

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

ECOLE SUPERIEURE DE COMMERCE

**Mémoire de fin d'études en vue de l'obtention du diplôme de Master en sciences
Financières et Comptabilité**

Spécialité : FINANCE ET COMPTABILITE

THEME :

**Les pratiques de l'audit légal au sein des entreprises
Algériennes :
Etude empirique**

Elaboré par :

Hamdi Nesrine Nabila

Encadreur :

Dr Azouaou Lamia

Lieu du stage: Ernst & Young Advisory Algérie

Période du stage : du 03/02/2019 au 30/04/2019

2018/2019

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

ECOLE SUPERIEURE DE COMMERCE

**Mémoire de fin d'études en vue de l'obtention du diplôme de Master en sciences
Financières et Comptabilité**

Spécialité : FINANCE ET COMPTABILITE

THEME :

**Les pratiques de l'audit légal au sein des
entreprises Algériennes :
Etude empirique**

Elaboré par :

Hamdi Nesrine Nabila

Encadreur :

Dr Azouaou Lamia

Lieu du stage: Ernst & Young Advisory Algérie

Période du stage : du 03/02/2019 au 30/04/2019

2018/2019

Remerciements

Je tiens tout d'abord à remercier mon encadreur Dr Azouaou Lamia, pour ses précieux conseils, ses orientations, sa patience ainsi que le soutien qu'elle m'a apporté lorsque je pensais ne pas y arriver.

J'adresse mes remerciements à l'ensemble des employés d'Ernst & Young Advisory Algérie, qui ont pris de leur temps non seulement pour me former mais également par leur contribution à ce dit mémoire.

Un grand merci aux professeurs de l'École supérieure du Commerce, pour tous les efforts fournis afin de nous transmettre, à moi et à l'ensemble des étudiants, les connaissances nécessaires ainsi que pour leur accompagnement constant tout au long de notre cursus.

Je tiens tout particulièrement à remercier ma famille ainsi que mes amis qui m'ont écouté et n'ont cessé de m'encourager.

Enfin je remercie toute personne ayant contribué de près ou de loin à l'élaboration de ce mémoire.

Sommaire

Remerciements	4
Sommaire	5
Liste des abréviations.....	7
Liste des figures	8
Liste des tableaux	9
Résumé :	10
Introduction	11
Chapitre 1 : Généralités sur l’audit.....	1
1. Les différents types d’audit :.....	2
2. Normes et cadre légal de l’audit :.....	9
3. Approche par les risques :.....	16
Chapitre 2 : Méthodologie de la démarche d’audit	22
1. Acceptation d’une mission de commissariat aux comptes :	24
2. Evaluation des risques et planification :	27
3. Réponse à l’évaluation des risques d’anomalies significatives :	32
4. Travaux de fin de mission	49
5. Rapports et communications :	56
Chapitre 3 : Étude de cas : Audit des cycles trésorerie et achat	59
1. Présentation du cabinet d’audit Ernst & Young Advisory Algérie et de l’entreprise X :.....	60
2. Revue du contrôle interne :	63
3. Audit final :.....	72
Conclusion Générale	91

Liste des abréviations

BAUX	Balance auxiliaire
BG	Balance Générale
CNCC	Chambre Nationale des commissaires aux comptes (Algérienne)
CNCC	Compagnie Nationale des Commissaires aux comptes (Française)
DRM	Délai de règlement moyen
ERB	État de rapprochement bancaire
FNP	Facture non parvenue
GL	Grand livre
IAASB	International Auditing and Assurance Standards Board
IFAC	International Federation of Accountants
IFRS	International Financial Reporting Standards
ISA	International Standard on Auditing
LSF	Loi de Sécurité Financière
NEP	Norme d'Exercice Professionnel
RPNE	Recherche de passif non enregistré
SARL	Société A Responsabilité Limitée
SEC	Securities and Exchange Commission
SOX	Loi Sarbanes-Oxley
USGAAP	United States Generally Accepted Accounting Principles
WCGW	What can go wrong

Liste des figures

Figure 1: Schéma général des interventions du commissaire aux comptes	7
Figure 2: Avantages et inconvénients de l'utilisation des NEP pour l'auditeur Algérien.....	12
Figure 3: types de contrôles et leurs objectifs	33
Figure 4: Démarche d'évaluation du contrôle interne	35
Figure 5: Axe chronologique des événements postérieurs à la clôture	49
Figure 6: Les métiers d'EY	61
Figure 7: Comptes bancaires de l'entreprise X.....	64
Figure 8: Analyse des ERB	74
Figure 9: Audit de la caisse	75
Figure 10: Extrait du GL compte régie et accreditifs	76
Figure 11: GL du compte 54100 reconstitué après correction	77
Figure 12: Bouclage BG/Baux fournisseurs.....	79
Figure 13: Fournisseurs anormalement débiteurs	79
Figure 14: Dette par mois, hors Interco et EY	81
Figure 15: GL du compte des fournisseurs débiteurs, avances et acomptes versés.....	82
Figure 16: Bouclage BG/GL du compte fournisseurs débiteurs, avances & acomptes versés	82
Figure 17: GL du compte FNP	83
Figure 18: Bouclage BG/GL du compte des FNP	83
Figure 19: Test du Cut-off fournisseur de décembre 2018	84
Figure 20: Extrait du GL du mois de décembre du compte fournisseurs.....	84
Figure 21: Journal des achats du moins de janvier 2019.....	84
Figure 22: Test du cut-off fournisseur du mois de janvier 2019.....	85
Figure 23: Recalcul de la dette en devise	86
Figure 24: Test sur les décaissements	87

Liste des tableaux

Tableau 1 : Récapitulatif des assertions	17
Tableau 2: Exemples de risques significatifs	30
Tableau 3: Assertions et leurs traductions sur le cycle trésorerie	73
Tableau 4: Types et explications des Ecritures en suspens	75
Tableau 5: Bouclage BG/GL compte 54100	76
Tableau 6: Assertions et leurs traductions sur le cycle achat	78
Tableau 7: Calcul du DRM	81

Résumé :

L'entreprise baigne dans un environnement, et constitue elle-même un environnement. Toutes les personnes qui interagissent, de près ou de loin, avec cette entreprise, constituent ces environnements, et ont besoin de s'assurer de sa bonne santé financière.

L'audit légal est une branche de l'audit comptable et financier, dont le but est de vérifier la sincérité des états financiers des entreprises, et ce au travers d'une opinion émise par le commissaire aux comptes. Il constitue donc un outil indispensable afin de rassurer les parties intéressées.

L'auditeur légal afin de constituer son opinion, prend connaissance de l'entreprise et de son environnement, évalue son contrôle interne puis examine les comptes financiers.

Cependant, en raison des nombreux scandales qui ont éclaté au grand jour ces dernières décennies, nous nous sommes questionnés sur la précision de cette démarche et sur la réelle application de cette dernière.

Nous avons donc effectué un stage au sein d'un cabinet d'audit, et avons choisi l'une de nos missions comme cas pratique pour répondre afin de répondre à ces interrogations.

Mots clés : Audit, cycles, risques.

Abstract:

A company is surrounded by an environment, and itself constitutes an environment. All the parties who are involved, directly or indirectly, with this company, constitute these environments, and need to be sure of its financial health. The statutory audit is a branch of accounting and financial auditing, whose purpose is to verify the fairness of companies' financial statements, through an opinion issued by the auditor. It is therefore an essential tool to reassure interested parties. The statutory auditor, in order to form his opinion, obtains an understanding of the company and its environment, assesses its internal control and then examines the financial accounts.

However, due to the many scandals that have come to light in recent decades, we have questioned the accuracy of this approach and the actual application of it. We therefore completed an internship with an audit firm, and chose one of our assignments as a practical case study to answer these questions.

Keywords: Audit, cycles, risks.

Introduction

Introduction

Toute entité au cours de son cycle de vie représente le noyau d'une sphère qui représente son environnement. Les éléments de cet environnement, à titre d'exemple et non exhaustivement, sont ses actionnaires, les banques, ses clients, et ses fournisseurs, ainsi que le marché financier. Les acteurs de cet environnement sont appelés les parties prenantes, qui du fait de leur relation avec cette entité expriment le besoin de voir sa stabilité. Elles ont besoin d'être rassurées et être sûres que les informations concernant sa situation financière sont véridiques, d'où le rôle du commissaire aux comptes.

Le commissaire aux comptes joue le rôle de vérificateur de la régularité, la sincérité, la conformité et la notion de l'image fidèle des états financiers. L'opinion émise dans son rapport est rédigée de façon à ce que même le lecteur le moins avisé soit capable de comprendre au mieux les synthèses et les conclusions de la mission.

Cependant, nombreux scandales financiers impliquant les cabinets de commissariat aux comptes comme ENRON-Anderson, Lux Leaks ou encore l'affaire Madoff ont non seulement secoués les marchés financiers, leurs clients mais ont surtout résulté en un certain scepticisme envers les rapports des commissaires aux comptes. Ceci a donc eu comme principale conséquence l'instauration de lois comme la loi Sarbanes-Oxley, la loi sur la sécurité financière, qui ont pour principaux objectifs : une responsabilisation accrue des dirigeants, un renforcement du contrôle interne ainsi que la réduction des sources de conflits d'intérêt. L'indépendance et le code de déontologie jouent également un rôle crucial dans la crédibilité des auditeurs.

Malgré toutes les ressources que peut déployer un auditeur légal, il lui est néanmoins impossible de vérifier la totalité des comptes et informations financières de l'entité auditée. Il a donc pour objectif de fournir une opinion dans la limite de ses travaux. Pour y parvenir, il s'efforce donc à réduire le risque d'audit, en couvrant le plus de points significatifs. Il est donc important de souligner la « conséquence » du calcul précis des différents risques, car ces derniers impacteront en premier l'étendue de ses travaux mais aussi la crédibilité de son rapport.

Les scandales financiers qui nous ont démontré que malgré le caractère obligatoire de cet audit, ainsi que les contraintes auxquelles sont soumis les commissaires aux comptes - notamment celle de traiter de grandes quantités d'informations en peu de temps - nous ont poussé à nous poser la question suivante: « Audit légal : Simple formalité ou outil réel de transparence ? », qui constitue notre problématique.

Introduction

De cette problématique découlent les sous questions suivantes:

- Qu'est-ce que l'audit légal ?
- Quelle est la démarche d'audit pour garantir au mieux une opinion fiable ?
- Cette démarche est-elle réellement appliquée sur le terrain?

Afin de répondre à notre problématique, ainsi qu'aux sous questions y afférentes, nous posons les hypothèses suivantes :

- Hypothèse 1 : L'auditeur détermine des seuils afin de réduire le volume de ses travaux ne prenant que les plus significatifs ainsi que ceux potentiellement à risques.
- Hypothèse 2 : L'auditeur utilise une multitude de contrôles afin vérifier si les états financiers sont fiables.

