t-il dans les entreprises auditées des procédures formalisées ?

Graph 3 : l'existence de procédures formalisées



Source : établi par l'étudiante à partir des données de l'enquête

Tableau 5 : l'existence de procédures formalisées

	Fréquence	%
Oui	27	67.5%
Non	13	32.5%
Total	40	100%

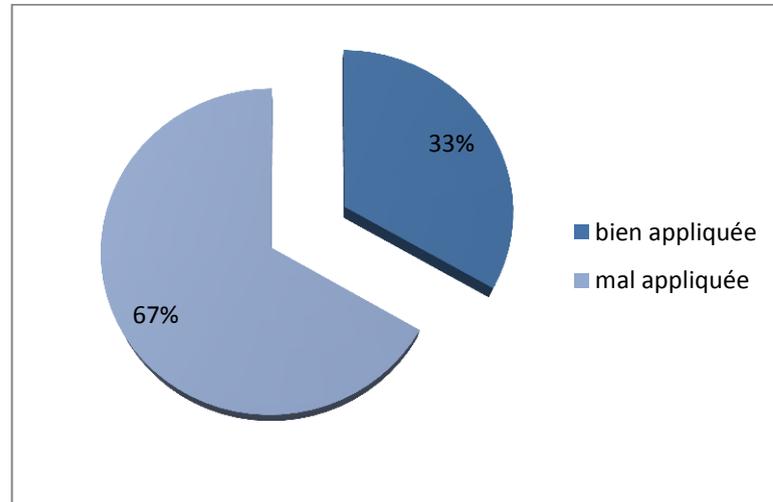
Source : établi par l'étudiante à partir des données de l'enquête.

La majorité des commissaires aux comptes ont répondu par oui soit 67.5%, et 32.5% ont répondu par non, le but de cette question est de connaître le lien entre les procédures formalisé et leur application réelle, pour cela nous avons posé la question aux répondants par oui

Chapitre III: l'approche par les risques, un jugement pertinent pour la limitation du risque d'audit

Question 3 : quelle est l'application réelles des procédures formalisé ?

Graph 4: l'application réelle des procédures formalisées



Source : établi par l'étudiante à partir des données de l'enquête

Tableau 6: l'application réelle des procédures formalisées

	Fréquence	%
Mal appliquée	9	67%
Bien appliquée	18	33%
Total	27	100%

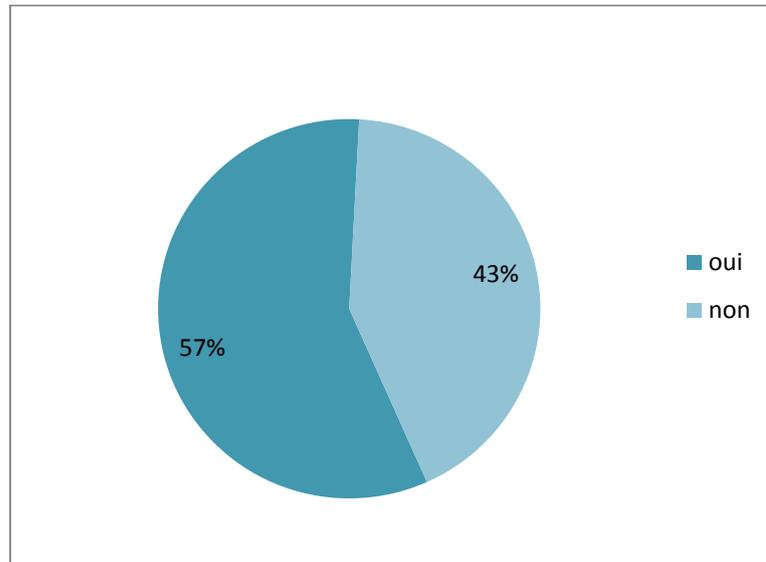
Source : établi par l'étudiante à partir des données de l'enquête

A partir du graph nous constatons que seulement 33% des entreprises appliquent les procédures formalisées. A travers ces résultats nous pouvons dire qu'il y a un écart important entre les procédures formalisées et leur application réelle. Par ailleurs ces résultats justifient l'incidence que peut avoir sur le travail du commissaire aux comptes.

Chapitre III: l'approche par les risques, un jugement pertinent pour la limitation du risque d'audit

Question 4 : existe-t-il un dispositif du contrôle interne ?

Graph 5: l'existence d'un dispositif du contrôle interne



Source : établi par l'étudiante à partir des données de l'enquête

Tableau 7 : l'existence d'un dispositif du contrôle interne

	Fréquence	%
Oui	23	57.5%
Non	17	42.5%
Total	40	100%

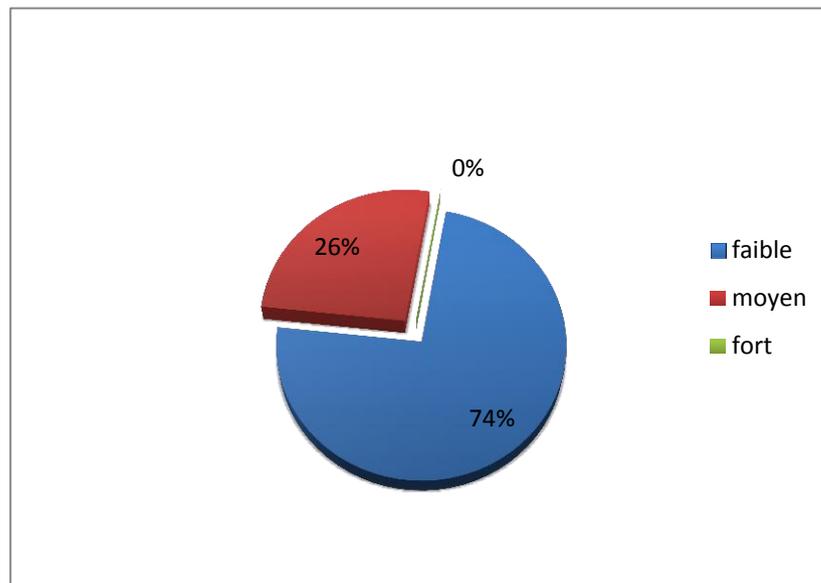
Source : établi par l'étudiante à partir des données de l'enquête

Le graphe ci-dessous illustre que 57% des entreprises algériennes auditées disposent d'un dispositif de contrôle interne et 43% ne disposent pas d'un dispositif de contrôle interne. Parmi les 57% qui ont répondu par Oui nous leurs avons adressé une autre question afin de connaître le niveau du contrôle interne.

Chapitre III: l'approche par les risques, un jugement pertinent pour la limitation du risque d'audit

Question 4 : quel est le niveau attribué au contrôle interne ?

Graph 6: le niveau du contrôle interne



Source : établi par l'étudiante à partir des données de l'enquête

Tableau 8 : le niveau du contrôle interne

	Fréquence	%
faible	17	74%
moyen	6	26%
Total	23	100%

Source : établi par l'étudiante à partir des données de l'enquête

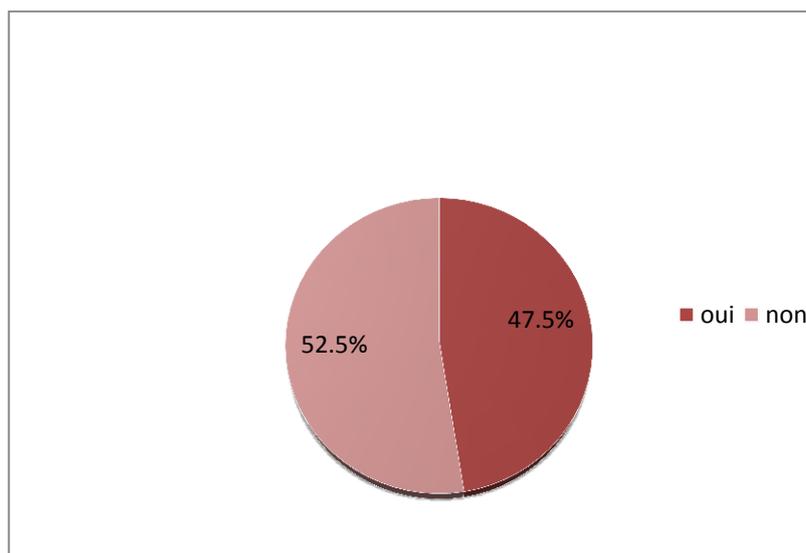
A partir du graphe 6 nous remarquons que plus que la moitié des répondants attribuent un faible niveau au contrôle interne. Ceci peut avoir un lien avec les questions précédentes. En effet la non application des procédures, la mauvaise séparation des tâches et des

Chapitre III: l'approche par les risques, un jugement pertinent pour la limitation du risque d'audit

responsabilités sont dues au manque d'organisation, ce qui engendre un contrôle interne défaillant.

Question 5 : il y a-t-il au sein des entreprises auditées une structure d'audit interne ?

Graph 7 : l'existence d'une structure d'audit interne au sein des entreprises



Source : établi par l'étudiante à partir des données de l'enquête

Tableau 9 : l'existence d'une structure d'audit interne au sein des entreprises

	Fréquence	%
Oui	19	47.5%
Non	21	52.5%
Total	40	100%

Source : établi par l'étudiante à partir des données de l'enquête

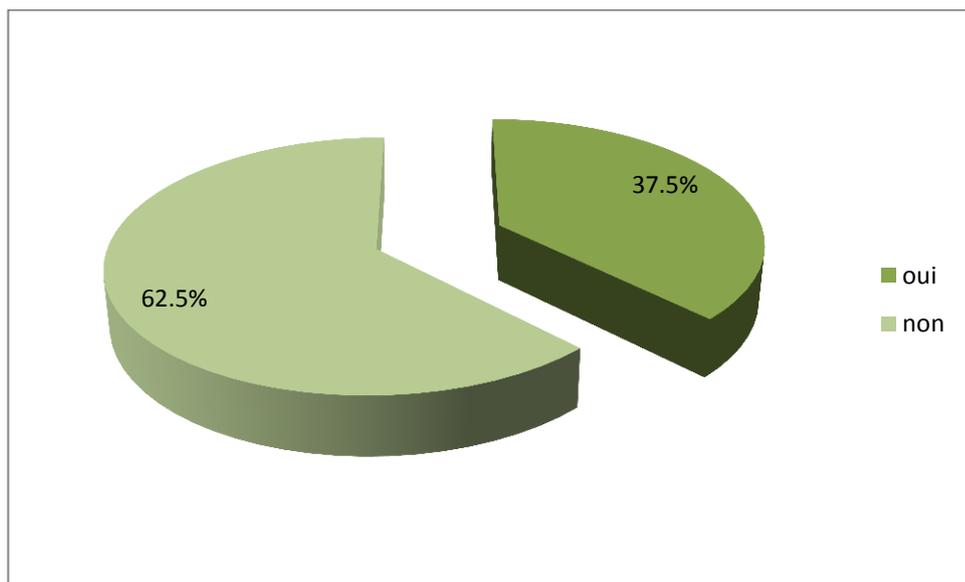
47.5% des commissaires aux comptes ont répondu par « oui » et le reste par « non ». D'après les réponses obtenues toutes les entreprises publiques sont tenues de disposer d'une structure d'audit interne, par contre pratiquement toutes les entreprises privées manquent d'une structure d'audit interne. L'absence d'une structure d'audit interne peut avoir un impact direct sur la

Chapitre III: l'approche par les risques, un jugement pertinent pour la limitation du risque d'audit

gestion des risques de l'entreprise, autrement dit un impact indirect sur le travail du commissaire aux comptes.

Question 6 : le travail des auditeurs interne vous aide-t-il dans l'expression de votre opinion ?