Dans le cadre de ce travail, nous avons structuré notre mémoire en une partie théorique et une autre pratique. La première comprend le chapitre 1 introduisant au monde de l'audit, sa réglementation ainsi qu'à l'approche par les risques, ainsi que le chapitre 2 qui décrit la méthodologie que suit un auditeur lors d'une mission d'audit légal. La seconde partie- c'est à dire le troisième chapitre - représente l'aspect pratique. Nous présenterons d'abord le cabinet, lieu de notre stage, ainsi que l'entreprise qui fait l'objet de notre étude. Nous passerons ensuite aux travaux réalisés lors de la mission d'audit, qui répondront à notre problématique.

Chapitre 1 : Généralités sur l'audit

Chapitre 1 : Généralités sur l'audit

Lors de ce premier chapitre, nous allons, tout d'abord, définir les différents types d'audit.

Nous allons ensuite expliquer les normes et cadre légal de l'audit financier auquel tout auditeur financier doit se conformer, sur l'ensemble de ses missions.

Enfin, nous commencerons à nous intéresser à la démarche d'audit, en expliquant l'approche que doit prendre tout auditeur externe, qui n'est autre que l'approche par les risques.

1. Les différents types d'audit :

1.1. Définition de l'audit¹ :

L'audit est, un examen, mené par un professionnel indépendant, en vue de donner, Sur l'objet examiné, une opinion sur la concordance de cet objet avec le référentiel applicable.

Chaque terme de cette définition a une réalité très concrète pour les experts-comptables et les commissaires aux comptes :

- **L'examen :**

L'examen consiste en un processus méthodique d'accumulation d'éléments probants. L'examen utilise :

- les outils méthodologiques propres à l'auditeur,
- les techniques de contrôle (manière d'opérer) correspondant à l'audit concerné,
- et des « procédures d'audit » (ensembles de travaux) conçues par l'auditeur pour les besoins du dossier.

- **L'objet examiné**

L'objet de l'examen peut être :

- les comptes annuels, semestriels, intermédiaires,
- une branche d'activité, une unité de production, une grande fonction de l'entreprise,
- un processus (ensemble d'activités), une procédure (ensemble de règles de fonctionnement).

- **Le référentiel**

¹ Catherine Maillet, Micheline Friédérich, René Bonnault, Alain Burlaud, Didier Bensadon, Georges Langlois
DSCG 4 Comptabilité et audit manuel et applications 7e édition, Edition Foucher ; 2017 ; PP435-436

Chapitre 1 : Généralités sur l'audit

L'opinion de l'auditeur porte sur la conformité à un référentiel. Dans le cas d'un référentiel comptable, on appelle « assertions » les critères dont la réalisation conditionne la régularité, la sincérité et l'image fidèle des comptes (CNCC 3, norme d'exercice professionnel NEP 315).

- **Le professionnel indépendant**

Nous distinguerons tout au long de ce chapitre la mission de l'expert-comptable (mission contractuelle) et celle de commissaire aux comptes (mission légale).

- **L'opinion du professionnel indépendant**

L'opinion du professionnel indépendant est formulée dans un rapport écrit. Elle peut être exprimée avec plus ou moins de conviction. C'est ainsi que lorsque l'opinion porte sur les comptes annuels, on distingue deux niveaux d'« assurance », c'est-à-dire deux niveaux de certitude.

L'assurance désigne le degré de certitude atteint par le professionnel quant à l'exactitude des conclusions qu'il formule dans son rapport.

1.1.1. Audit interne :

« L'audit interne peut être défini comme 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 leur efficacité (Code de déontologie de l'Institute of internal auditors — IIA, 2009)

L'auditeur interne est un membre du personnel de l'entité dont l'objectif est d'évaluer la qualité du dispositif de contrôle interne et de formuler les recommandations nécessaires en vue de son amélioration. »¹

¹ Mémento Audit et commissariat aux comptes 2015/2016 : Guide de l'auditeur et de l'audit, Editions Francis Lefebvre, 2014. P520

Chapitre 1 : Généralités sur l'audit

Lors de la mission de commissariat aux comptes, l'auditeur légal est tenu d'utiliser les travaux de l'auditeur interne de l'entité (si cette celle y est existante) selon la norme ISA 610 « Prise de connaissance et utilisation des travaux de l'audit interne ».

1.1.2. Audit externe:

L'auditeur externe est un auditeur indépendant de l'entité. Il aura comme mission soit :

- Mission contractuelle
- Mission d'Audit légale/commissariat aux comptes

Cependant il lui est interdit de mettre en place le contrôle interne. Il est également tenu de respecter des limites très précises lorsqu'il s'intéresse à la gestion de l'entité ou émet des recommandations.

1.2. Les différents audits :

Les audits peuvent être classés selon différents critères.

- En fonction de leurs objectifs ils sont scindés en :
 - Audit ayant pour but la certification des comptes et le reflet de l'image fidèle de l'entité
 - Audit ayant pour but l'amélioration de la performance (audit opérationnel)
- En fonction de la relation avec l'entité auditée :
 - Audit interne : Cet audit est réalisé par un salarié de l'entité
 - Audit externe : Cette mission est effectuée par un auditeur non salarié et qui n'a aucun lien avec l'entité (indépendant)
- En fonction du domaine d'investigation. Parmi les types d'audit, il existe :
 - Audit financier
 - Audit fiscal
 - Audit marketing
 - Audit de production
- En fonction de leur caractère obligatoire ou non :
 - Audit légal : Ou commissariat aux comptes est, de par la loi, obligatoirement exercé afin certifier les comptes de l'entité
 - Audit contractuel : Ces missions sont exercées à la demande de l'entité

Du fait du volume de ce travail, nous avons choisi de ne décrire qu'une partie des audits mentionnées ci-dessus.

Chapitre 1 : Généralités sur l'audit

1.2.1. L'audit légal :

« Les débats sur la gouvernance de l'entreprise ont longtemps été centrés sur les aspects financiers, cherchant à améliorer la qualité du Reporting Financier, en renforçant notamment le rôle de l'auditeur légal, au sein des dispositifs de gouvernance. Toutes les parties prenantes accordent de l'importance à l'information comptable et financière, enjeu du partage des succès et des échecs de l'entreprise. L'auditeur légal, dont la mission consiste à vérifier l'information comptable et financière en vue de sa certification »¹.

« Les commissaires aux comptes certifient, en justifiant de leurs appréciations, que les comptes annuels sont réguliers et sincères et donnent une image fidèle du résultat des opérations de l'exercice écoulé ainsi que de la situation financière et du patrimoine de la personne ou de l'entité à la fin de cet exercice.

Les missions d'audit permettent notamment aux utilisateurs des états financiers, aux investisseurs, aux actionnaires, aux salariés, aux créanciers, aux autres partenaires de l'entreprise d'avoir une information fiable se rapprochant de l'information des dirigeants. Elles ont ainsi vocation de réduire l'asymétrie d'information entre agents économiques.

Selon le cadre conceptuel des missions d'audit de l'IAASB (repris par la norme ISA 200) : Une mission d'audit des états financiers a pour objectif de permettre à l'auditeur d'exprimer une opinion selon laquelle les états financiers ont été établis, dans tous leurs aspects significatifs, conformément à un référentiel comptable identifié. Pour exprimer cette opinion, l'auditeur emploiera la formule "donne une image fidèle" ou "présente sincèrement, dans tous leurs aspects significatifs", qui sont des expressions équivalentes. L'audit d'informations financières ou autres, établies selon des principes généralement reconnus, poursuit le même objectif.

Pour se forger une opinion, l'auditeur rassemble les éléments probants nécessaires pour tirer des conclusions sur lesquelles se fonde son opinion.

L'opinion de l'auditeur renforce la crédibilité des états financiers, en fournissant une assurance élevée, mais non absolue. L'assurance absolue en audit ne peut exister, en raison de nombreux facteurs, tels que le recours au jugement, l'utilisation de la technique

¹ Elisabeth Bertin, Christophe Godowski, Rédha Khelassi, Manuel comptable et audit, Berti Editions, Alger, 2013

Chapitre 1 : Généralités sur l'audit

des sondages, les limites inhérentes à tout système comptable et de contrôle interne et le fait que la plupart des informations probantes à la disposition de l'auditeur conduisent, par nature, davantage à des déductions qu'à des certitudes. »¹

1.2.1.1. Interventions du commissaire aux comptes :

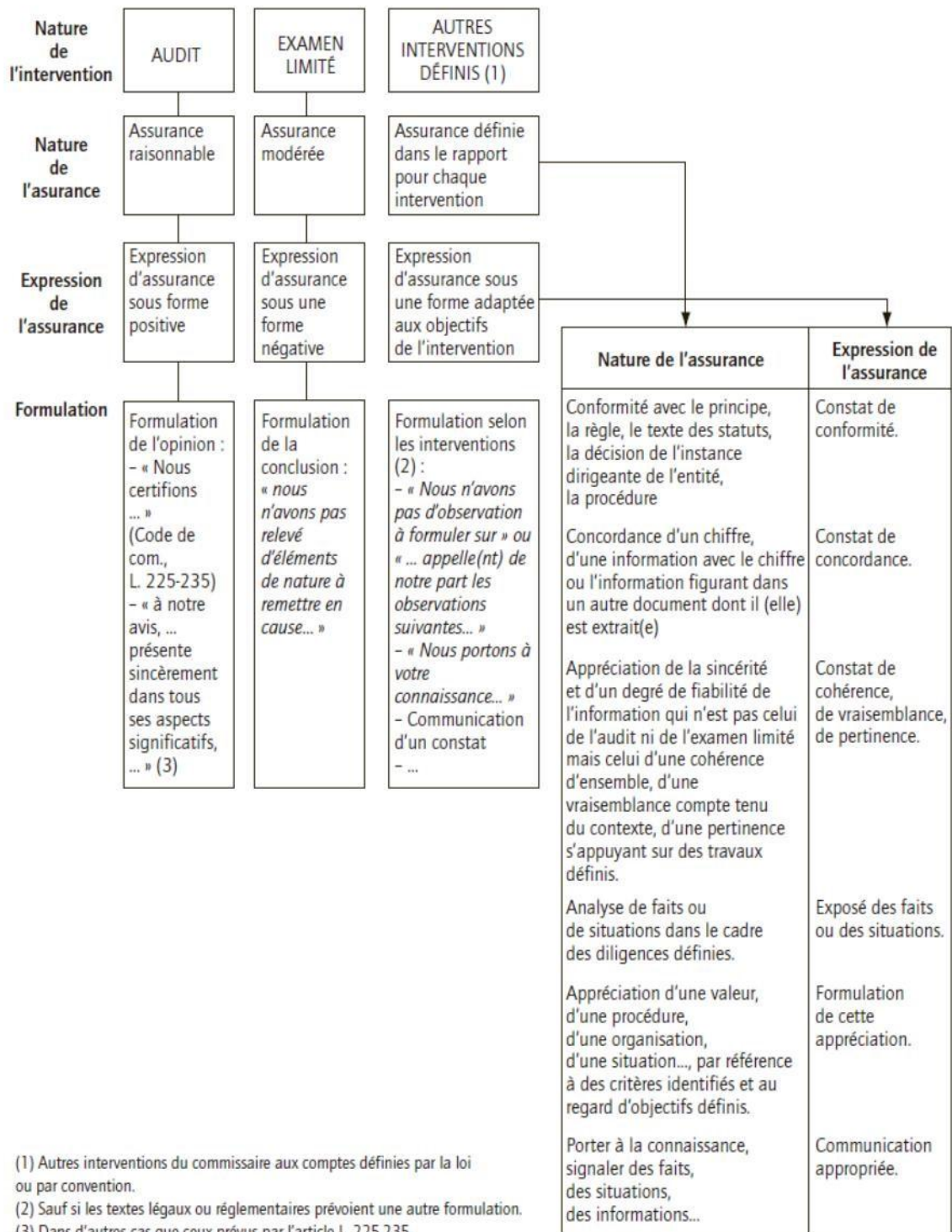
Les différentes interventions du commissaire aux comptes peuvent aussi (cadre conceptuel des interventions du commissaire aux comptes présentant les normes de la CNCC) être classées selon la nature de l'intervention.

Ci-dessous, un schéma général des interventions du commissaire aux comptes.

¹ Robert Obert, Marie-Pierre Mairesse, DSCG 4 Comptabilité et Audit – Manuel et applications, Dunod Edition, Paris, 2016 ; P433

Chapitre 1 : Généralités sur l'audit

SCHÉMA GÉNÉRAL DES INTERVENTIONS DU COMMISSAIRE AUX COMPTES



Source : référentiel normatif CNCC 2003

Figure 1: Schéma général des interventions du commissaire aux comptes

Chapitre 1 : Généralités sur l'audit

1.2.2. L'audit contractuel :

L'audit contractuel est effectué dans le cadre d'un contrat qui va lier l'auditeur et l'entreprise auditée. Dans ce contrat le client fixe l'objectif de la mission d'audit ainsi que ses termes.

Les professionnels habilités à mener à bien cet audit sont :

- Un expert-comptable
- Un commissaire aux comptes dans une mission hors du cadre de mission d'audit légal

Parmi les raisons qui peuvent pousser une entreprise à demander l'établissement d'une mission contractuelle :

- L'auditeur contractuel a une compétence particulièrement bien adaptée à une mission très précise (mise en place de procédure de contrôle interne, création des procédures programmées, audit des méthodes d'évaluation des stocks...).
- Une mission particulière de contrôle exigé par un tiers, par exemple une banque à l'occasion d'octroi d'un prêt.

1.2.3. L'audit opérationnel :

L'audit opérationnel a pour but d'évaluer l'organisation et les performances d'une entité, « d'identifier ses pratiques non économiques, improductives et inefficaces, et d'en tirer des recommandations d'amélioration.

L'audit opérationnel est en général effectué pour aider la direction générale à maîtriser les opérations et les résultats et à augmenter les performances de l'entité. On distingue ainsi deux principaux types de mission :

- l'audit d'organisation, dont l'objectif est d'évaluer les structures, les procédures et les systèmes d'information de l'entité ;
- l'audit de gestion, dont l'objectif est d'évaluer les performances de l'entité par rapport à son environnement. Il consiste également à évaluer les méthodes et instruments de gestion et les conditions d'exploitation. »¹

1.2.3.1. L'audit fiscal 2:

¹ Mémento Audit et commissariat aux comptes 2018/2019 ; Editions Francis Lefebvre; 2017 ; P539-540

² Rédha KHELASSI, Précis d'audit fiscal de l'entreprise, Berti Edition, Alger, 2013

Chapitre 1 : Généralités sur l'audit

L'audit fiscal est considéré comme une mission ayant pour objet non seulement d'évaluer les forces et les faiblesses de l'entreprise en matière de fiscalité, mais aussi de la protéger contre un éventuel contrôle fiscal. Ce travail est effectué en identifiant les risques encourus issus des irrégularités commises et les corriger tant que cela est possible.

L'audit fiscal peut être défini comme un examen critique de la situation fiscale d'une entreprise en vue de formuler une appréciation. L'objectif de cet audit est d'établir un diagnostic. L'aboutissement de l'audit fiscal est l'expression d'une opinion motivée sur la régularité et la sincérité des comptes en matière fiscale¹.

Ainsi, l'audit fiscal a pour principale objectif l'évaluation du risque fiscal de l'entreprise ce qui constitue sa principale distinction des autres types d'audit. Il vise à éliminer le coût du risque fiscal, induit par les irrégularités commises, et qui se mesure notamment en termes de redressements ou de pénalités.

Les principales missions de l'auditeur fiscal sont :

- L'analyse du mode de traitement réservé aux problèmes fiscaux au sein de l'entreprise auditée.
- L'analyse des conditions d'établissement des différentes déclarations fiscales.
- L'étude des procédures de vérification et de contrôle utilisées par l'entreprise.

2. Normes et cadre légal de l'audit :

2.1. Les normes d'audit :

« La première forme d'audit est, en France, le commissariat aux comptes, institué par la loi du 24 juillet 1867. Le commissaire aux comptes avait alors pour rôle la vérification des comptes d'une société pour s'assurer qu'ils avaient bien été établis selon les normes comptables couramment acceptées »².

« Le monde des affaires évolue constamment et les professionnels comptables se doivent de suivre son évolution pour affirmer davantage leur position dans un environnement économique de plus en plus complexe et exigeant.

¹ M.A. Coudert, D. Gibert, E. Kormprobst, Fiscalité d'entreprise, Edition Dalloz, 1987

² Elisabeth Bertin, Christophe Godowski, Rédha Khelassi, Manuel comptable et audit, Berti Editions, Alger, 2013

Chapitre 1 : Généralités sur l'audit

Pour les missions d'audit des états financiers, dont ils ont le privilège d'être les acteurs exclusifs, les professionnels comptables s'efforcent de maintenir à un niveau élevé la crédibilité de l'opinion d'audit auprès des divers utilisateurs des états financiers. Cette crédibilité reste étroitement liée au référentiel adopté par l'auditeur pour l'exécution de ses travaux d'audit.»¹

2.1.1. Les Normes Internationales d'Audit (ISA) :

Les Normes Internationales d'Audit dites ISA comme leur nom l'indiquent sont les normes internationales qui régissent la profession d'audit externe. Ce référentiel est établi et mis à jour par l'international auditing and assurance standards board (IAASB).

La liste des normes ISA existantes :

- ISA 200 : Objectifs généraux de l'auditeur indépendant et conduite d'un audit selon les normes internationales d'audit.
- ISA 210 : Accord sur les termes des missions d'audit.
- ISA 220 : Contrôle qualité d'un audit d'états financiers.
- ISA 230 : Documentation d'audit.
- ISA 240 : Les obligations de l'auditeur en matière de fraude lors d'un audit d'états financiers.
- ISA 250 : Prise en considération des textes législatifs et réglementaires dans un audit d'états financiers.
- ISA 260 : Communication avec les personnes constituant le gouvernement d'entreprise.
- ISA 265 : Communication des faiblesses du contrôle interne aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise et la direction.
- ISA 300 : Planification d'un audit d'états financiers.
- ISA 315 : Identification et évaluation des risques d'anomalies significatives par la connaissance de l'entité et de son environnement.
- ISA 320 : Caractère significatif lors de la planification et de la réalisation d'un audit.
- ISA 330 : Réponses de l'auditeur aux risques évalués.

¹ Guide pour l'utilisation des Normes Internationales d'Audit dans l'audit des petites et moyennes entreprises, traduction en français du "Guide to Using ISAs in the Audits of Small-and Medium-Sized Entities", publié par l'IFAC –Small & Medium Practices Committee, Tome 1 les concepts fondamentaux, 3ème Edition, Janvier 2013.

Chapitre 1 : Généralités sur l'audit

- ISA 402 : Facteurs à considérer pour l'audit d'une entité faisant appel à une société de services.
- ISA 450 : Evaluation des anomalies relevées au cours de l'audit.
- ISA 500 : Eléments probants.
- ISA 501 : Eléments probants – Considérations supplémentaires sur des aspects spécifiques.
- ISA 505 : Confirmations externes.
- ISA 510 : Missions d'audit initiales – Soldes d'ouverture.
- ISA 520 : Procédures analytiques.
- ISA 530 : Sondages en audit.
- ISA 540 : Audit des estimations comptables, y compris des estimations comptables en juste valeur et des informations fournies les concernant.
- ISA 550 : Parties liées.
- ISA 560 : Evénements postérieurs à la clôture.
- ISA 570 : Continuité de l'exploitation.
- ISA 580 : Déclarations écrites.
- ISA 600 : Aspects particuliers – Audits d'états financiers d'un groupe (y compris l'utilisation des travaux des auditeurs des composants).
- ISA 610 : Utilisation des travaux des auditeurs internes.
- ISA 620 : Utilisation des travaux d'un expert désigné par l'auditeur.
- ISA 700 : Fondement de l'opinion et rapport d'audit sur des états financiers. □ ISA 705 : Modifications apportées à l'opinion formulée dans le rapport de l'auditeur indépendant.
- ISA 706 : Paragraphes d'observation et paragraphes relatifs à d'autres points dans le rapport de l'auditeur indépendant.
- ISA 710 : Données comparatives – Chiffres correspondants et états financiers comparatifs.
- ISA 720 : Les obligations de l'auditeur au regard des autres informations dans des documents contenant des états financiers audités
- ISA 800 : Aspects particuliers – Audits d'états financiers établis conformément à un référentiel comptable particulier.

Chapitre 1 : Généralités sur l'audit

- ISA 805 : Aspects particuliers – Audits d'états financiers seuls et d'éléments, comptes ou rubriques spécifiques d'un état financier.
- ISA 810 : Aspects particuliers – Missions ayant pour but d'émettre un rapport sur des états financiers résumés.

2.1.2. Les normes d'exercice professionnel d'audit (NEP) :

Les normes d'exercice professionnel françaises sont les normes d'Audit régissant l'Auditeur français. Cependant elles peuvent être utilisées comme référence par l'Auditeur Algérien, aux vues des nombreuses similitudes avec les ISA.