Graphe 8 : l'aide de l'auditeur interne dans l'expression de l'opinion



Source : établi par l'étudiante à partir des données de l'enquête

Tableau 10: l'aide de l'auditeur interne dans l'expression de l'opinion

	Fréquence	%
Oui	15	37.5%
Non	25	62.5%
Total	40	100%

Source : établi par l'étudiante à partir des données de l'enquête

Selon les résultats illustrés dans le graphe ci-dessous, nous déduisons que le travail des auditeurs internes n'aide pas les commissaires aux comptes dans l'expression de leur opinion sur les comptes, ceci est dû au manque de formation des auditeurs internes. Certains commissaires aux comptes témoignent que les auditeurs internes manquent de formation et de

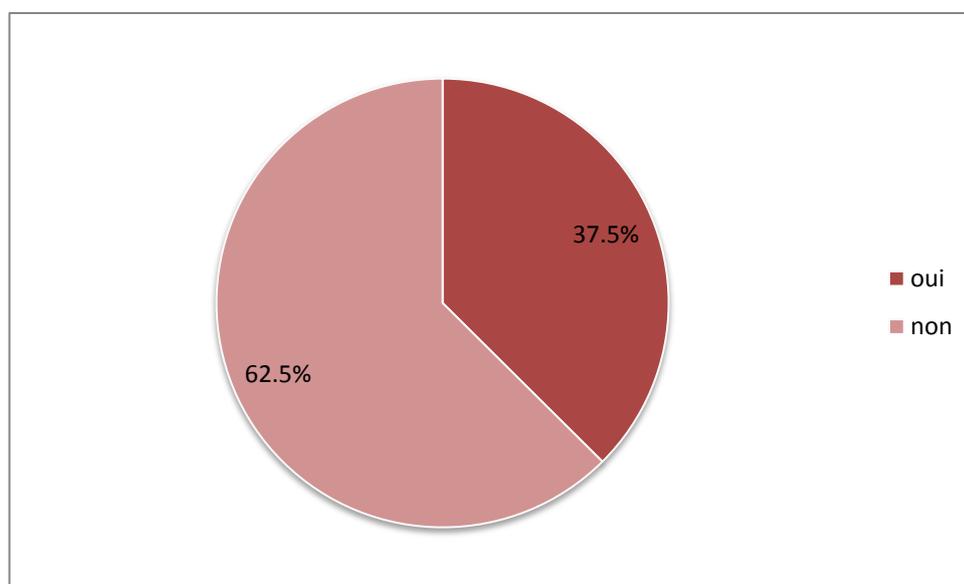
Chapitre III: l'approche par les risques, un jugement pertinent pour la limitation du risque d'audit

compétence car leur travail se limite seulement à l'audit des activités financières et non pas toutes les activités de l'entreprise.

2. L'organisation de la comptabilité des entreprises algériennes auditées

Question 7 : les procédures comptables des entreprises auditées sont-elles bien respectées ?

Graph 9: le respect des entreprises auditées aux procédures comptables



Source : établi par l'étudiante à partir des données de l'enquête.

Tableau 11 : le respect des entreprises auditées aux procédures comptables

	Fréquence	%
Oui	15	37.5%
Non	25	62.5%
Total	40	100%

Source : établi par l'étudiante à partir des données de l'enquête.

Les résultats démontrés dans le graphe 9 montrent que seulement 37.5% des entreprises auditées respectent les procédures comptables et 62.5% ne respectent pas les procédures

Chapitre III: l'approche par les risques, un jugement pertinent pour la limitation du risque d'audit

comptables. Nous constatons que le confectionnement du manuel comptable des entreprises n'est pas bien respecté, ce qui nous pousse à conclure que les méthodes de saisis et de traitement des informations comptable ainsi que les procédures de collecte, les politiques comptables et les support utilisés ne sont pas tenus à jour.

Question 8 : les entreprises algériennes appliquent elles les normes prescrites par le SCF dans leur globalité?

Graph 10 : l'application des normes prescrites par le SCF des entreprises auditées dans leur globalité ?

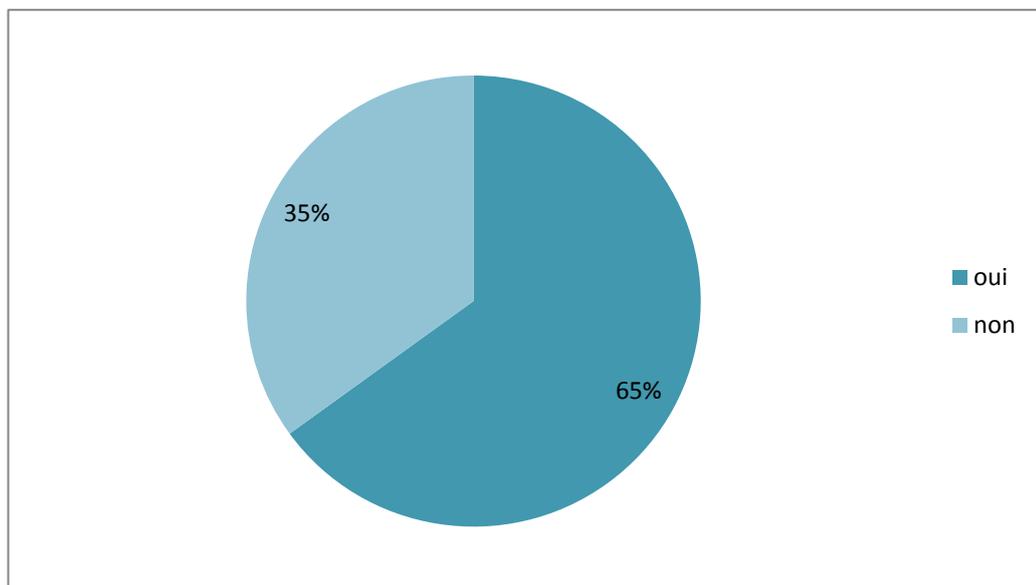


Tableau 12 : l'application des normes prescrites par le SCF dans leurs globalités

	Fréquence	%
Oui	26	65%
Non	14	35%
Total	40	100%

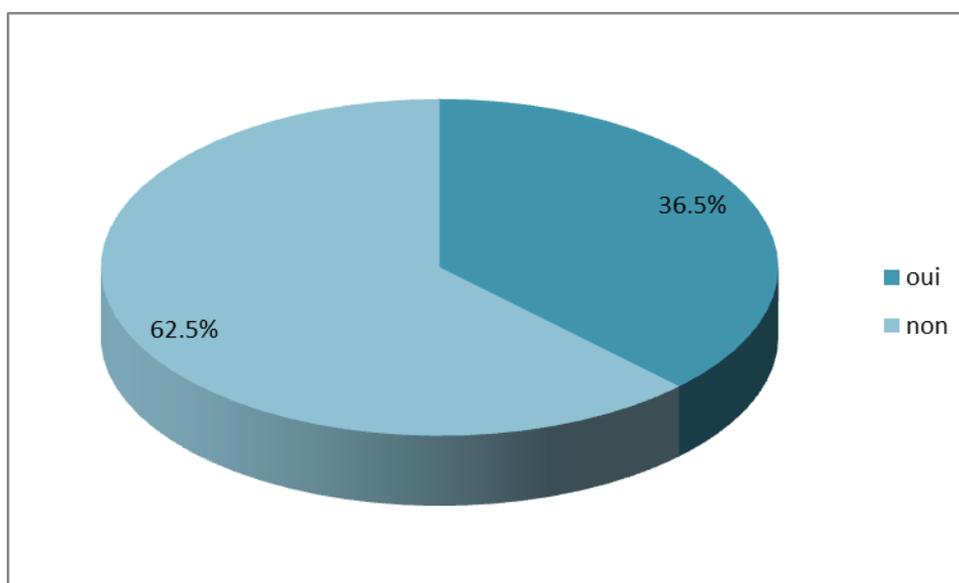
Source : établi par l'étudiante à partir des données de l'enquête

Chapitre III: l'approche par les risques, un jugement pertinent pour la limitation du risque d'audit

Visiblement plus que la moitié des entreprises auditées appliquent les normes prescrites par le SCF soit un taux de 65% des commissaires aux comptes ont répondu par « oui ». Les autres répondants d'après la globalité de leurs portefeuilles des entreprises auditée n'appliquent pas les normes prescrites par le SCF dans sa globalité. Par ailleurs ils rajoutent que les entreprises appliquent le SCF tout en négligeant ces principes.

Question 9 : les entreprises auditées algériennes reflètent-elles fidèlement leurs situations financière ?

Graph 11 : la fiabilité des états financiers



Source : établi par l'étudiante à partir des données de l'enquête

Tableau 13 : la fiabilité des états financiers

	Fréquence	%
Oui	15	36.5%
Non	25	62.5%
Total	40	100%

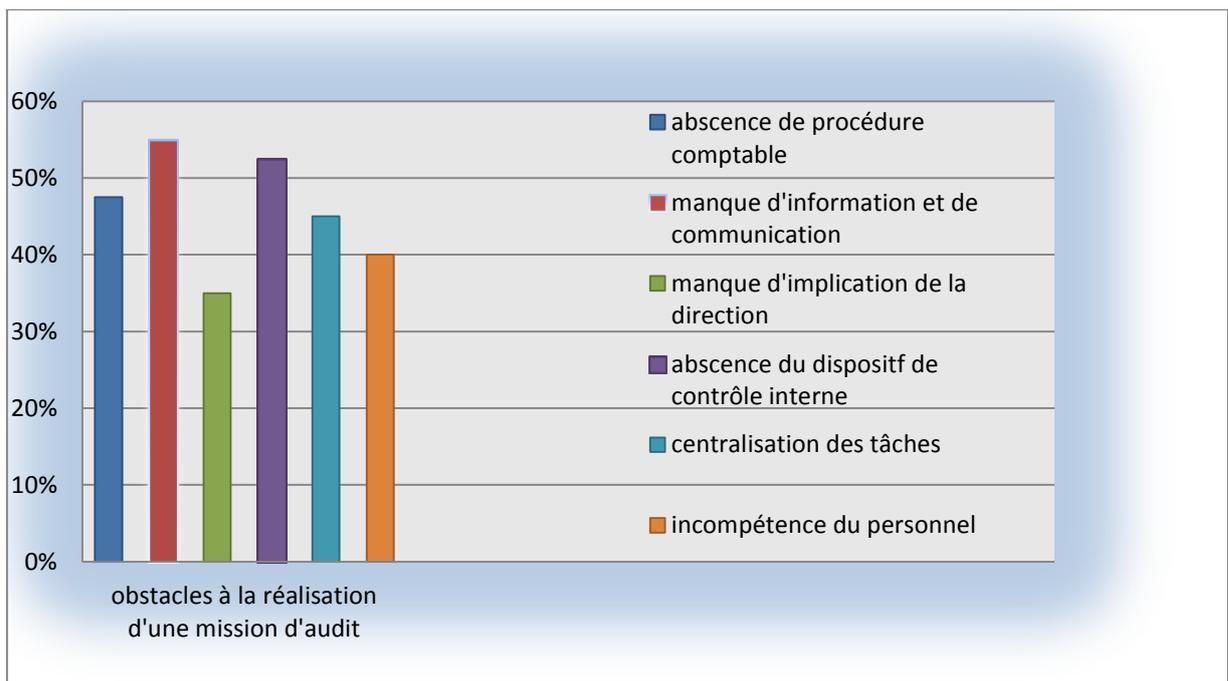
Source : établi par l'étudiante à partir des données de l'enquête

Chapitre III: l'approche par les risques, un jugement pertinent pour la limitation du risque d'audit

D'après le Graph 10, nous constatons que nos résultats précédents confirment encore plus nos déductions, le non-respect des procédures comptables peut certainement avoir un impact sur la fiabilité des états financiers des entreprises auditées.

Question 10 : parmi les entreprises que vous avez audités quelles sont les obstacles dont vous avez fait face ?

Graph 12 : les obstacles rencontrés lors de la mission d'audit



Source : établi par l'étudiante à partir des données de l'enquête

Chapitre III: l'approche par les risques, un jugement pertinent pour la limitation du risque d'audit

Tableau 14 : les obstacles rencontrés lors de la mission d'audit

	Fréquence	%
Absence de procédures comptables	19/40	47.5%
Manque d'information et de communication	22/40	55%
Manque d'implication de la direction	14/40	35%
Absence du dispositif de contrôle interne	21/40	52.5%
Centralisation des tâches	18/40	45%
Incompétence du personnel	16/40	40%

Source : établi par l'étudiante à partir des données de l'enquête.