Néanmoins, « si les similitudes entre les textes des NEP et ceux des ISA sont parfois si nombreuses que l'on a souvent l'impression de lire une simple traduction, il existe une différence fondamentale que l'on oublie trop souvent : de nombreuses ISA (ISA 200, 220, 230, 240, 250...) comprennent des compléments, totalement absents des NEP françaises, constitués de "modalités d'application et autres informations explicatives" (Application and Other Explanatory Material) ; illustration avec la NEP 240 relative à la fraude. »¹

L'auditeur Algérien peut donc utiliser les NEP, mais sous certaines réserves qui sont :

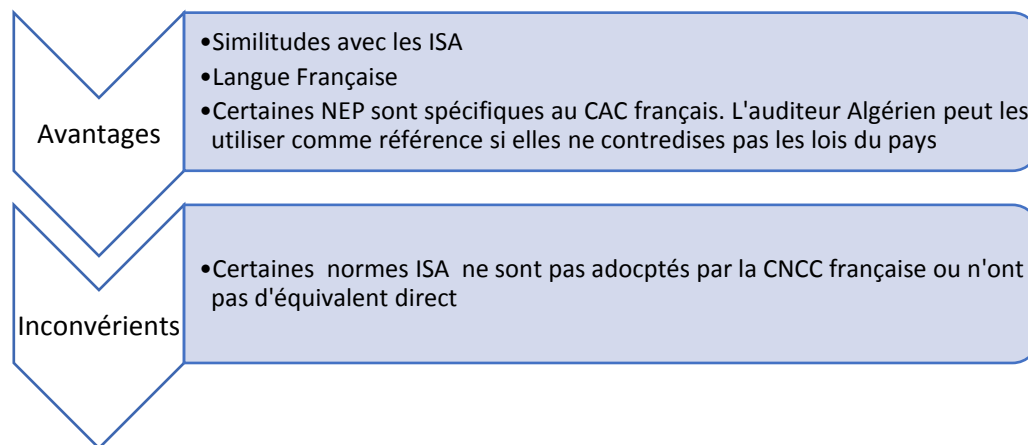


Figure 2: Avantages et inconvénients de l'utilisation des NEP pour l'auditeur Algérien

2.1.3. Les normes d'audit Algériennes (NAA) :

L'adoption et l'adaptation d'un référentiel comptable international appelle à l'application et/ou l'adaptation des normes d'audit rattachées à ce dernier tôt ou tard. La pratique de l'audit en Algérie a connu l'arrivée des premières normes d'audit Algériennes (NAA) ; ces normes

¹ <http://revuefrancaisedecomptabilite.fr/les-nep-sont-elles-reellement-semblables-aux-isa/> consulté le 15/03/2019 à 19:15

Chapitre 1 : Généralités sur l'audit

sont issues du référentiel international d'audit ISA. Désormais ces normes doivent être appliquées par les professionnels du secteur. Les premières normes publiées sont au nombre de quatre :

- NAA 210 : « Accord sur les termes des missions d'audit », cette norme traite des obligations de l'auditeur de convenir avec son client des termes de la mission d'audit.
- NAA 505 : « Confirmations externes », cette norme traite des circularisations.
- NAA 560 : « Evènements postérieurs à la clôture ».
- NAA 580 : « Déclarations écrites », cette norme dicte l'obtention des déclarations écrites, par l'auditeur de la direction, confirmant que celle-ci considère avoir satisfait à ses responsabilités relatives à l'établissement des états financiers ainsi qu'à l'exhaustivité de l'information fournie à l'auditeur.¹

2.1.4. Les normes IFRS :

« Depuis 2005, les sociétés cotées ont dû adopter un référentiel commun, nommé IFRS (International Financial Reporting Standards), fondé notamment sur le principe de la juste valeur –qui fait débat aujourd'hui, du fait de la crise financière – et qui permet une meilleure comparabilité entre les comptes des entreprises »².

2.1.5. Les publications du CNCC :

En Algérie, « la Chambre Nationale des Commissaires aux comptes regroupe l'ensemble des Commissaires aux comptes régulièrement inscrits et est régie par la loi n° 10-01 du 29 Juin 2010, le décret n° 11-26 du 27 Janvier 2011 fixe la composition, les attributions et les règles de fonctionnement du Conseil national de La Chambre Nationale des Commissaires aux comptes »³

Depuis la loi sur la sécurité financière, la Compagnie nationale des commissaires aux comptes (équivalent de la CNCC algérienne) élabore et publie :

- des « pratiques professionnelles », c'est-à-dire des recommandations sur la bonne application de certaines règles (par exemple : communication financière dans la période de transition vers les IFRS) ;

¹ <http://cn-cncc.dz/?p=2411> Consulté le 15/03/2019 à 20:02

² <https://www.cncc.fr/la-reglementation.html> consulté le 15/03/2019 à 20:20

³ <http://cn-cncc.dz/qui-sommes-nous/> consulté le 15/03/2019 à 20:50

Chapitre 1 : Généralités sur l'audit

- des « avis techniques » (par exemple, avis technique portant sur le premier exercice d'application des dispositions du dernier alinéa de l'article L. 225-235 du Code de commerce sur les procédures de contrôle interne).

Les commissaires aux comptes Algériens peuvent se référer à ces publications dans la mesure où elles sont alignées avec le contexte algérien.

2.2. Cadre légal et réglementaire de l'audit :

2.2.1. Les textes régissant le contrôle légal des comptes en Algérie :

Les textes régissant le contrôle légal des comptes en Algérie sont principalement :

- Le code du commerce
- La loi 10-01 du 11 juillet 2010 relative aux professions d'expert-comptable, de commissaire aux comptes et de comptable agréé.

Cette dernière a notamment, comme précédemment cité, l'instauratrice de la CNCC algérienne.

2.2.2. Le code de déontologie :

Le code de déontologie fixant les règles d'éthique de la profession comptable en Algérie est représenté à travers le Décret n° 96-136 du 15/04/1996 du Journal officiel N° 24 du 17/04/96. Ces règles sont applicables aux membres de :

- De l'ordre national des experts-comptables
- De la chambre nationale des commissaires aux comptes
- De l'organisation nationale des comptables agréés

Le décret est subdivisé en trois grandes parties :

- Première partie : Obligations du professionnel
- Seconde partie : Droits du professionnel
- Troisième partie : Dispositions diverses

Les principaux points concernant le commissaire aux comptes sont rapport à :

- ✓ Sa discrétion concernant ses missions
- ✓ Son indépendance vis-à-vis de ses clients
- ✓ Ses obligations rapport à ses travaux ainsi que son droit à l'accès à l'information
- ✓ Sa rémunération
- ✓ Ses relations avec ses confrères

Chapitre 1 : Généralités sur l'audit

2.2.3. La loi Sarbanes-Oxley (SOX) :

Suite aux dérapages financiers des années 2000 (principalement l'affaire Enron-Anderson), le législateur américain a réagi au besoin de transparence financière en adoptant en juillet 2001 - la loi Sarbanes Oxley (SOX), appliquée depuis 2004 aux entreprises cotées aux Etats-Unis.

Elle porte sur la réforme de la comptabilité des sociétés cotées et la protection des investisseurs. Cette loi oblige (section 404) les entités concernées à mettre en place des contrôles internes.

Cependant, « si le contrôle interne a été formalisé pour les grandes entreprises, il ne peut, cependant être absent de tout autre entité. » (Marie-Pierre Mairesse, Robert Obert)

La loi SOX est divisée en titres, eux- mêmes divisés en sections, et porte sur :

- L'instauration du Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB)
- L'indépendance des auditeurs
- La responsabilité des dirigeants
- Une meilleure information financière
- Les conflits d'intérêts des analystes
- Les ressources et l'autorité de la SEC
- Les études et rapports
- Les fraudes comptables, l'alourdissement des sanctions des employés, les impôts
- Les sanctions concernant la modification ou destruction de documents empêchant une enquête officielle.

Celle-ci est guidée par 3 grands principes :

- l'exactitude et l'accessibilité de l'information
- la responsabilité des gestionnaires
- l'indépendance des organes vérificateurs

2.2.4. Loi de sécurité financière (LSF) :

Contrepartie française aux dérapages financiers du nouveau millénaire, cette dernière est apparue en 2003.

Elle vise principalement à :

- Accroître la responsabilité des dirigeants

Chapitre 1 : Généralités sur l'audit

- Un renforcement du contrôle interne
- Une réduction des sources de conflits d'intérêt

3. Approche par les risques :

« L'audit financier s'est longtemps limité à un contrôle direct des comptes. Dans cette démarche, parfois qualifiée de « révision à plat » des états financiers, l'auditeur examinait en priorité les comptes des balances générales et auxiliaires, en contrôlait la justification, et vérifiait qu'ils étaient correctement repris dans les états de synthèse. Ce type de contrôles, qui est loin d'avoir perdu toute pertinence, trouve néanmoins rapidement ses limites si l'entité à auditer prend quelque importance. Lorsqu'il s'agit d'une entité dont la comptabilité enregistre des milliers d'opérations, parfois réparties sur plusieurs sites, et pouvant traduire dans certains cas des opérations complexes, il devient notoirement insuffisant. L'auditeur, qui ne peut pas tout voir, et dont le temps d'intervention est compté, doit alors mettre en œuvre une méthodologie qui lui permette à la fois :

–de motiver son opinion, c'est-à-dire d'obtenir les informations nécessaires et suffisantes (probantes) pour porter un jugement pertinent sur les états financiers ;

–d'obtenir un maximum d'efficacité, c'est-à-dire d'optimiser le rapport entre le coût de son contrôle et le niveau de confiance attendu. L'auditeur s'efforce d'atteindre ce résultat en concentrant ses efforts sur les éléments susceptibles d'entraîner des anomalies significatives dans les comptes, qu'il identifie en réalisant une approche par les risques. L'approche par les risques suppose que soient distingués les points qui, présentant un risque, doivent faire l'objet d'un contrôle approfondi, de ceux qui, ne soulevant pas ou peu de risques particuliers, peuvent être contrôlés en procédant à des vérifications allégées ».¹

3.1. Définition des assertions d'audit :

Une assertion est une : « affirmation catégorique de quelque chose qu'il n'est pas possible de vérifier. »²

En matière d'audit financier, les assertions représentent des « critères dont la réalisation conditionne la régularité, la sincérité et l'image fidèle des comptes » (NEP 315 et 500 § 3).

¹ Mémento Audit et commissariat aux comptes 2018/2019 ; Editions Francis Lefebvre; 2017 ; P543

²<https://www.larousse.fr/dictionnaires/francais/assertion/5806> le 20/03/2019 à 15:16

Chapitre 1 : Généralités sur l'audit

Flux d'opérations et les événements survenus au cours de la période	Les soldes des comptes en fin de période	Présentation des comptes et les informations fournies dans l'annexe
Réalité	Existence	Réalité et droits et obligations
Exhaustivité	Droits et obligations	Exhaustivité
Mesure	Exhaustivité	Présentation et intelligibilité
Séparation des exercices	Evaluation et imputation	Mesure et évaluation
Classification		

Tableau 1 : Récapitulatif des assertions

- Flux d'opérations et événements de la période :

Les assertions relatives aux flux d'opérations et aux événements de la période sont définies comme suit par la norme d'exercice professionnel :

- **Réalité** : les opérations et les événements qui ont été enregistrés se sont produits et se rapportent réellement à l'entité ;
- **Mesure** : les montants et autres données relatives aux opérations et événements ont été correctement enregistrés ;
- **Classification** : les opérations et les événements ont été enregistrés dans les comptes adéquats ;
- **Exhaustivité** : toutes les opérations et tous les événements qui auraient dû être enregistrés sont enregistrés. Cette assertion traduit le fait que la comptabilité de l'entreprise prend en compte l'ensemble des opérations devant donner lieu à un enregistrement
- **Séparation des exercices** : les opérations et les événements ont été enregistrés dans la bonne période.