Cette question résume et confirme les questions précédentes, ainsi elle affirme le manque d'organisations dû au manque d'information et de communication, ainsi que l'absence de procédures et la défaillance du contrôle interne.

Suite aux deux premiers volets de notre questionnaire, nous constatons un manque d'organisation suscité par l'écart important entre les procédures définies et leurs applications réelles, ainsi que l'absence d'application des instructions et la qualité d'information qui remet en cause la fiabilité des états financiers. Ceci nous a permis de constater une défaillance au niveau du contrôle interne.

D'autre part nous relevons un manque remarquable d'existence de structures d'audit interne au niveau des entreprises privées. Suite à l'expansion des entreprises et l'étendu de leurs transactions l'audit interne, est ressenti comme une nécessité au sein des entreprises algériennes. La formation des auditeurs internes doit être prise en compte afin de pallier les tâches cumulées de l'auditeur externe.

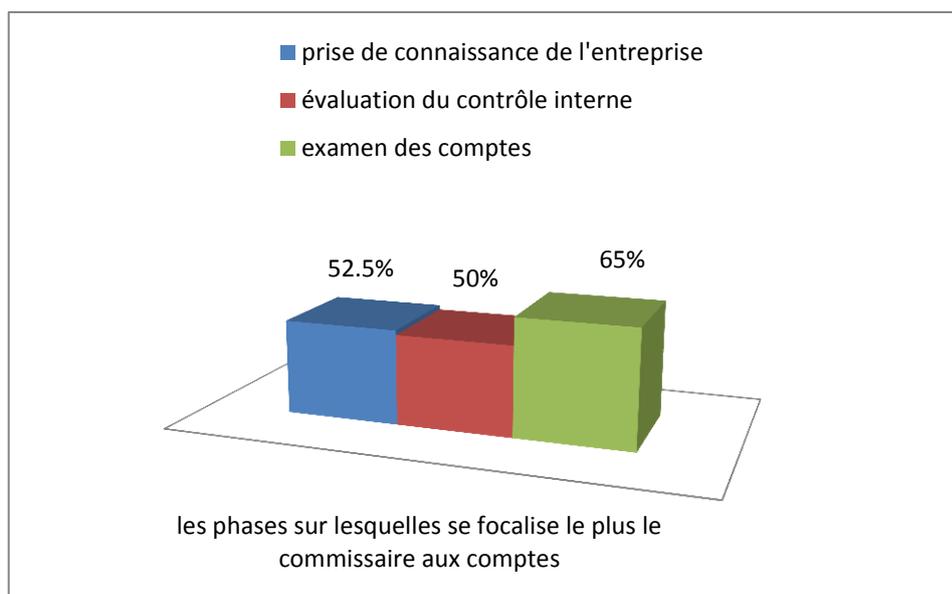
Cette absence peut engendrer des risques d'audit et par ailleurs avoir un impact sur la démarche du commissaire aux comptes.

Chapitre III: l'approche par les risques, un jugement pertinent pour la limitation du risque d'audit

3. Les risques liés à la mission d'audit légal :

Question 11 : Parmi les étapes de la mission d'audit légal quelle est la démarche sur laquelle vous vous focalisez le plus ?

Graph 13 : les étapes sur lesquelles se focalise le plus le commissaire aux comptes



Source : établi par l'étudiante à partir des données de l'enquête

Tableau 15 : les phases sur lesquelles se focalise le plus le commissaire aux comptes

	Fréquence	%
Prise de connaissance de l'entreprise	21/40	52.5%
Evaluation du contrôle interne	20/40	50%
Examen des comptes	26/40	65%

Source : établi par l'étudiante à partir des données de l'enquête

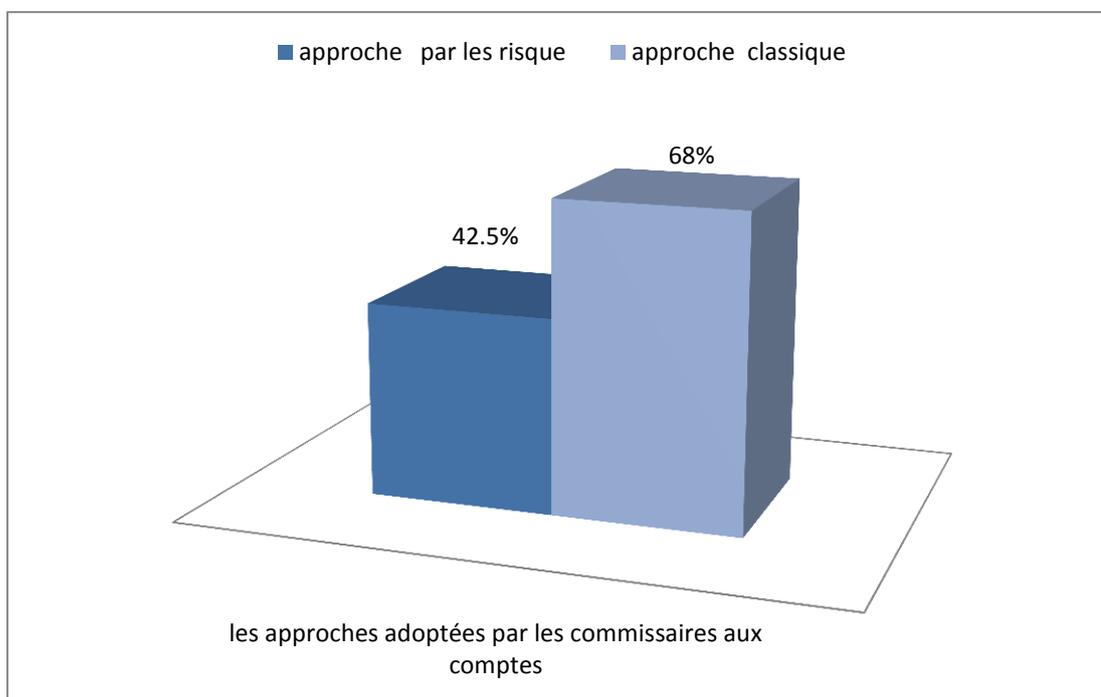
Chapitre III: l'approche par les risques, un jugement pertinent pour la limitation du risque d'audit

D'après les questionnés nous déduisons que la phase la plus décisive est celle de l'examen des comptes. 65% des commissaires aux comptes se focalisent sur cette étape. En deuxième lieu vient la prise de connaissance de l'entreprise avec un taux de 52.5% et l'étape de l'évaluation du contrôle interne avec un taux de 50%.

Le but de cette question et de la croiser avec la question suivante.

Question 12 : parmi ces approches, quelles sont les approches que vous adoptées ?

Graph 14 : les approches adoptées par le commissaire aux comptes



Source : établi par l'étudiante à partir des données de l'enquête

Tableau 16 : les approches adoptées par le commissaire aux comptes

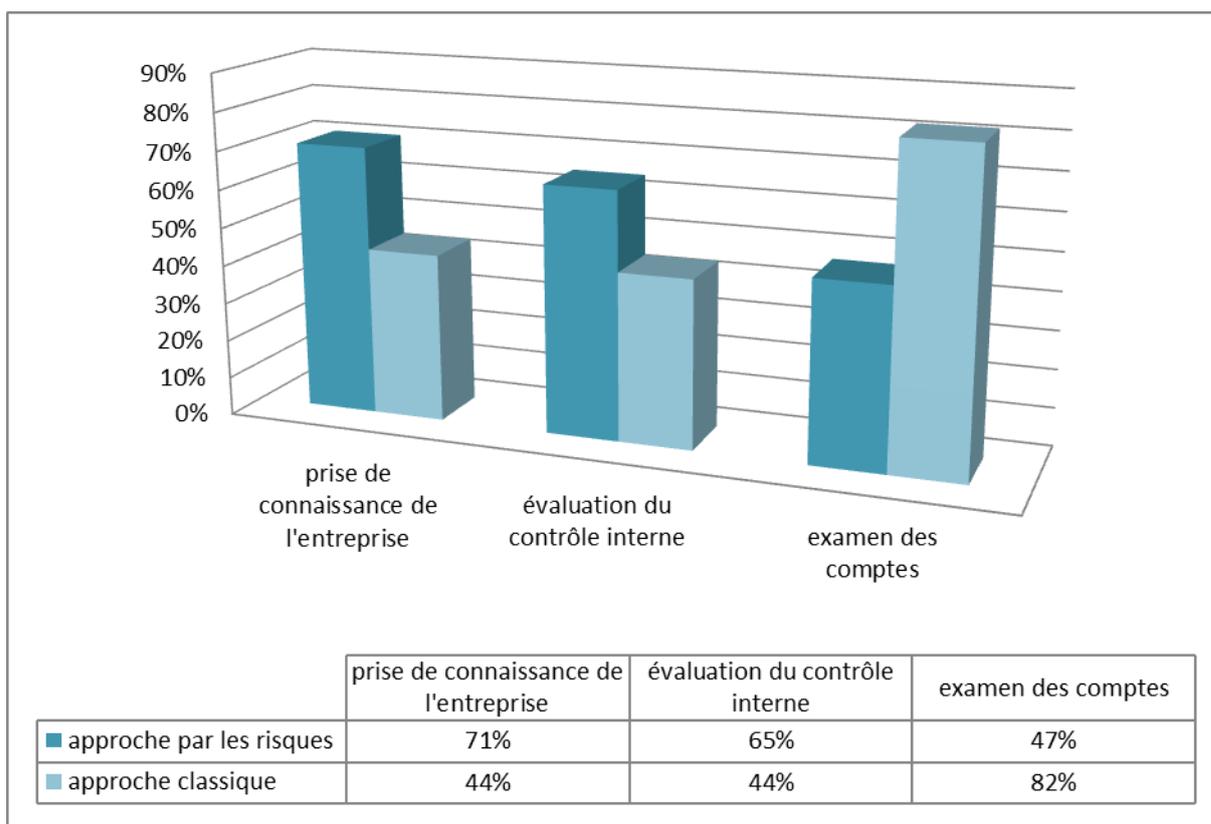
	Fréquence	%
Approche par les risques	17/40	42.5%
Approche classique	27/40	67.5%

Source : établi par l'étudiante à partir des données de l'enquête

Chapitre III: l'approche par les risques, un jugement pertinent pour la limitation du risque d'audit

D'après le graphe 13, l'approche classique est plus utilisée que l'approche par les risques soit un taux de 67.5% des commissaires aux comptes adoptent l'approche classique et 42.5% adoptent l'approche par les risques.

Nous avons alors croisé la question 11 et la question 12 afin de connaître s'il y'a une cohérence avec les réponses des répondants, pour ce faire nous avons obtenus les résultats suivant ;



Source : établi par l'étudiante à partir des résultats de l'enquête

Il apparaît clairement que le taux de prise de connaissance de l'entreprise et celui d'évaluation du contrôle interne est nettement plus élevée dans l'approche par les risques soit respectivement 71% et de 65%. Par contre dans l'approche classique ils ne sont que de 44 %. Toutefois, la phase d'examen des comptes elle est de 82% dans l'approche classique et n'est que de 47% dans l'approche par les risques.

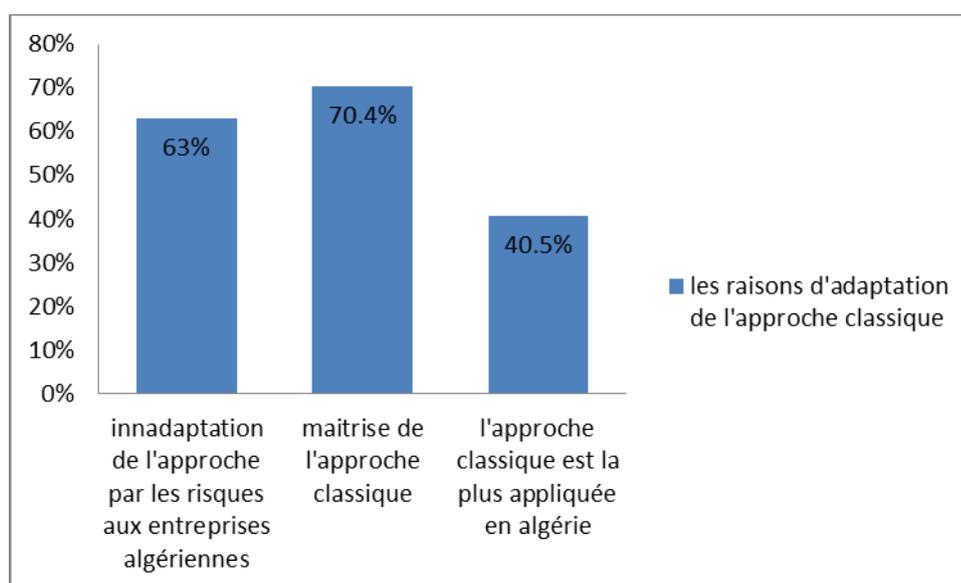
Nous retenons donc que dans l'approche par les risques, les phases les plus importantes sont celles de prise de connaissance de l'entreprise et d'évaluation du contrôle interne car elles

Chapitre III: l'approche par les risques, un jugement pertinent pour la limitation du risque d'audit

permettent d'orienter les travaux d'audit afin de mieux déceler et évaluer les risques d'anomalies significatives.

Question 12 : si vous appliquez l'approche classique quelles sont les raisons qui vous ont poussé à appliquer cette approche ?

Graph 15 : les raisons d'adaptation de l'approche classique



Source : établi par l'étudiante à partir des données de l'enquête

Tableau 17 : les raisons d'adaptation de l'approche classique

	Fréquence	%
Inadaptation de l'approche classique aux entreprises Algériennes	11/27	40.5%
Maitrise de l'approche classique	19/27	70.4%
L'approche classique est la plus appliquée en Algérie	17/27	63%

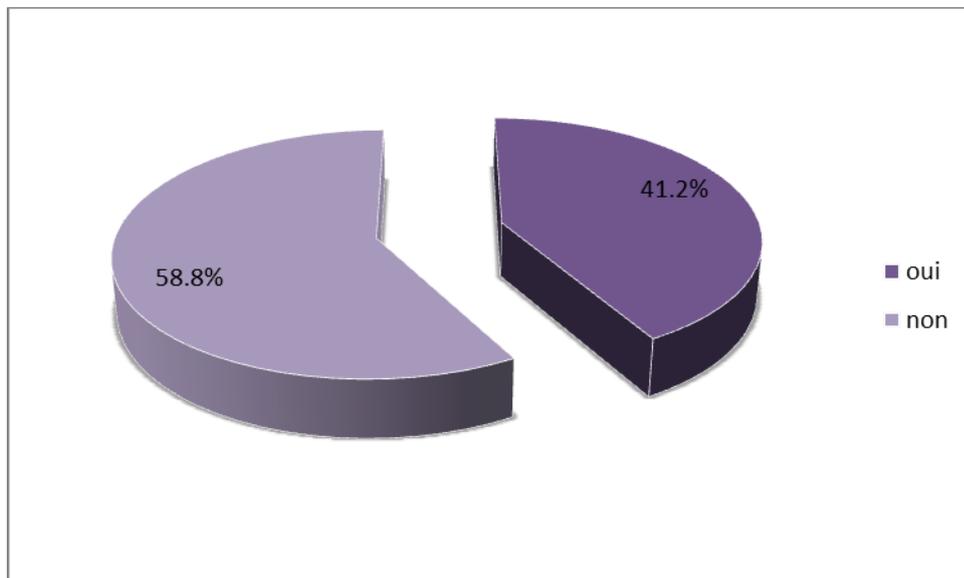
Source : établi par l'étudiante à partir des données de l'enquête

Chapitre III: l'approche par les risques, un jugement pertinent pour la limitation du risque d'audit

D'après le tableau ci-dessous 70.4% commissaires aux comptes qui adopte l'approche classique parce qu'il la maîtrise.

Question 13 : si vous appliquez l'approche par les risques trouvez-vous des difficultés internes ?

Graph 16: difficulté d'adaptation de l'approche par les risques



Source : établi par l'étudiante à partir des données de l'enquête

Tableau 18 : difficulté d'adaptation de l'approche par les risques

	Fréquence	%
Oui	7	41.2%
Non	10	58.5%
Total	17	100%

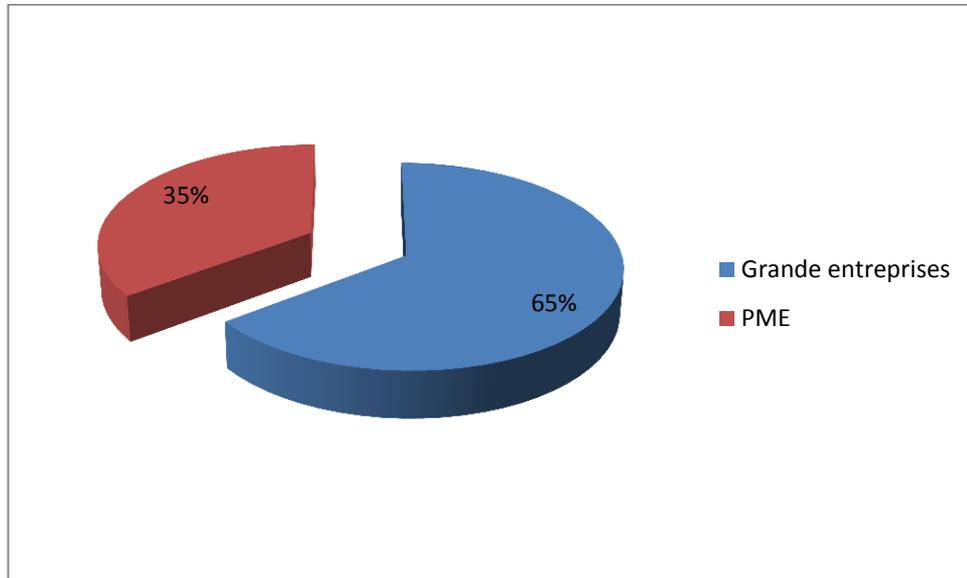
Source : établi par l'étudiante à partir des données de l'enquête

Nous constatons que 58.5% des commissaires aux comptes ayant adoptés l'approche par les risques, trouvent des difficultés internes dans leurs démarches.

Chapitre III: l'approche par les risques, un jugement pertinent pour la limitation du risque d'audit

Questions 14 : dans quel types d'entreprises est-elle appliquée l'approche par les risques ?

Graph 17 : les entreprises adaptées à l'approche par les risques



Source : établi par l'étudiante à partir des données de l'enquête

Tableau 19 : les entreprises adaptées à l'approche par les risques

	Fréquence	%
Grande entreprises	11	65%
PME	6	35%
Total	17	100%

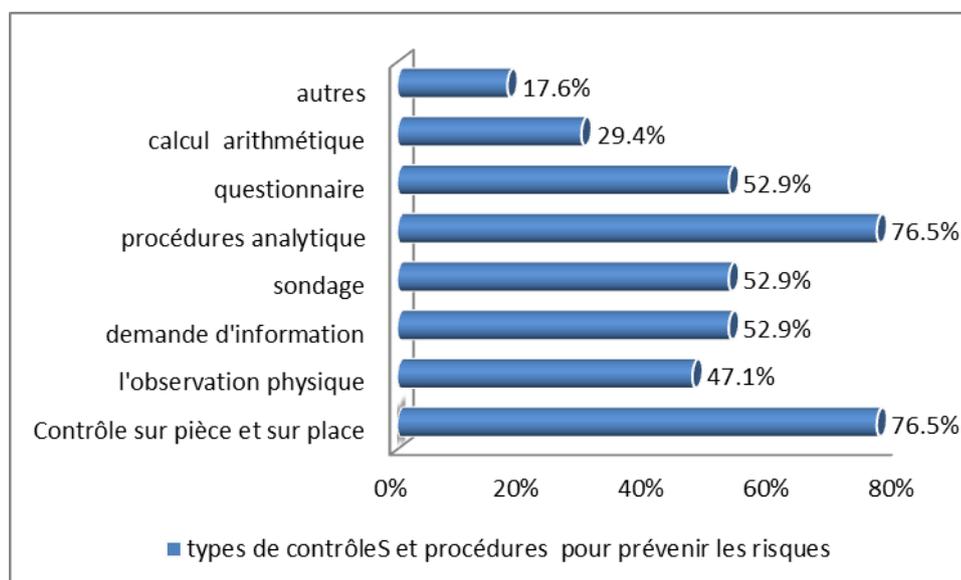
Source : établi par l'étudiante à partir des données de l'enquête

Les résultats montrent que 65% des commissaires aux comptes qui adoptent l'approche par les risques dans les grandes entreprises, et 35% dans les PME, cela veut traduire que l'adoption de l'approche par les risques dépend de l'importance de la taille et de l'environnement sur lequel exerce son activité l'entreprise, en effet plus la taille de l'entreprise est importante plus elle est exposée à niveau élevé de risques d'anomalies significatives.

Chapitre III: l'approche par les risques, un jugement pertinent pour la limitation du risque d'audit

Question 15 : quels types de contrôles et de procédures pour prévenir et évaluer les risques d'audit ?

Graph 18 : types de contrôles et procédures pour prévenir et évaluer les risques



Source : établi par l'étudiante à partir des données de l'enquête

Tableau 20 : types de contrôles et de procédures pour prévenir et évaluer les risques

	Fréquence	%
Contrôle sur pièces et sur place	13/17	76.5%
L'observation physique	8/17	47.1%
Demande d'information	9/17	52.9%
Sondage	9/17	52.9%
Procédures analytique	13/17	76.5%
Questionnaire	9/17	52.9%
Calcul arithmétique	5/17	29.4%
Autres	3/17	17.6%

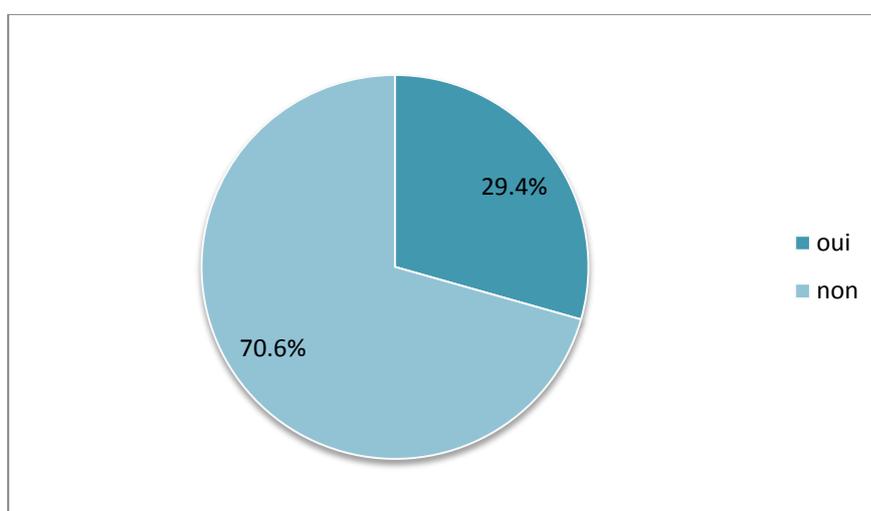
Chapitre III: l'approche par les risques, un jugement pertinent pour la limitation du risque d'audit

Source : établi par l'étudiante à partir des données de l'enquête

D'après le graph, nous constatons que les procédures analytiques et les contrôles sur pièces sont les contrôles les plus utilisés afin de prévenir et évaluer les risques d'anomalies significatives et ce avec un pourcentage de 76.5%.