- Soldes des comptes en fin de période :

- **Existence** : les actifs et les passifs existent ;
- **Droits et obligations** : l'entité détient et contrôle les droits sur les actifs, et les dettes correspondent aux obligations de l'entité ;
- **Exhaustivité** : tous les actifs et les passifs qui auraient dû être enregistrés l'ont bien été ;

Chapitre 1 : Généralités sur l'audit

- Evaluation et imputation : les actifs et les passifs sont inscrits dans les comptes pour des montants appropriés et tous les ajustements résultant de leur évaluation ou imputation sont correctement enregistrés.

On observe qu'une atteinte à cette assertion peut intervenir alors même que toutes les opérations ont été régulièrement enregistrées ; elle suppose toutefois un défaut d'enregistrement de la correction de valeur nécessaire pour ramener le solde à sa valeur d'inventaire¹.

- Présentation des comptes et informations fournies en annexe :²

Les assertions relatives à la présentation des comptes et aux informations fournies en annexe sont définies comme suit par la norme d'exercice professionnel (NEP 500 § 9) :

–Réalité et droits et obligations

–Exhaustivité : toutes les informations relatives à l'annexe des comptes requises par le référentiel comptable ont été fournies ; Il pourra s'agir par exemple de l'omission d'un engagement hors bilan.

–Présentation et intelligibilité : l'information financière est présentée et décrite de manière appropriée et les informations données dans l'annexe sont clairement présentées ;

Cette assertion traduit notamment le fait que les conventions de présentation du référentiel retenues pour la certification sont appliquées, notamment en termes de non-compensation des soldes, de présentation et de lisibilité des états financiers.

–Mesure et évaluation.

Ces assertions constituent donc les critères que doivent remplir les états financiers de l'entité auditée afin d'être certifiés par le commissaire aux comptes. Autrement dit ce sont les points de référence de l'auditeur qui lui permettent de se constituer une opinion.

3.2. Identification des risques pesant sur les assertions :

Toute anomalie significative pouvant influencer sur le non-respect des assertions constitue un risque à prendre en compte car elle impactera sur la fiabilité des états financiers.

¹ Antoine Mercier et philippe Merle (2011), Mémento pratique -audit et commissariat aux comptes 2011 – 2012 », Editeur : Francis Lefebvre ; P736 – 737.

² Mémento Audit et commissariat aux comptes 2018/2019 ; Editions Francis Lefebvre; 2017 ; P553

Chapitre 1 : Généralités sur l'audit

Le «risque d'audit» est donc le risque que l'auditeur exprime une opinion incorrecte du fait d'erreurs significatives contenues dans les états financiers. Il se subdivise en trois composants : le risque inhérent, le risque lié au contrôle et le risque de non détection.

Risque d'audit=Risque inhérent x Risque lié au contrôle x Risque de non détection

Risque d'anomalies significatives

Il est donc impératif de détecter ces risques afin de pouvoir exprimer une opinion des plus fiables.

3.2.1. Le risque inhérent :

Ce risque est relatif à « la possibilité que, sans tenir compte du contrôle interne qui pourrait exister dans l'entité, une anomalie significative se produise dans les comptes »¹, donc qu'en dépit des contrôles internes, les comptes soient erronés.

Il se subdivise en 2 types :

-Les risques exogènes, c'est à dire extérieurs à l'entité : Ces risques proviennent du secteur d'activité et de la réglementation que l'entité doit suivre (comptable, fiscale, juridique, etc.) ;

– Les risques endogènes c'est à dire propres à l'entité : Ils peuvent varier :

- Nombre et complexité des opérations
- Implantation dans des pays à risque
- Vulnérabilité des actifs aux pertes et détournements
- Niveau d'expérience de l'encadrement : L'expérience et la connaissance du management de son secteur et de son entreprise et sa supervision de la préparation des états financiers
- Stratégie générale de l'entité
- Intégrité du management
- Pression sur le management
- Changement de management au cours de la période

¹ NEP 200 § 10

Chapitre 1 : Généralités sur l'audit

Le risque inhérent se situe en amont du contrôle interne. Il est détecté lors de la première phase d'audit qui est la prise de connaissance de l'entité et de son environnement, à travers des entretiens avec le management ainsi que divers documents fournis par l'entité.

Cependant il est à noter que le risque inhérent ne concerne pas toute l'entreprise. Il est spécifique à un compte ou à un cycle.

3.2.2. Le risque lié au contrôle :

Le risque lié au contrôle est le « risque qu'une anomalie significative ne soit ni prévenue ni détectée par le contrôle interne de l'entité et donc non corrigée en temps voulu »¹.

Ce risque est détecté en premier lieu lors de la phase de prise de connaissance en acquérant des connaissances sur les contrôles opérés au sein de l'entité (Entity-level controls) ainsi que de son système comptable. Il est ensuite mieux identifié au cours de la phase d'évaluation préliminaire autrement dit lors de l'appréciation du contrôle interne comptable et financier, en effectuant des tests afin de définir les potentiels risques, les contrôles entrepris par l'entité pour y pallier, ainsi que la vérification de la survenance de ces derniers (s'ils sont réellement appliqués).

« Le risque lié au contrôle ne peut toutefois pas être entièrement éliminé en raison des limitations inhérentes à tout système comptable et de contrôle interne. »²

Les limites inhérentes au contrôle interne font partie des limites de l'audit, dont la conséquence fondamentale est que l'assurance délivrée par l'auditeur dans le cadre de sa certification est une assurance non pas absolue mais « raisonnable »³.

Comme pour le risque inhérent, le risque lié au contrôle est relatif à un cycle spécifique. Il sera donc différent d'un cycle à un autre.

3.2.3. Le risque de non détection :

Le risque de non détection peut être défini comme le risque que les procédures mises en œuvre par l'auditeur ne lui permettent pas de détecter d'autres erreurs significatives.

Ce risque est lié à l'importance du programme de contrôle des comptes mis en place par l'auditeur. Plus couverture par le programme de contrôle est étendue, plus ce risque devient moindre.

¹ NEP 200 § 10

² Mémento Audit et commissariat aux comptes 2018/2019 ; Editions Francis Lefebvre; 2017 ; P555

³ NEP 200 § 7

Chapitre 1 : Généralités sur l'audit

3.3. Gestion du risque :

Afin de gérer tous les types de risques auxquels il peut être confronté, l'auditeur procède comme suit :

- Evaluer les risques : Au travers de documents et d'entretiens avec le management lors de la phase de prise de connaissance de l'entité, ainsi qu'au travers de tests lors de la phase d'appréciation du contrôle interne.
- Répond aux risques : En appliquant des « Procédures d'audit mises en œuvre par le commissaire aux comptes à l'issue de son évaluation des risques »¹ à travers des tests de procédures et des contrôles de substance.
- Etablit des rapports

Ces étapes seront plus explicitement expliquées dans le Chapitre 2.

¹ NEP 330 § 5 & § 6

Chapitre 2 : Méthodologie de la démarche d'audit

Chapitre 2 : Méthodologie de la démarche d'audit

Ce second chapitre explique de bout en bout-brièvement, et non exhaustivement-la démarche que tout auditeur légal est tenu de suivre. Cette démarche contient deux aspects :

a. **Démarche par phases** : qui est comme suit :

- Acceptation de la mission
- Evaluation des risques et planification
- Evaluation finale des risques et réponse
- Travaux de la mission
- Rapports et communications

b. **Démarche par cycles** : Auditer les processus les plus importants de l'entreprise.

Cependant les 2 types de démarches ne sont pas contradictoires, bien au contraire, ils sont complémentaires.

Il est à noter que pour la démarche par phases, il existe 2 approches de découpage :

- Celle précédemment citée
- Une seconde suivant ce schéma : Prise de connaissance et planification de la mission, appréciation du contrôle interne comptable et financier, contrôle des comptes et enfin finalisation et rapport d'audit.

Les 2 approches sont correctes, car les éléments dont elles sont constituées (le fond) restent les mêmes.

« En Afrique, les associations professionnelles d'audit (et de comptabilité) n'ont pas pour habitude d'élaborer des normes. Elles transposent dans leur pays les normes d'audit internationales de l'IAASB ou de la CNCC »¹. Ceci justifie donc l'utilisation de livres français dans ce le présent chapitre pour expliquer la démarche d'audit car :

- Premièrement, la démarche d'audit est universelle
- Deuxièmement, comme cité ci-dessus, l'Algérie s'inspire grandement du modèle français dans le domaine de la comptabilité et également de l'Audit et cela s'explique notamment par leur vision commune sur de nombreux points.

¹ La qualité de l'audit légal en Afrique francophone : constats, interrogations et voies d'amélioration ; Geneviève Causse et Eustache Ebono ; 2013 ; P28

Chapitre 2 : Méthodologie de la démarche d'audit

1. Acceptation d'une mission de commissariat aux comptes : ¹

La conjonction des textes applicables à l'acceptation de sa mission conduit le commissaire aux comptes à mener plusieurs tâches avant d'accepter la mission puis après sa nomination : contacter le précédent commissaire, informer sa compagnie régionale, rédiger une lettre de mission...

1.1. Éléments liés au commissaire aux comptes pressenti :

Le commissaire aux comptes pressenti doit notamment examiner les trois éléments suivants :

- la mission envisagée ne le met pas (ni lui ni l'équipe constituante de la mission) en situation de perte d'indépendance ou en situation d'incompatibilité ; par corollaire il n'est pas en situation d'interdiction vis-à-vis de cette entité ;
- il dispose de la compétence nécessaire pour mener à bien cette mission ;
- il dispose du personnel et du temps nécessaire.

1.2. Informations à donner et à obtenir (avant l'acceptation de la mission) :

Le commissaire aux comptes pressenti informe par écrit l'entité dont il se propose de certifier les comptes de son affiliation à un réseau (L. 820-3). Il communique les renseignements concernant les prestations antérieures à sa nomination que lui-même ou son réseau ont réalisés chez l'entité concernée ou ses filles (ou mère) en contrôle exclusif (article 20 du CDP).

Lorsque le commissaire aux comptes a vérifié, au cours des deux derniers exercices, les opérations d'apports ou de fusion de la société ou des sociétés que celle-ci contrôle au sens des I et II de l'article L. 233-16 [contrôle exclusif], le projet de résolution le désignant en fait état (L. 823-1).