Question 16 : utilisez-vous un logiciel pour l'identification et l'évaluation des risques ?

Graph 19 : l'utilisation d'un logiciel pour l'identification et l'évaluation des risques d'audit



Source : établi par l'étudiante à partir des données de l'enquête

Tableau 21 : l'utilisation d'un logiciel pour l'identification et l'évaluation des risques d'audit

	Fréquence	%
Oui	5	29.4%
Non	12	70.6%
Total	17	100%

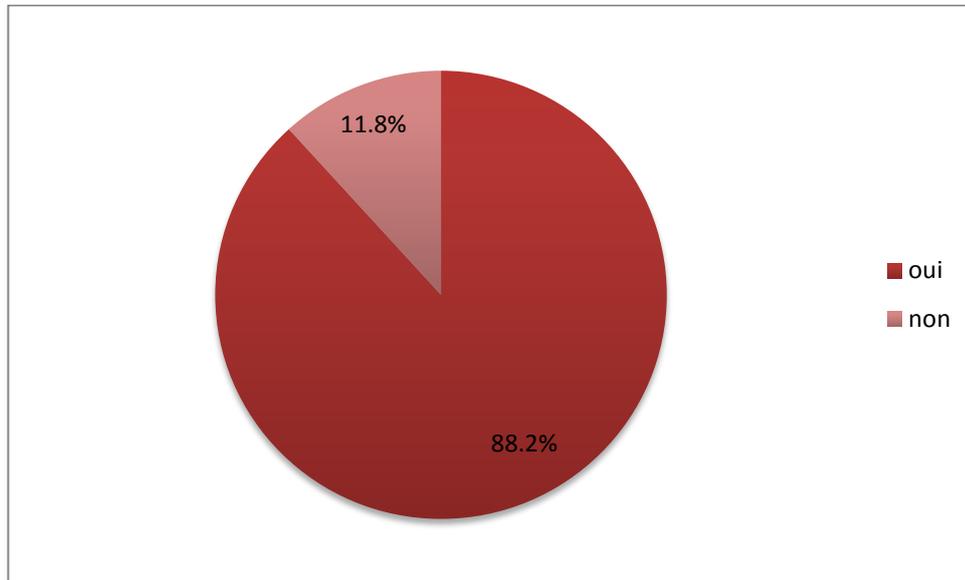
Source : établi par l'étudiante à partir des données de l'enquête

70% des commissaires aux comptes qui adoptent l'approche par les risques n'utilisent pas un logiciel pour l'identification et l'évaluation des risques d'audit. Ces derniers se limitent aux techniques classique.

Chapitre III: l'approche par les risques, un jugement pertinent pour la limitation du risque d'audit

Question 17 : établissez vous une cartographie des risques ?

Graph 20 : l'établissement d'une cartographie des risques d'audit



Source : établi par l'étudiante à partir des données de l'enquête

Tableau 22 : l'établissement d'une cartographie des risques d'audit

	Fréquence	%
Oui	15	88.2%
Non	2	11.8%
Total	17	100%

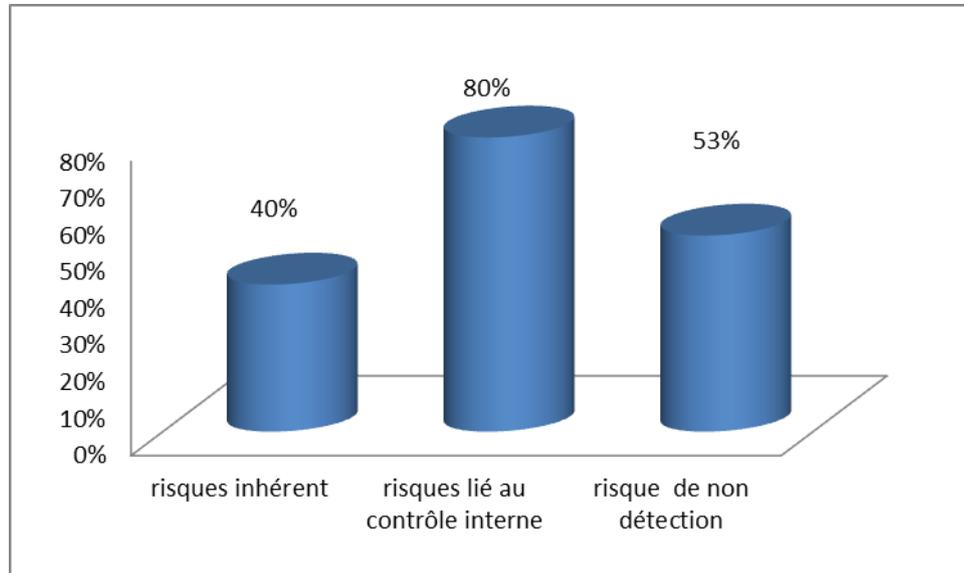
Source : établi par l'étudiante à partir des données de l'enquête

88.2% des commissaires aux comptes ayant adoptés l'approche par les risques établissent une cartographie des risques.

Chapitre III: l'approche par les risques, un jugement pertinent pour la limitation du risque d'audit

Si la réponse est oui les quelles sont les plus significatifs ?

Graph 21 : les risques les plus significatifs



Source : établi par l'étudiante à partir des données de l'enquête

Tableau 23 : les risques les plus significatifs

	Fréquence	%
Risque inhérent	6	40%
Risque lié au contrôle interne	12	80%
Risque de non détection	8	53%

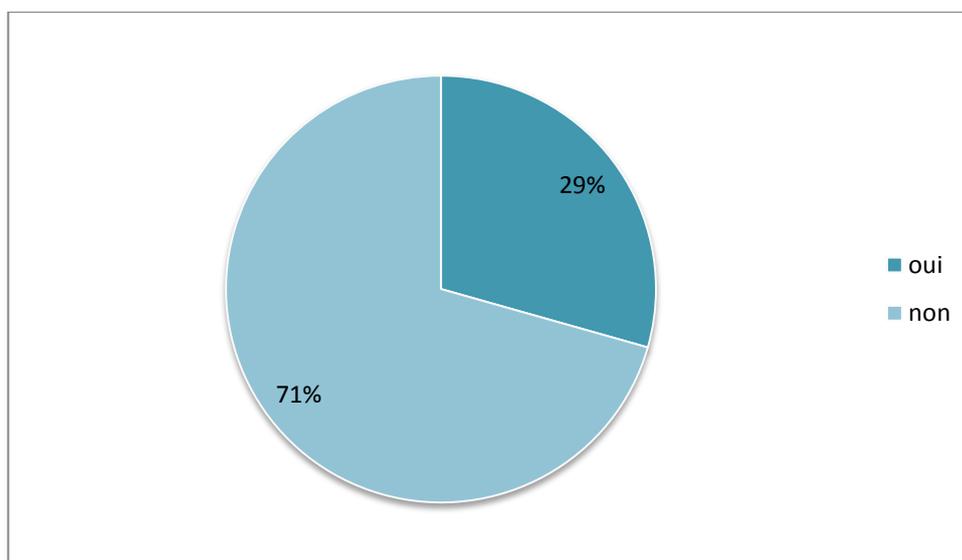
Source : établi par l'étudiante à partir des données de l'enquête

Suite aux réponses des questionnés, le risque le plus significatif est celui qui est lié au contrôle interne avec un taux de 80%, le risque de non détection vient en deuxième position des risques les plus significatif avec un taux de 53% et en dernier le risque inhérent à l'entreprise soit avec un taux de 40%. Cette réponse est cohérente par rapport aux résultats des réponses précédentes.

Chapitre III: l'approche par les risques, un jugement pertinent pour la limitation du risque d'audit

Question 18 : l'approche par les risques est-elle adaptée aux nouvelles exigences d'audit Algériennes ?

Graph 22 : l'adoption de l'approche par les risques aux nouvelles exigences d'audit Algériennes.



Source : établi par l'étudiante à partir des données de l'enquête

Tableau 24 : l'adaptation de l'approche par les risques aux nouvelles exigences algériennes d'audit

	Fréquence	%
Oui	5	29%
Non	12	71%
Total	17	100%

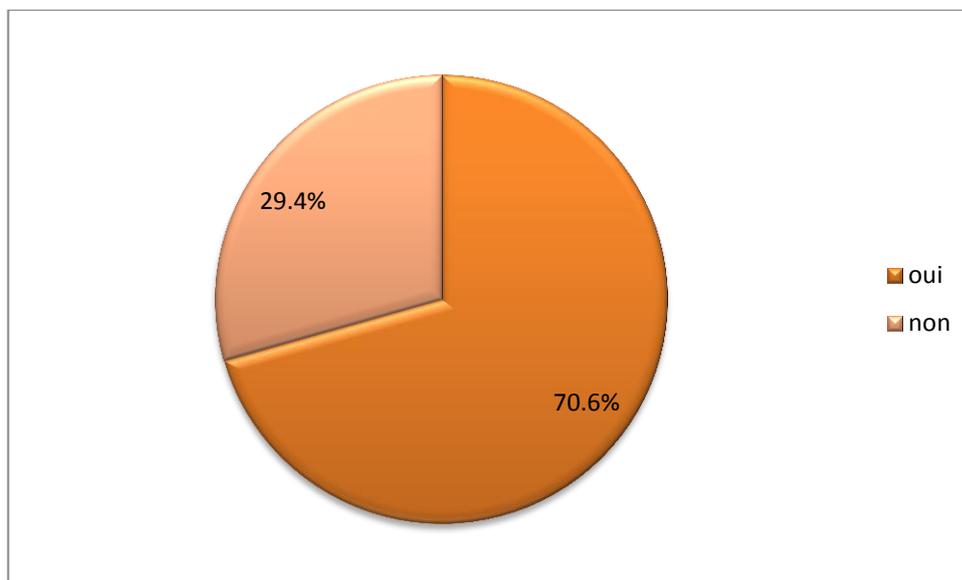
Source : établi par l'étudiante à partir des données de l'enquête

D'après les résultats obtenus, 71% des commissaires aux comptes ayant adopté l'approche par les risques pensent que cette approche n'est pas adaptée aux exigences d'audit algériennes. Jusqu'au mois de décembre 2015 il n'existait pas de normes d'audit national. Le commissaire aux comptes se réfère toujours au cours de ses travaux aux normes d'audit international.

Chapitre III: l'approche par les risques, un jugement pertinent pour la limitation du risque d'audit

Question 18 : l'approche par les risques a-t-elle une incidence sur la démarche du commissaire aux comptes ?

Graph 23 : l'incidence de l'approche par les risques sur la démarche du commissaire aux comptes



Source : établi par l'étudiante à partir des données de l'enquête

Tableau 25: incidence de l'approche par les risques sur la démarche du commissaire aux comptes.

	Fréquence	%
Oui	12	70.6%
Non	5	29.4%
Total	17	100%

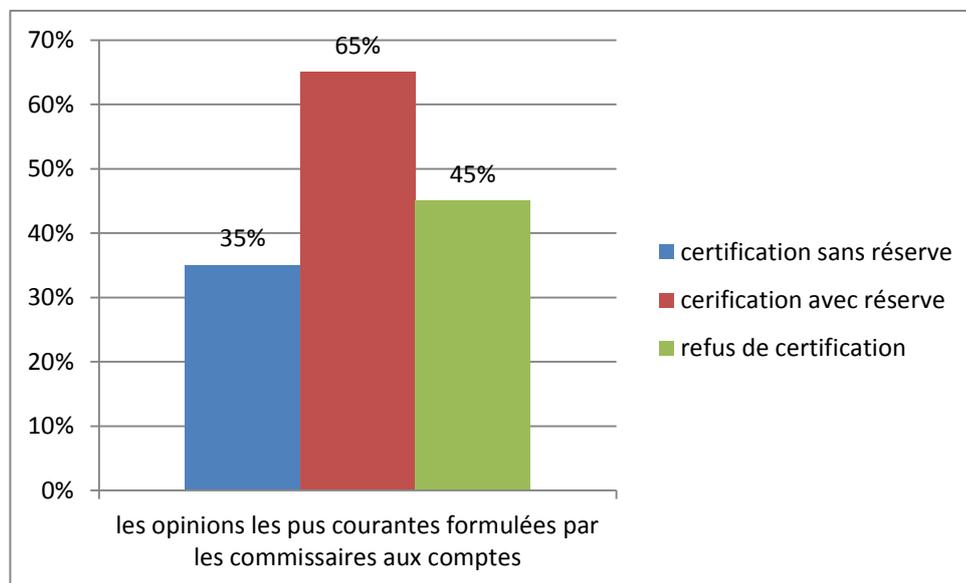
Source : établie par l'étudiante à partir des données de l'enquête

Les résultats de cette répartition montrent que 70.6% des répondants jugent avoir trouvé une incidence de l'application de cette approche sur l'orientation de leurs travaux d'audit. Autrement dit cela pourrait indirectement avoir un impact sur l'expression de l'opinion des états financiers.