Obligations de vigilance à l'égard de l'entité et du bénéficiaire effectif :

« Avant d'accepter le mandat, le commissaire aux comptes :

- identifie l'entité et, le cas échéant, le bénéficiaire effectif [personne détenant au moins 25% du capital du client] de la mission par des moyens adaptés et vérifie ces éléments d'identification sur présentation de tout document écrit probant, en application de l'article L. 561-5 I du code monétaire et financier ;

¹ Audit et commissariat aux comptes ; Alain Mikol ; e-theque ; 2014 ; P46-50

Chapitre 2 : Méthodologie de la démarche d'audit

- recueille par ailleurs tout élément d'information pertinent sur l'entité en application de l'article L. 561-6 du même code »¹

Lorsque le commissaire aux comptes n'est pas en mesure d'identifier l'entité, il n'accepte pas le mandat.²

Dispositions particulières pour les sociétés ATMR : l'AMF (R. 823-1) et l'Autorité de contrôle prudentiel (banques, assurances, article D. 612-53 du code monétaire et financier) doivent avoir connaissance du nom du commissaire avant sa nomination.

1.3. Contact obligatoire avec le commissaire aux comptes précédent (avant l'acceptation de la mission) :

L'article 21 du CDP rend obligatoire le contact avec le commissaire aux comptes précédent. Inversement, la NEP 240-33 du 10 avril 2007 précise que le commissaire démissionnaire répond aux obligations de l'article 21. Il n'y a pas de secret professionnel entre successeurs (L. 823-3 et NEP 510-6).

1.4. Prise de connaissance globale de l'entité (avant l'acceptation de la mission) :

La prise de connaissance globale, dans le cadre de l'acceptation du mandat, a pour objectif de connaître les particularités et les risques importants de l'entreprise et d'établir les grandes lignes de la mission.

Avant d'accepter une mission de commissariat, le commissaire aux comptes rassemble des informations pour déterminer s'il lui est possible d'effectuer celle-ci (article 13 du CDP).

Comme précédemment indiqué, le commissaire aux comptes n'accepte pas le mandat quand il n'est pas en mesure d'identifier l'entité.

1.5. Nomination, publicité :

Le commissaire aux comptes nouvellement nommé en informe sa CRCC (R. 823-2).

• Déclaration d'activité :

En plus de la notification de chaque mandat dès sa nomination, le commissaire aux comptes établit chaque année une déclaration d'activité qu'il adresse à la compagnie régionale, laquelle transmet un exemplaire à la Compagnie nationale (R. 823-10).

¹ NEP 9605-05 du 20 avril 2010 (NEP relative au blanchiment et à Tracfin)

² NEP 9605-09 du 20 avril 2010

Chapitre 2 : Méthodologie de la démarche d'audit

- Formalisation :

L'acceptation du mandat de commissaire aux comptes est formalisée :

- Soit le commissaire nouvellement nommé signe le procès-verbal de l'assemblée générale de sa nomination
- Soit il adresse une lettre au président de la société

- Déclaration d'indépendance :

L'article L. 823-16 du code de commerce (français) rend obligatoire une déclaration d'indépendance pour les commissaires d'entités dont les titres financiers sont admis aux négociations sur un marché réglementé ou d'établissements de crédit, et aux entités qui se sont volontairement dotées d'un comité d'audit ; celle-ci est adressée au comité d'audit.

Les commissaires aux comptes d'entités dont les titres financiers sont admis aux négociations sur un marché réglementé ou d'établissements de crédit publient sur leur site internet un rapport de transparence (R. 823-21).

- Publicité de la nomination :

La nomination des commissaires aux comptes doit faire l'objet des règles usuelles de publicité :

- publication dans un journal d'annonces légales,
- dépôt au greffe du tribunal de commerce de deux copies du procès-verbal de l'assemblée ayant constaté la nomination,
- inscription au registre du commerce et des sociétés,
- insertion dans le BODACC (bulletin officiel des annonces civiles et commerciales), celle-ci étant faite par le greffier.

La publicité est la même en cas de cessation d'activité.

1.6. Lettre de mission :

On pourrait penser que la lettre de mission est totalement inutile pour la mission d'audit légal menée par le commissaire aux comptes car celui-ci exerce une mission institutionnelle exigée par la loi qu'aucun contrat ne peut restreindre : il est seul maître des diligences qu'il estime

Chapitre 2 : Méthodologie de la démarche d'audit

nécessaire de mettre en œuvre et aucun contrat ne peut le contraindre à faire tels travaux plutôt que tels autres.¹

Nonobstant : « Pour favoriser le bon déroulement de la mission du commissaire aux comptes, il est nécessaire que ce dernier définisse les termes et conditions de ses interventions. A cet effet, il doit les consigner dans une lettre de mission »².

Le commissaire aux comptes doit demander à l'entité d'accuser réception de la lettre et de confirmer son accord sur les termes et conditions exposés³.

2. Evaluation des risques et planification :

Les piliers de cette phase/section sont les normes suivantes :

- ISA 300 : Planification d'un audit d'états financiers.
- ISA 315 : Identification et évaluation des risques d'anomalies significatives par la connaissance de l'entité et de son environnement.
- ISA 320 : Caractère significatif lors de la planification et de la réalisation d'un audit.

2.1. Prise de connaissance de l'entité et de son environnement :

Lors de cette phase l'auditeur prend connaissance de l'entité, son environnement, des possibilités de fraude, ainsi que des procédures de contrôle interne qu'elle pratique au travers d'entretiens avec le management de cette dernière ainsi que de la documentation, afin de déterminer le risque inhérent.

- L'entité et son environnement :⁴

L'auditeur prend connaissance de :

(a) Secteur concerné, réglementation et autres facteurs externes, y compris le référentiel comptable applicable

(b) Nature de l'entité, notamment :

- Ses activités ;
- La détention du capital et ses structures de gouvernance ;

¹ NEP 210 du 14 décembre 2005

² Ibidem

³ NEP 210-11 du 14 décembre 2005

⁴ ISA 315 Révisée §11

Chapitre 2 : Méthodologie de la démarche d'audit

- Les types d'investissements que l'entité réalise et ceux qui sont prévus, y compris ceux dans des entités ad hoc ;
- La façon dont l'entité est organisée et financée ;

Afin de lui permettre d'appréhender les flux d'opérations, les soldes de comptes et les informations fournies qu'il s'attend à trouver dans les états financiers ;

(c) Choix et application des méthodes comptables retenues par l'entité, y compris les raisons des changements apportés. L'auditeur doit évaluer si les méthodes comptables de l'entité sont appropriées au regard de son activité et sont conformes au référentiel comptable applicable ainsi qu'à celles suivies dans le secteur d'activité concerné ;

(d) Objectifs et stratégies de l'entité et risques relatifs liés à l'activité pouvant engendrer des risques d'anomalies significatives ;

(e) Mesure et revue de la performance financière de l'entité.

- Le contrôle interne au sein de l'entité :¹

L'auditeur doit prendre connaissance du contrôle interne pertinent pour l'audit. Bien que la plupart des contrôles pertinents pour l'audit concernent généralement le processus d'élaboration de l'information financière, tous ces contrôles ne sont pas nécessairement pertinents pour l'audit. Il relève du jugement professionnel de l'auditeur de déterminer si un contrôle exécuté individuellement ou en association avec d'autres est pertinent pour l'audit.

- Nature et niveau de connaissance des contrôles pertinents pour l'audit :²

Lors de sa prise de connaissance des contrôles pertinents pour l'audit, l'auditeur doit évaluer la conception de ces contrôles et déterminer s'ils ont été mis en œuvre en réalisant des procédures en plus des demandes d'informations auprès du personnel de l'entité.

2.2. Evaluation du risque inhérent :

Avant d'arriver au risque inhérent, il faut avoir déterminé le business risk.

Les business risk sont des facteurs qui peuvent faire entrave à la réalisation des objectifs de l'entreprise. L'objectif principal de toute entreprise étant la continuité d'exploitation.

Le risque d'audit quant à lui a déjà été défini dans le chapitre 1.

¹ ISA 315 Révisée §12

² ISA 315 Révisée §13

Chapitre 2 : Méthodologie de la démarche d'audit

La différence entre ces deux risques est que la détection du premier conduit à la détection du second.

La NEP 200 homologuée par arrêté du 19 juillet 2006 définit l'erreur significative comme une « information comptable ou financière inexacte, insuffisante ou omise, en raison d'erreurs ou de fraude, d'une importance telle que, seule ou cumulée avec d'autres, elle peut influencer le jugement de l'utilisateur d'une information comptable ou financière. »

Au terme de la phase de prise de connaissance, le risque inhérent est estimé en fonction de :

- Connaissances obtenues lors des audits précédents, si disponibles
- Informations recueillies lors de la prise de connaissance de l'entité

Tous les facteurs pouvant influencer sur le risque inhérent sont précédemment cités dans le chapitre 1, 3.2 « Identification des risques pesant sur les assertions ».

Au terme de la phase de prise de connaissance, le risque inhérent associé à une assertion pertinente est évalué comme étant higher (supérieur) ou lower (inférieur) en utilisant le jugement professionnel de l'auditeur.

L'auditeur évalue le risque inhérent comme élevé/higher lorsque l'assertion est affectée par:

- un risque important
- Des risques spécifiques nous amenant à croire qu'il est plus probable qu'une inexactitude importante soit commise

L'auditeur juge que le risque inhérent pour les assertions pertinentes est élevé s'il estime qu'il y a une probabilité plus élevée qu'une anomalie significative puisse se produire. Dans le cas contraire, le risque est jugé lower.

Cependant malgré le fait qu'un risque ait été évalué comme bas, il est impératif de prendre en compte la raison de chaque risque inhérent identifié, lors de la conception de nos tests de contrôles (pour l'identification du risque lié au contrôle) et procédures de substance (pour l'audit final).

Chapitre 2 : Méthodologie de la démarche d'audit

- Assertions dont le risque est significatif :

Lorsque les assertions relatives à des comptes importants et les informations à fournir sont évaluées comme présentant un risque inhérent élevé/higher, l'auditeur se doit d'examiner si les facteurs de risque identifiés représentent un risque significatif. Il prend en compte:

- La probabilité que le risque se produise
- l'ampleur des inexactitudes potentielles (anomalies significatives) résultant de ce risque

Les risques suivants sont systématiquement considérés comme significatifs :

- Risques d'anomalies significatives résultants d'une fraude : Le risque de fraude est un risque significatif. C'est le risque qu'une manipulation intentionnelle des comptes se produise.
- Transactions significatives, avec des entreprises/ personnes (related parties), qui ne font pas partie du cours normal des activités de l'entité

Une fois le risque significatif identifié, l'auditeur accorde une attention particulière à ce risque.

Le risque significatif l'est dans un seul compte, donc diffère d'un compte

Ci-dessous quelques exemples de risques significatifs :

Risque pour une entreprise dont l'activité est les contrats à long terme, projets (IAS 11)	Risque pour les entreprises qui refacturent à leur groupe
--------------------------------------------------------------------------------------------	-----------------------------------------------------------

Risque significatif sur l'estimation des contrats à l'avancement.	A vérifier si ces charges sont réelles, et vérifier si elles sont exemptes d'erreurs.
-------------------------------------------------------------------	---------------------------------------------------------------------------------------

Tableau 2: Exemples de risques significatifs

2.3. Plan de mission :

Après avoir déterminé le risque inhérent au travers de la prise de connaissance de l'entité, l'auditeur procède à l'établissement d'un plan de mission qui a pour but de traduire les risques identifiés en travaux visant à couvrir ces risques.