Chapitre III: l'approche par les risques, un jugement pertinent pour la limitation du risque d'audit

Question 19 : parmi les entreprises que vous avez audités quelles sont les opinions les plus courantes que vous avez formulé ?

Graph 24 : les opinions les plus courantes formulées par les commissaires aux comptes



Source : établi par l'étudiante à partir des données de l'enquête

Tableau 26 : les opinions les plus courantes formulées par les commissaires aux comptes

	fréquence	%
Certification sans réserve	14/40	35%
Certification avec réserve	26/40	65%
Refus de certification	18/40	45%

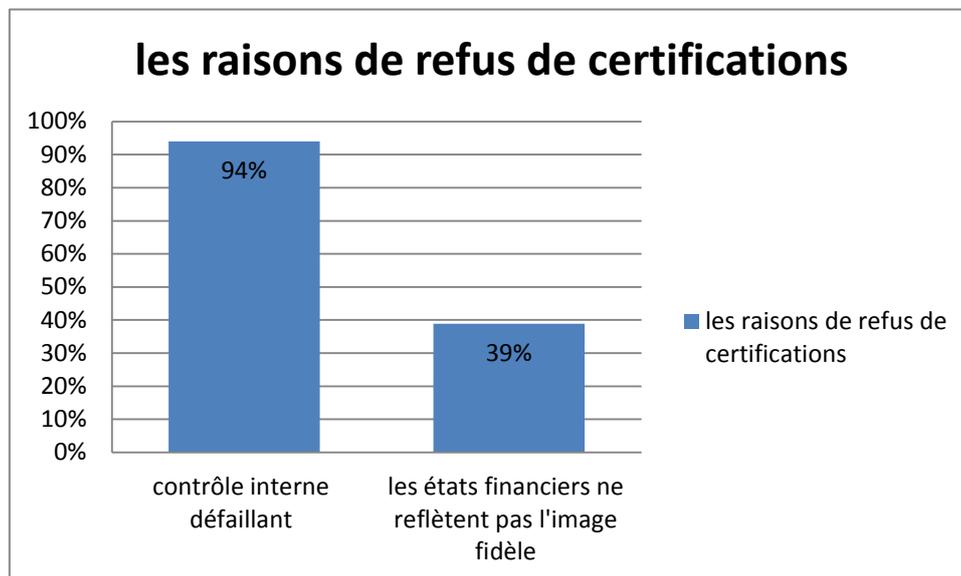
Source : établi par l'étudiante à partir des données de l'enquête

Cette question est adressée à l'ensemble des commissaires aux comptes, nous constatons que 65% des commissaires aux comptes ont exprimés une opinion avec réserve, 45% ont refusés de certifier et 35% ont certifiés sans réserve, ces résultats confirment l'incidence des risques que peuvent avoir les états financiers.

Chapitre III: l'approche par les risques, un jugement pertinent pour la limitation du risque d'audit

En cas de rejet de certification, quelles sont les raisons de refus de certification ?

Graph 25 : les raisons de refus de certification



Source : établi par l'étudiante à partir des données de l'enquête

Tableau 27 : les raisons de refus de certification.

	fréquence	%
Contrôle interne défaillant	17/18	94.4%
Les états financiers ne reflètent pas l'image fidèle	7/18	38.9%

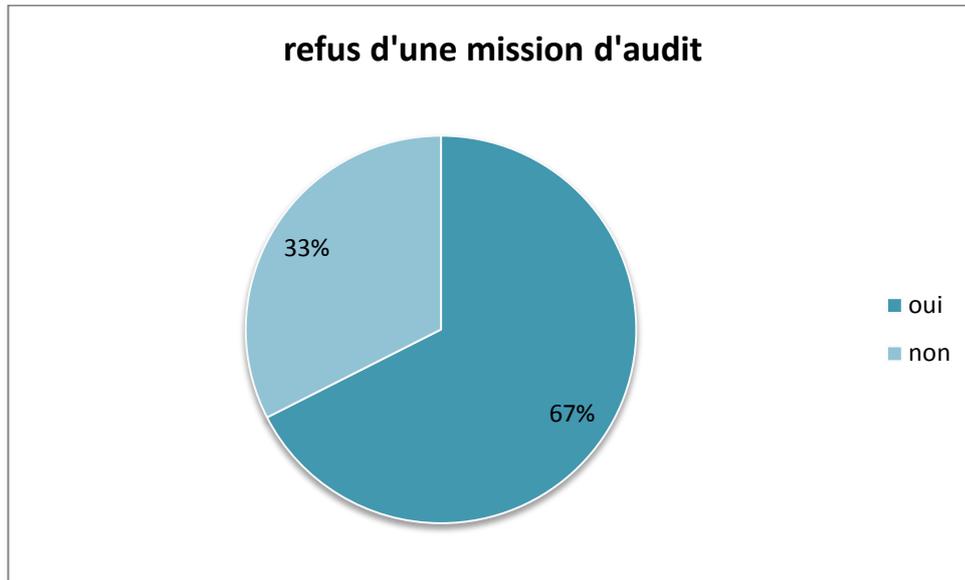
Source : établi par l'étudiante à partir des données de l'enquête

Nous constatons que 94.4% des commissaires aux comptes se voient refuser de certifier les comptes pour cause de défaillance du contrôle interne, ceci confirme les réponses précédentes

Chapitre III: l'approche par les risques, un jugement pertinent pour la limitation du risque d'audit

Question 21 : avez-vous déjà refusé une mission d'audit ?

Graph 26 : refus d'une mission d'audit



Source : établi par l'étudiante à partir des données de l'enquête

Tableau 28 : refus d'une mission d'audit

	Fréquence	%
Oui	27	67.5%
Non	13	32.5%
Total	40	100%

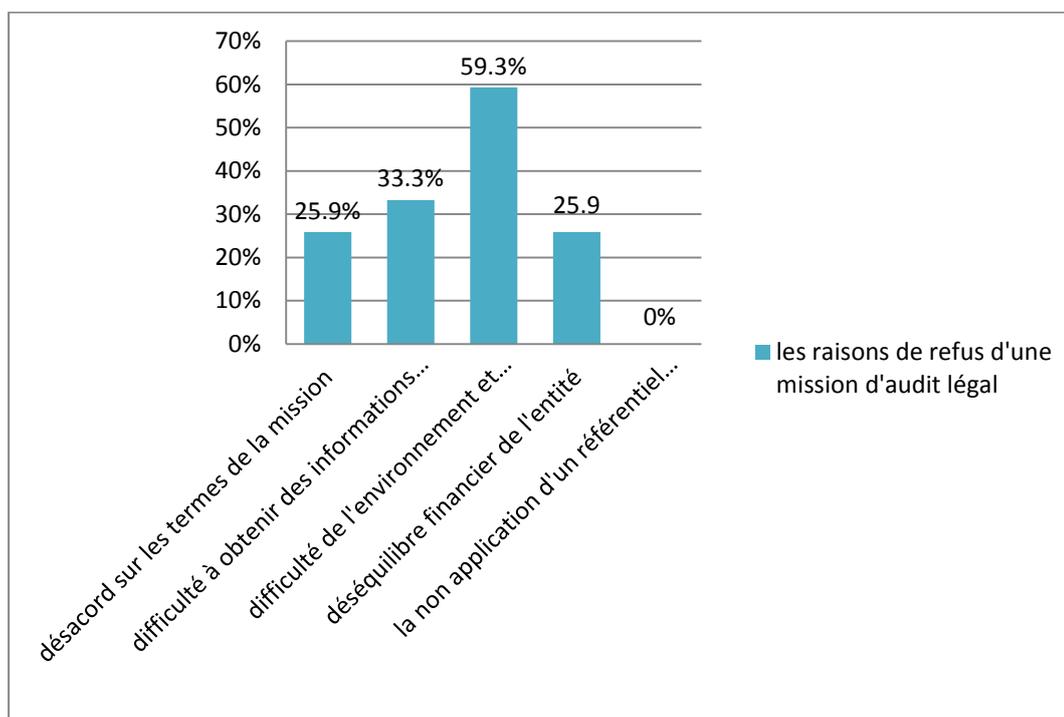
Source : établi par l'étudiante à partir des données de l'enquête

32.5% des commissaires aux comptes n'ont jamais refusé une mission d'audit légal, et 67.5% d'entre eux ont déjà refusé une mission pour les raisons suivantes ;

Chapitre III: l'approche par les risques, un jugement pertinent pour la limitation du risque d'audit

si la réponse est oui qu'elles sont les raisons ?

Graph 27 : les raisons de refus d'une mission d'audit légal



Source : établi par l'étudiante à partir des données de l'enquête

Tableau 27 : les raisons de refus d'une mission d'audit légal

Désaccord sur les termes de la mission	7	25.9%
Difficulté à obtenir des informations sur l'entreprise	9	33.3%
Difficulté de l'environnement et l'évaluation des risques	16	59.3%
Déséquilibre financier de l'entité	7	25.9%
La non application du référentiel comptable algérien	0	0%

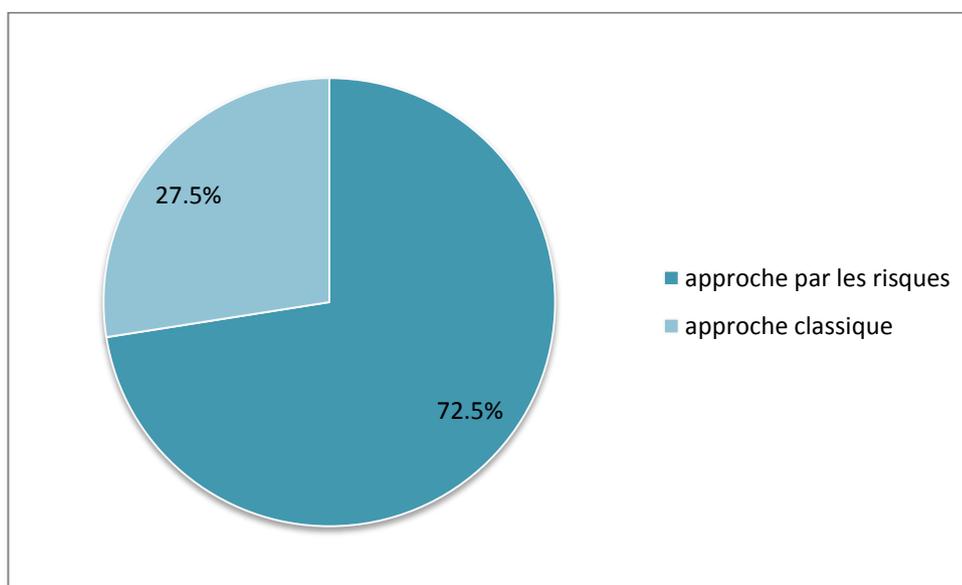
Source : établi par l'étudiante à partir des données de l'enquête.

Chapitre III: l'approche par les risques, un jugement pertinent pour la limitation du risque d'audit

Nous affirmons que 59.3% des commissaires aux comptes se voient refuser une mission d'audit pour des raisons de difficulté de l'environnement et d'évaluation des risques. En effet suite à notre enquête nous avons constaté l'absence de sécurité d'organisation, et inefficience du dispositif de contrôle interne. De ce fait, les entreprises algériennes sont exposées à une multiplicité de risques, dont parfois le commissaire aux ne peut y faire face et se voit refuser d'auditer une entreprises.

Question 22 : quelle est l'approche permettant de réduire le risque d'audit ?

Graph 28 : l'approche permettant de réduire le risque d'audit



Source : établi par l'étudiante à partir des données de l'enquête

Tableau 30 : l'approche permettant de réduire le risque d'audit

	fréquence	%
Approche par les risques	29	72.5%
Approche classique	11	27.5
Total	40	100%

Source : établi par l'étudiante à partir des données de l'enquête

Nous constatons d'après les résultats d'analyse des réponses que l'approche par les risques est la mieux adaptée pour réduire les risques. Elle permet de faire une étude plus approfondie sur

Chapitre III: l'approche par les risques, un jugement pertinent pour la limitation du risque d'audit

les risques d'audit afin de garantir une meilleure transparence de l'opinion sur les comptes. 78.5% des commissaires aux comptes l'affirment parmi eux les commissaires aux comptes qui ont adopté l'approche classique

Suite à ce dernier volet du questionnaire, nous arrivons à conclure que l'approche par les risques demeure une approche obscure et inexplorée aux yeux des commissaires aux comptes.

Par ailleurs, d'après notre enquête l'application de cette approche n'est pas applicable dans tous les types d'entreprise, mais seulement dans les grandes entreprises dont elles exigent des moyens matériels et des compétences avérées par le commissaire aux comptes, ainsi qu'une culture de risque assez vaste.

Par conséquent, nous avons pu observer que la majorité des commissaires aux comptes accorde plus d'importance à l'examen des comptes, alors que l'approche par les risques exige une prise de connaissance approfondie de l'entreprise et de son contrôle interne préalable au orientation des travaux et l'identification des risques.

Cependant, restent toujours les réserves émises par le commissaire aux comptes portant sur la mise en place d'un contrôle interne permettant d'améliorer et de renforcer les systèmes comptables existant destiné à maîtriser les risques.

Conclusion chapitre III :

Pour conclure ce chapitre, il faut dire que les résultats de notre enquête étaient plus au moins attendues, et affirment nos trois hypothèses. En effet Les risques ont un impact principal sur la démarche du commissaire aux comptes, par ailleurs suite à la difficulté de l'environnement de l'entreprise le commissaire aux comptes nécessite des compétences avérés afin de limiter le risque d'audit, toutefois la démarche qu'adoptera le commissaire aux comptes dépendra de l'ampleur des risques rencontrés par ce dernier.

Autrement dit le commissaire aux comptes doit parfaitement assimiler les principales caractéristiques de l'entreprise, son organisation, ses spécificités de fonctionnement afin de détecter les zones de risques éventuelles, liées à l'entreprise, ensuite une fois ces risques identifiés il va devoir s'interroger sur la l'efficacité et la capacité du contrôle interne à

Chapitre III: l'approche par les risques, un jugement pertinent pour la limitation du risque d'audit

maîtriser les risques, car le risque lié au non contrôle est dû à la faiblesse des systèmes de contrôle existant dans l'entreprise.

Par ailleurs, le commissaire aux comptes ne peut contrôler ces risques mais doit prendre toutes les dispositions nécessaires pour lui permettant de réduire le risque d'audit.

De ce fait une bonne prise de connaissance générale et une bonne évaluation du contrôle interne permettent de localiser assez clairement le risque d'erreur matériel, pour ce faire le commissaire aux comptes est appelé à appliquer l'approche par les risques.

..

Conclusion générale

Conclusion générale

L'objectif de notre travail était de définir comment le commissaire aux comptes détermine l'étendu de ces travaux nécessaires afin de réduire le risque d'audit à un niveau suffisamment acceptable.

Tout au long de notre mémoire nous avons vu que la connaissance approfondie de l'entreprise nous permet de mieux identifier les zones où le risque est plus significatif, ce qui nous permet par la suite d'alléger les contrôles sur les comptes.

Cependant cette évaluation du risque, repose sur une méthode qui permet d'aboutir à un niveau de preuve suffisant pour exprimer une opinion sur les états financiers avec un niveau d'assurance raisonnable et un niveau de risque suffisamment acceptable.

Au cœur de notre étude nous avons abouti à la conclusion, que la désorganisation des entreprises Algériennes a eu un effet majeur sur l'ampleur des risques exposés à l'environnement de l'entreprise ainsi qu'à la démarche du commissaire aux comptes, depuis la notion du risque d'audit n'a de cesse constitué une préoccupation primordiale des commissaires aux comptes.

A cet égard l'audit des entreprises évoluant dans une économie turbulente caractérisée par l'asymétrie d'information crédibles et pertinentes, nécessite une méthodologie innovante dans la démarche du commissaire aux comptes en adoptant l'approche par les risques, qui consacre plus d'importance à la notion de risque.

Par ailleurs, la notion du risque d'audit revêt une importance capitale, aussi bien pour le commissaire aux comptes que pour l'entité auditée et les utilisateurs des états financiers. En certifiant des informations entachées d'erreurs significatives le commissaire aux comptes s'expose à des poursuites judiciaires lourdes potentielles, et par la même occasion, peut porter préjudice à l'entreprise et aux utilisateurs des dits états financiers dans la prise de décision.

En effet notre intérêt s'est porté à travers ce travail sur une question qui demeure d'actualité, il s'agit du risque d'audit et la contribution de l'approche par les risques à réduire l'impact de ce risque sur la démarche du commissaire aux comptes.

Malheureusement à travers notre enquête, nous nous sommes aperçus que, suite à l'insuffisance des normes et la désorganisation des entreprises ainsi le manque de formation

Conclusion générale

des auditeurs légaux, cette approche ne peut être maîtrisée par l'ensemble des commissaires aux comptes.

Néanmoins, l'application de cette approche requiert des efforts de la part de l'organisation de l'entreprise, afin d'améliorer l'identification et l'évaluation des risques, par ailleurs l'organisation restera la clé de succès de toute approche d'audit

Les contraintes liées à l'étude :

Durant notre étude, nous nous sommes affronté à quelque contrainte qui nous ont rendus la tâche un peu plus complexe, parmi ceux ; la difficulté d'administré les réponses du questionnaire, les commissaires aux comptes étaient surchargés, à cause de la période des bilans, ainsi nous nous sommes frottés à des bureaux de commissariat aux comptes dont certains commissaires n'ont pas toujours été courtois, d'où la difficulté à recueillir des réponses.

Limite de l'étude :

Il convient d'ajouter que notre étude n'a porté que sur un faible échantillon de commissaire aux comptes, il ne faudrait donc pas généraliser les comportements évoqués sur l'ensemble de la profession.

De plus notre étude a été réalisée que sur le territoire d'Alger, de ce fait les résultats de l'enquête ne peuvent être généralisés pour tout le territoire national.

Suggestions :

A l'issue de notre étude nous avons pu ouvrir quelques perspectives de recherches eues à l'égard des résultats obtenus, premièrement il serait plus pertinent de créer une formation des auditeurs au sein des universités afin de mieux les encadrés, deuxièmement il est nécessaire pour les entreprises auditées de prendre en considération les réserves émises par le commissaire aux comptes portant sur le contrôle interne afin de contribuer à l'organisation des entreprises, et au final il serait plus convenable d'instaurer aussi des cellules d'audit interne dans les entreprises privées, vu l'importance de la fonction audit dans l'entreprise est pour l'identification des risques.

Bibliographie

Bibliographie :

1. Ouvrage :

- ✓ ALAIN (Mikol) : *audit et commissariat aux comptes*, édition n°12 E- ETHEQUE, Paris, 2014
- ✓ BERTINÉ, GODOWSKI©, KHELASSSI® : *manuel comptabilité et audit*, édition BERTI, 2013
- ✓ BOCCON-GIBOD,(Sylvain) : *la boîte à outils de l'auditeur financier*, édition DUNOD, Paris 2013,
- ✓ ETIENNE (Nkoa) : *audit et commissariat aux comptes en contexte OHAD*, édition EDILIVRE, 2015,
- ✓ HADJ SADOK(Tahar) : *le commissaire aux comptes*, édition DAHLAB, 2007,
- ✓ HAMZAOUI(Mohammed) : *gestion des risques d'entreprise et contrôle interne*, édition PEARSON EDUCATION, France 2008,
- ✓ IGALENS(J), PERETTI(J) : *audit social, meilleure pratique, méthodes, outils*, édition N°2 EYROLLES, Paris 2016,
- ✓ JOLLY (Dominique) : *stratégie d'entreprise ; concept, modèles, outils*, édition MAXIMA, 2012,
- ✓ Knechel (W. R). , *Auditing: Risk and Assurance*, Second Edition. South-Western Publishing Company 2001,
- ✓ LEJEUNE (Gérard), EMMERICHE (Jean pierre) : *règlementation professionnel et déontologie de l'expert-comptable et du commissaire aux comptes* , édition n°3 Gualino, Paris 2015/2016
- ✓ LEJEUNE (Gérard), EMMERICHE (Jean pierre) : *audit et commissariat aux comptes*, édition GUALINO, Paris 2007
- ✓ PRAT© et HAURET(D) : *Contrôle externe, modalités et enjeux*, édition LEVOISIER, Paris 2003
- ✓ VALIN(Gérard) : *controlor et auditor*, édition DUNOD, Paris 2006
- ✓ VANDEVILLE (Pierre) : *qualité-sécurité-environnement*, édition AFNOR, Paris 2001

2. Revues :

- ✓ EARNLEY(S), BEATTIE(V) et BRANDT(R) , « *Auditor independence and audit risk: a reconceptualisation* » Revue de Journal of International Accounting Research, N° 1, 2005, vol 4, pp. 39-71
- ✓ Revue fiduciaire comptable, n°332, octobre 2006, dossier du mois : « évaluer votre contrôle interne »

3. Document manuel :

- ✓ GARAUD (E.), Juris classeur commercial, Commissaires aux comptes, 2002, n°1, p 3

4. Travaux universitaire :

- ✓ HERRBACH(Olivier): *Le comportement au travail des collaborateurs de cabinets d'audit financier : une approche par le contrat psychologique* », thèse doctorat, université de Toulouse, 2000, p 25.
- ✓ HAKAM(Youcef) : *réflexion sur la stratégie d'audit financiers à la lumière des nouvelles méthodologies* », mémoire d'expertise comptable, Maroc 2006, page 86
- ✓ Extrait adapté à partir du Mémoire d'Expertise Comptable de M. Mohammed Khalid Ben Otmane, « Le commissariat aux comptes dans l'entreprise marocaine » novembre 1996

5. Textes règlementaire :

- ✓ Décret législatif n° 93-08 du 25 avril 1993
- ✓ la loi n°10-01 du 29 juin 2010 relative à la profession d'expert-comptable, de commissaire aux comptes et comptable agréé
- ✓ la loi n°91-08 du 7 avril 1991 relative à la profession d'expert-comptable, de commissaire aux comptes et comptable agréé
- ✓ la loi n°10-01 du 29 juin 2010 relative à la profession d'expert-comptable, de commissaire aux comptes et comptable agréé
- ✓ la loi n°91-08 du 27 avril 1991 relative à la profession d'expert-comptable, de commissaire aux comptes et comptable agréé
- ✓ Décret exécutif n° 93-136 du 15/04/1996 portant code de déontologie de la profession d'expert-comptable, de commissaire aux comptes, et de comptable agréé.
- ✓ La loi 80-01 article 40 du 12 janvier 1988 portant loi d'orientation sur les entreprises publiques économiques