Ces travaux sont détaillés dans un ou plusieurs programmes de travail qui mentionnent chaque cycle jugé significatif, décrivant les tests de procédures (test of control/TOC) et les contrôles de substance (audit final) qui seront menés.

Chapitre 2 : Méthodologie de la démarche d'audit

Lors de l'élaboration du plan de mission l'auditeur établit une stratégie générale d'audit pour la mission et, comme précédemment mentionné, développe un programme de travail.

La stratégie générale d'audit, prend en compte les éléments suivants:

- Les caractéristiques de la mission qui représente le principal facteur influant sur l'étendue des tests et procédures à établir.
- Les objectifs de la mission en termes de rapport à émettre, qui sont nécessaires à l'élaboration du calendrier de l'audit, et la nature des communications demandées.
- Les facteurs jugés importants par l'auditeur (par jugement professionnel) qui auront donc un impact sur les travaux de l'équipe auditrice.
- Les résultats des travaux préliminaires à la planification de la mission réalisés, le cas échéant, déterminer si l'expérience acquise sur d'autres missions réalisées pour l'entité par l'associé responsable de la mission est pertinente.
- La nature, le calendrier et l'étendue des ressources nécessaires pour effectuer la mission (les 2 dernières déterminées à partir des points cités ci-dessus).

Ces éléments sont étudiés afin de mettre en œuvre la stratégie préliminaire de la mission.

Cette stratégie peut être soit :

- Substantive : L'auditeur choisi de ne pas tester les procédures. L'auditeur n'aura qu'à confirmer sa compréhension des SCOT (Significant Class of Transactions autrement dit comptes significatifs) et identifier les WCGW (What Can Go Wrong c'est-à-dire les éventuels risques).
- De tester les procédures (évaluation du contrôle interne), traitées en « 3.1 ».

Les programmes de travail sont élaborés dans le but de :

- Servir d'instructions aux collaborateurs participant à la mission
- Constituer un moyen de contrôle du travail réellement effectué afin de comparer avec celui qui était prévu.

Cependant il n'existe aucune norme ni texte professionnel qui contraint l'auditeur légal à auditer certaines procédures ou non, quels contrôles de substance il doit mener, quelle quantité de justificatifs il doit contrôler. Tout dépend des spécificités de l'entité auditée- une entreprise de services par exemple n'aura pas de cycle stock à auditer- des risques d'anomalies significatives et du jugement professionnel (professional skepticism) de l'auditeur.

3. Réponse à l'évaluation des risques d'anomalies significatives :

3.1. Appréciation du contrôle interne (Interim) :

Le commissaire aux comptes ayant pour but la certification des comptes, n'a pas le droit de s'immiscer dans la gestion de l'entité auditée. De ce fait, le contrôle interne constitue pour lui un système d'organisation qui comprend :

- les procédures de traitement de l'information comptable d'une entité,
- les procédures de vérification du bon traitement de cette information comptable.

« Par « information comptable », on entend ici toutes les opérations ayant un lien avec l'établissement des comptes annuels et la diffusion d'informations financières liées à la comptabilité. La partie du contrôle interne auquel l'auditeur s'intéresse est celle liée :

- à la sauvegarde du patrimoine (éviter les erreurs et les fraudes),
- à l'établissement de comptes fidèles,
- à la diffusion d'informations financières fidèles »¹

« Les types de contrôles sont les suivants:

- Contrôles de prévention (prevent controls) : ils ont pour objet d'empêcher une erreur : contrôle des procédures d'accès au logiciel de la fonction des achats ; blocage en saisie d'une facture relative à une marchandise non reçue ; impossibilité de saisir deux fois le même numéro de facture...
- Contrôles de détection (detect controls) : ils ont pour objet de détecter une erreur qui se serait quand même produite : édition pour analyse des soldes fournisseurs débiteurs et des soldes clients créditeurs ; édition pour analyse des avoirs sur ventes ; examen des commandes anciennes non soldées... »²

¹ Catherine Maillet, Micheline Friédérich, René Bonnault, Alain Burlaud, Didier Bensadon, Georges Langlois DSCG 4 Comptabilité et audit manuel et applications 7e édition, Edition Foucher ; 2017 ; P 481

² Audit et commissariat aux comptes ; Alain Mikol ; e-theque ; 2014 ; P69

Chapitre 2 : Méthodologie de la démarche d'audit

- Contrôles manuels
- Contrôles automatiques

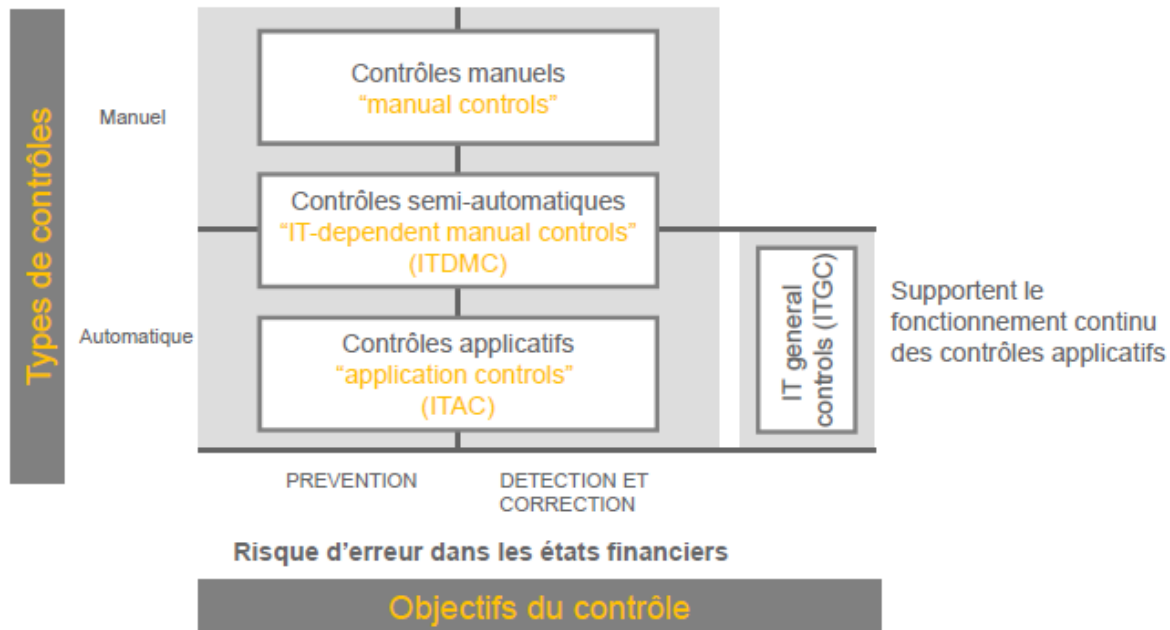


Figure 3: types de contrôles et leurs objectifs

L'auditeur apprécie les 2 points suivants :

- L'environnement du contrôle interne
- Les procédures de contrôle interne

Pour une première étape, il prend connaissance de l'environnement du contrôle interne. Il « se traduit par le comportement des personnes constituant le gouvernement d'entreprise et de la direction, leur degré de sensibilité et les actions qu'ils mènent en matière de contrôle interne »¹

L'auditeur se doit de contrôler :

- l'intégrité et la compétence des dirigeants ;
- leur implication dans la mise en place d'un bon contrôle interne ; en ce sens, un arrêt du Conseil d'État du 5 octobre 2007 introduit un cas de non-déductibilité des détournements de fonds commis par les salariés quand ceux-ci ont été rendus possibles par une carence manifeste du contrôle interne ;

¹ NEP 315 §149

Chapitre 2 : Méthodologie de la démarche d'audit

- les procédures de gouvernance dont en particulier l'existence d'un comité d'audit¹

Lors de la phase de prise de connaissance de l'entité, l'auditeur prend connaissance également des contrôles et procédures établies par l'entité, ce qui lui permettra de se constituer une première idée sur le contrôle interne de cette dernière.

Lors de cette phase l'auditeur se penche sur les processus les plus importants de l'entité. Ils comportent généralement :

- Processus disponibilités
- Processus achats
- Processus ventes
- Processus paie (payroll)
- Processus stocks (dans le cas où c'est une entité de production)
- Évaluation des procédures informatiques
- Processus de clôture des comptes (Financial statement closing process) (processus impératif à traiter)

Le schéma ci-dessous explique le cheminement de la démarche d'évaluation du contrôle interne.

¹ Catherine Maillet, Micheline Friédérich, René Bonnault, Alain Burlaud, Didier Bensadon, Georges Langlois
DSCG 4 Comptabilité et audit manuel et applications 7e édition, Edition Foucher ; 2017 ; P 484

Chapitre 2 : Méthodologie de la démarche d'audit

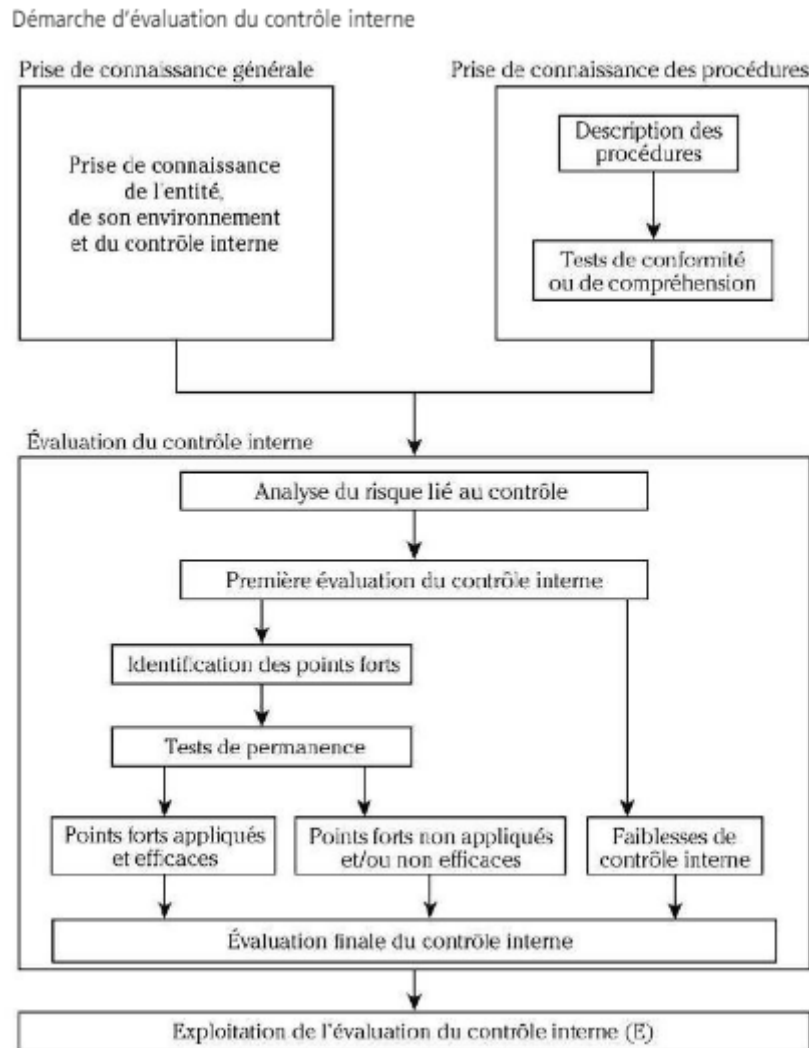


Figure 4: Démarche d'évaluation du contrôle interne¹

3.1.1. Compréhension des systèmes et des procédures comptables:

« La prise de connaissance des procédures est réalisée au moyen :

- d'entretiens avec les principaux acteurs de ces procédures ;
- de l'examen des manuels de procédures (si existants);
- de la revue des principaux documents qui servent de support à ces procédures.