- ✓ IFAC Norme ISA 200, juin 2012, relative aux « objectifs généraux de l'auditeur indépendant en matière et conduite d'un audit ».
- ✓ IFAC Norme ISA 240, juin 2012 « les obligations de l'auditeur en matière de fraude lors d'un audit d'états financiers »
- ✓ IFAC Norme ISA 300, juin 2012, « Planification d'un audit d'états financiers »
- ✓ IFAC Norme ISA 315, juin 2012, « connaissance de l'environnement et de son entité et l'évaluation du risque d'anomalie significatives ».
- ✓ IFAC Norme ISA 320, juin 2012 « Caractère significatif lors de la planification et de la réalisation d'un audit »
- ✓ IFAC Norme ISA 330, juin 2012 « contrôle de substance »
- ✓ IFAC Norme ISA 500, juin 2012, « caractères probants des éléments collectés»
- ✓ C.N.C.C : Notes d'information n° 18 : « Les sondages en audit »

6. Sites web :

- ✓ http://www.memoireonline.com/10/06/248/m_audit-ressources-humaines3.html, 18/02/2016, 13h
- ✓ http://www.actuenvironnement.com/ae/dictionnaire_environnement/definition/norme_iso_14001.php4, consulté le 22/02/2016
- ✓ http://www.memoireonline.com/01/10/3091/m_Cartographie-des-risques-lies-au-cycle-ventesclients4.html , consulté le 19/03/2016,
- ✓ <http://www.memoireonline.com/12/13/8247/L-approche-par-les-risques-et-sa-contribution-dans-l-amelioration-du-jugement-de-l-auditeur.html> , 20/03/2016,
- ✓ <http://www.mazars.fr/Accueil/News/Publications/Avis-d-experts/L-approche-par-les-risques> , 22/03/2016,

Annexes

Annexe 1 :

Questionnaire :

Dans le cadre de la réalisation d'un travail de recherche intitulé « IMPACT DES RISQUES D'AUDIT SUR LA DEMARCHE DU COMMISSAIRE AUX COMPTES » en vue de l'obtention d'un Master en Comptabilité et finances nous vous saurions gré de bien vouloir nous répondre sur les questions ci-après :

1- L'organisation et gestion des entreprises algériennes auditées :

1. Les entreprises, que vous avez audité disposent-elles d'un organigramme formalisé ?

Oui Non

2. Les taches et les missions sont-elles bien définies et formalisées ?

Oui Non

3. Existe-t-il dans les entreprises auditées des procédures formalisées ?

Oui Non

Si la réponse est oui sont elles

Bien appliquées mal appliquées

4. Les entreprises algériennes auditées disposent-elles de systèmes de contrôle interne ?

Oui Non

Si la réponse est oui quel est le niveau attribué au contrôle interne

Faible moyen fort

5. y a-t-il au sein des entreprises auditées une structure d'audit interne ?

Oui Non

6. Le travail des auditeurs internes vous aident-il dans l'expression de votre opinion ?

Oui Non

2- L'organisation de la comptabilité des entreprises Algériennes auditées :

7. Les procédures comptables des entreprises auditées sont-elles bien respectées ?

Oui Non

8. Les entreprises algériennes appliquent elle les normes prescrites par le SCF dans leur globalité?

Oui Non

9. Les états financiers des entreprises auditées reflètent-ils fidèlement leurs situations financières ?

Oui Non

10. Parmi les entreprises que vous avez audité, quels sont les obstacles auxquels vous avez fait face ?

- Absence de procédures comptables
- Manque d'information et de communication
- Manque d'implication de la direction
- Absence de dispositif du contrôle interne
- Centralisation des tâches
- Incompétence du personnel

3- Les risques liés à la mission d'audit au sein des entreprises algériennes auditées :

11. Parmi les étapes de la mission d'audit légal quelles les démarches sur lesquelles vous vous focalisez le plus ?

- Prise de connaissance de l'environnement de l'entreprise
- Evaluation du contrôle interne
- Examen directe des comptes

12. Quelle est l'approche que vous adoptez dans l'exécution de votre mission ?

Approches par les risques

Approche classique

Si vous appliquez l'approche classique quelles sont les raisons qui vous ont poussé à appliquer cette approche ?

- inadaptation de l'approche par les risques aux entreprises algériennes
- maîtrise de l'approche classique
- l'approche classique est la plus appliquée en Algérie

13. Si vous appliquez l'approche par les risques, trouvez-vous des difficultés internes lors de son application?

Oui Non

14. Dans quels types d'entreprise est-elle appliquée cette approche?

- Petites et moyennes entreprises
- Grandes entreprises

15. Quels types de contrôle pour prévenir les risques?

- Contrôle sur pièce et sur place
- L'observation
- Demande d'information
- Sondage

16. Quelles procédures appliquez-vous pour évaluer les risques ?

- Procédures analytiques
- Questionnaire
- Calculs
- Autres

17. Utilisez-vous un logiciel pour l'identification et l'évaluation des risques ?

Oui Non

18. Etablissez-vous une cartographie des risques en tenant compte du caractère significatif ?

Oui Non

Si oui les quels sont les plus significatifs dans les cas audités?

- Risques inhérent
- Risques lié au contrôle interne
- Risques de non détection

19. L'approche par les risques est-elle adaptée aux nouvelles exigences algériennes d'audit ?

Oui Non

20. L'approche par les risques a-t-elle une incidence sur la démarche de l'auditeur?

Oui Non

21. Parmi les entreprises que vous avez audité qu'elles sont les opinions les plus courante que vous avez formulée ?

- certification sans réserve
- certification avec réserve
- rejet de certification

22. en cas de rejet de certification, quelles sont les raisons :

- Les états financiers ne reflètent pas l'image fidèle
- Les états financiers n'ont pas été préparés dans tous leur aspect significatif conformément au référentiel comptable

23. Avez-vous déjà refusé une mission d'audit légal?

Oui Non

Si oui : quelles sont les raisons ?

- Désaccord sur les termes de la mission
- Difficulté à obtenir des informations sur l'entreprise
- Difficulté de l'environnement et l'évaluation des risques
- Déséquilibre financier de l'entité
- Le non application du référentiel comptable national

24. quelle est l'approche permettant de formuler la meilleure opinion sur la situation financière de l'entreprise ?

- Approche par les risques
- Approche classique

Table des matières

Résumé	
Liste des abréviations	
Liste des figures	
Liste des graphes	
Sommaire	
Introduction générale.....	ABCD
Chapitre I : l'audit légal, responsabilité et missions	1
Introduction :	1
Section 1 : Introduction à l'audit.....	2
1. Définition et objectifs de l'audit :	2
1-1- Historique de l'audit :	2
1-2- Définition de l'audit :	2
1-3- Objectifs de l'audit :	2
2. Les formes d'audit :	3
2-1- En fonction de l'objectif de la mission :	3
b. L'audit de gestion :	3
c. L'audit opérationnel :	4
2-2- En fonction du domaine d'investigation de la mission :	4
2-3- En fonction de l'entité auditée :	6
2-4- En fonction de l'intervenant :	6
3. L'appréhension de l'entreprise par le commissaire aux comptes :	7
3-1- L'entreprise un ensemble de systèmes :	7
3-2- L'entreprise un ensemble des comptes :	8
Section2 : Règlementation professionnelle et déontologique du commissaire aux comptes.	8
1. Droit et obligations des commissaires aux comptes :	8
1-1- Les obligations du commissaire aux comptes :	8
1-2- Droits conférés au commissaire aux comptes :	12
2. Responsabilité et l'éthique du commissaire aux comptes :	13
2-1- Responsabilité civile du commissaire aux comptes :	13
2-2- Responsabilité pénale du commissaire aux comptes :	14
2-3- Responsabilité disciplinaire du commissaire aux comptes :	15
3. Normes fondamentales du commissaire aux comptes :	16
3-1- L'intégrité:	16
3-2- L'objectivité :	16
3-3- L'indépendance :	17
3-4- La compétence :	17

3-5-	Non immixtion dans la gestion:.....	17
3-6-	La confidentialité et le secret professionnel :	17
3-7-	Conflit d'intérêt :	18
4.	Les outils et techniques propres au commissariat aux comptes :	18
4-1-	Les outils de vérifications et d'observation :	18
4-2-	Les techniques propres au commissariat aux comptes :	20
Section 3 : déroulement de la mission d'audit légal.....		25
1.	L'acceptation de la mission :	25
1-1-	Conditions d'acceptation de la mission :	25
2.	L'orientation et la planification de la mission :	28
2-1-	Plan de mission :	28
2-2-	La prise de connaissance de l'entreprise et de son environnement :	29
2-3-	Identification des systèmes significatifs :	30
3.	L'appréciation du contrôle interne :	31
3-1-	Description des procédures :	31
3-2-	Les tests de conformité :	31
3-3-	Les tests de permanence :	31
3-4-	Conclusion sur l'évaluation du contrôle interne :	31
4.	Examen directe des comptes :	32
4-1-	Les documents mis à la disposition du commissaire aux comptes et faisant l'objet de vérification :	32
5.	Les travaux de fin de mission et l'élaboration des rapports :	33
5-1-	L'examen d'ensemble des comptes de l'entreprise :	33
5-2-	Les évènements postérieurs à la clôture :	34
5-3-	Les rapports :	34
Conclusion du chapitre I :		35
Chapitre II : L'audit légal par l'approche par les risques.....		36
Introduction :		Erreur ! Signet non défini.
Section 1 : La typologie des risques d'audit.....		37
1.	La notion de risque d'audit :	37
2.	Les différentes catégories de risques :	37
2-1-	Le secteur d'activité de l'entreprise et l'environnement de l'entreprise:	38
2-2-	Types d'opérations des entreprises :	38
3.	Les composantes du risque d'audit :	38
3-1-	Les Risques internes :	38
3-2-	Risques externes :	41
4.	La relation entre les composantes du risque d'audit :	44

Section 2 : la démarche d'audit légal par l'approche par les risques	47
1. L'approche par les risques :	47
1-1- Définition de l'approche par les risques :	47
1-2- Les assertions d'audit :	48
1-3- La collecte des éléments probants :	50
2. L'incidence de l'approche par les risques sur la démarche du commissaire aux comptes : ..	50
2-1- L'identification des risques d'audit :	50
3. Cartographie des risques d'audit :	55
4. L'impact des risques d'audit sur la mission d'audit légal :	56
4-1- L'impact du risque inhérent sur la mission d'audit légal :	57
4-2- L'impact du risque de contrôle sur la mission d'audit légal :	57
4-3- L'impact du risque de non détection sur la mission d'audit légal :	58
Section 3 : l'irruption de nouvelle approche dans l'évaluation du risque d'audit :	59
1. Limite de l'approche classique :	59
1-1- Insuffisance de la prise de connaissance de l'entreprise et de son environnement :	59
1-2- L'insuffisance de l'examen du dispositif du contrôle interne :	60
2. L'importance de l'approche par les risques :	61
2-1- L'importance de l'audit interne dans l'approche par les risques :	62
2-2- L'importance de l'implication de la dimension humaine dans l'approche par les risques:	63
3. les fondements de l'approche d'audit par les risques :	64
3-1- Le risque d'affaire ou le business risque :	64
3-2- la contribution du risque d'affaire dans l'amélioration du jugement professionnel du	
commissaire aux comptes :	67
Conclusion chapitre II :	68
Chapitre III: l'approche par les risque, un jugement pertinent pour la limitation du risque d'audit	69
Introduction :	Erreur ! Signet non défini.
Section 1 : présentation de l'étude consacrée aux commissaires aux comptes	69
1. Méthodologie de l'enquête :	69
1-1- Méthode utilisé :	69
1-2- L'outil de collecte de données :	70
1-3- La méthode d'échantillonnage adopté :	70
1-4- L'objectif de notre enquête :	70
1-5- La population ciblée :	70
1-6- La taille de l'échantillon :	71
1-7- Présentation du questionnaire :	71
Section 2 : Dépouillement des résultats du questionnaire	72
1. L'organisation et la gestion des entreprises algériennes auditées :	72

2. L'organisation de la comptabilité des entreprises algériennes auditées	80
3. Les risques liés à la mission d'audit légal :	85
Conclusion chapitre III :	102
Conclusion générale :	105
Bibliographie	
Annexes	