En règle générale, la prise de connaissance doit être formalisée dans une description (un mémo) permettant d'identifier :

- les acteurs de la procédure et leur rôle (services et/ou personnes concernées)
- les flux physiques ;
- les flux d'informations ;

¹ Mémento Audit et commissariat aux comptes 2018/2019 ; Editions Francis Lefebvre; 2017 ; P626

Chapitre 2 : Méthodologie de la démarche d'audit

- les points de contrôles.

L'objectif de l'auditeur n'est pas en soi de décrire exhaustivement la procédure étudiée. Il doit disposer d'une bonne compréhension du fonctionnement et surtout faire ressortir les éléments clés qui lui permettront d'en faire l'évaluation. Les éléments clés de la procédure peuvent être définis comme ceux qui concourent à la fiabilité du contrôle interne, ou sont au contraire constitutifs de points faibles. Ils comprennent des éléments relativement standards, que l'on retrouve dans la majeure partie des entités, et des éléments qui sont la conséquence directe des risques inhérents. Il est donc essentiel que l'auditeur reprenne, en abordant la description des procédures, l'évaluation des risques inhérents qu'il a mise en œuvre dans la phase de prise de connaissance.

Les points clés des fonctions classiques de l'entité peuvent être déterminés facilement car ils se retrouvent dans tous les types d'organisation. Par exemple, en matière de traitement des commandes clients, l'auditeur s'assure qu'il existe bien une séparation nette des tâches de livraison, de facturation et d'encaissement. Il vérifie que l'émission des avoirs fait l'objet d'une procédure spécifique, etc... Toutefois, suivant les spécificités de l'activité ou du type d'organisation existant, les questionnaires types devront être complétés et adaptés pour tenir compte des risques spécifiques.

De manière pragmatique, la prise de connaissance des procédures donne lieu :

- à l'établissement d'une description schématique et rapide de la procédure (présentation des principaux acteurs et de leur rôle) ;
- à la description des points clés (forts ou faibles) de la procédure, ces points clés pouvant être identifiés en prenant en compte les risques inhérents et en utilisant un questionnaire de contrôle interne faisant ressortir les assertions d'audit concernées par la procédure examinée.

Les tests de conformité permettent à l'auditeur de s'assurer que sa compréhension des procédures et des points clés mis en place est juste. Ils consistent :

- à mettre en œuvre des tests de cheminement permettant de dérouler une procédure complète à partir de quelques opérations sélectionnées.

Chapitre 2 : Méthodologie de la démarche d'audit

- à réaliser des tests spécifiques sur des points de procédure particuliers paraissant peu clairs »¹

Il est cependant important de prendre en considération les spécificités de l'entité lors de l'évaluation des risques liés au contrôle. Par exemple :

- « le système de paie recèle moins de risques dans une entreprise dont les effectifs sont stables et localisés dans un seul lieu, que dans une entreprise aux effectifs très changeants et éparpillés sur plusieurs sites,
- le système des achats recèle moins de risques dans une société qui procède à peu d'achats auprès d'un nombre limité de fournisseurs, que dans une société qui doit gérer de multiples sources d'approvisionnement. »²

En plus des éléments précédemment cités, l'auditeur doit faire ressortir tout possible risque (WCGW= what can go wrong= ce qui peut arriver de travers), et bien sûr les contrôles mis en place pour y pallier (si existants). Dans le cas où ils existent cela constitue un point fort, et le cas échéant, un point faible.

Une transaction représente l'élément déclencheur de tout processus.

Pour chaque processus, l'auditeur identifie les étapes susceptibles de générer les risques d'anomalie et d'erreurs, qui sont les suivantes :

- Initialisation de la transaction
- Saisie des données
- Traitement, interfaces, transfert des données
- Prise en compte des données dans les états financiers

L'auditeur met un point d'honneur à vérifier également tout au long de la transaction :

- L'Autorisation : toute personne qui effectue une quelconque tâche lors du processus est autorisé à l'effectuer
- Séparation des tâches : par exemple la personne qui établit un document et celle qui le valide n'est pas la même

¹ Mémento Audit et commissariat aux comptes 2018/2019 ; Editions Francis Lefebvre; 2017 ; P625-627

² Audit et commissariat aux comptes ; Alain Mikol ; e-theque ; 2014 ; P75-76

Chapitre 2 : Méthodologie de la démarche d'audit

3.1.2. Evaluation du contrôle interne :

Au terme de la réalisation des tests de cheminements, l'auditeur aura fait ressortir les points forts et les points faibles du contrôle interne.

Les points faibles ressortis des tests de cheminement seront pris en compte lors de l'évaluation du risque lié au contrôle interne.

Les points forts quant à eux sont ceux réévalués lors de cette étape, pour voir s'ils le sont réellement. En résulteront, des points forts appliqués et des points forts non appliqués et/ou non efficaces, ce qui sera également pris en compte lors de l'évaluation du risque lié au contrôle interne.

L'évaluation du contrôle interne a pour but de vérifier la véracité des propos tenus par les employés lors des entretiens, ainsi que de la bonne exécution des processus indiqués dans le manuel des procédures. Au terme de cette évaluation, l'Auditeur évalue le risque lié au contrôle, ce qui aura un impact conséquent (au même titre que le risque inhérent) sur l'audit final, autrement dit les tests de substance.

Cette évaluation se fait au travers de tests de procédures (tests of control/TOC).

« Les tests de procédures permettent de collecter des éléments en vue d'apprécier l'efficacité des contrôles conçus et mis en œuvre par l'entité pour prévenir, détecter ou corriger les anomalies significatives au niveau des assertions »¹

Les contrôles sont testés dans le cas où l'auditeur décide d'adopter une stratégie de contrôle (« Control reliance strategy ») sur un processus pour une assertion donnée. Cette stratégie est obligatoire lorsque les procédures substantives seules ne donnent pas une assurance suffisante. En particulier sur les flux de transactions entièrement gérés informatiquement, avec de nombreuses transactions, avec une piste d'audit uniquement électronique. C'est notamment le cas dans les cas suivants :

- Ventes par internet
- Industrie télécommunications
- Banques

¹ NEP 315 §9

Chapitre 2 : Méthodologie de la démarche d'audit

Les tests pour chaque processus varient en fonction de la fréquence de la performance (combien de fois ils sont effectués), et des standards (procédures) du cabinet. L'échantillon est choisi aléatoirement.

Les tests de procédures (ou encore tests de permanence) vérifient tous les points clés (verrous) retracés dans les tests de cheminement.

Un contrôle ne sera testé que si l'auditeur jugera que le « design » du contrôle est satisfaisant, autrement dit qu'il est bien conçu.

3.2. Synthèse des seuils :

3.2.1. Évaluation du risque lié au contrôle :

Le risque de contrôle est le risque qu'une anomalie significative, individuellement ou regroupée avec d'autres anomalies, puisse se produire lors d'une assertion concernant une catégorie d'opérations, un solde du compte ou une information donnée, et ne soit ni empêchée, ni détectée, ni corrigée en temps utile (timely basis) par le contrôle interne de l'entité.

La finalité de cette évaluation est :

- Soit de « rely on control »
- Soit de « not rely on control »

Le niveau de risque de contrôle résulte de la stratégie d'audit adoptée, c'est-à-dire soit une stratégie substantive, soit une stratégie qui vise à tester le contrôle interne.

- La finalité est « rely on control » est :
 - Lorsque lors de l'évaluation préliminaire, l'auditeur conclue que les contrôles sont conçus de manière efficiente (design effective) et ont été mis en place et utilisés tout au long de la période et que les tests sont concluants

- Dans le cas où la finalité est de ne pas se baser sur les contrôles, cela est dû soit :
 - A un environnement de contrôle inefficent
 - A une évaluation préliminaire qui indique que :
 - ❖ Contrôles conçus de manière non efficiente (design ineffective)
 - ❖ Contrôles non mis en place
 - ❖ Contrôles non appliqués tout au long de la période

Chapitre 2 : Méthodologie de la démarche d'audit

- A des tests non concluants
- Lorsque l'auditeur opte pour une stratégie substantive
- Évaluation du risque de contrôle lorsque des déficiences liées au contrôle sont identifiées :

Lorsque les déficiences liées au contrôle sont identifiées et que l'auditeur identifie et teste plus d'un contrôle pour chaque assertion pertinente, il évalue le risque de contrôle en tenant compte de tous les contrôles qu'il a testé. S'il détermine qu'ils appuient une évaluation des risques fondée sur les «contrôles» ou si des contrôles compensatoires sont identifiés, testés et évalués pour en assurer l'efficacité, l'auditeur peut conclure que le «recours aux contrôles» est toujours approprié. Dans le cas échéant, l'auditeur modifie son appréciation des risques liés au contrôle en «not rely on control».

Lorsqu'une déficience concerne un contrôle inefficace qui est le seul contrôle identifié pour une assertion, il est impératif de réviser l'évaluation des risques en «not rely on control» pour les assertions associées, car aucun autre contrôle n'a été identifié pour atténuer le risque associé à l'assertion.

Si la déficience concerne un WCGW parmi plusieurs WCGW, l'auditeur peut «rely on controls» mais doit effectuer des procédures de corrélation supplémentaires pour traiter de manière adéquate les risques liés à la déficience.

3.2.2. Calcul des seuils :

Au terme de la phase de prise de connaissance et de la revue du contrôle interne, l'auditeur aura déterminé les risques inhérents et ceux liés au contrôle interne pour chaque cycle.

La combinaison des 2 forme le CRA qui peut être « faible », « moyen » ou « fort ». Cela sera traduit par un pourcentage et constituera le principal seuil utilisé lors de l'Audit finale. Cependant avant d'en arriver à ce seuil il faudra avoir calculé au préalable d'Autres seuils.

3.2.2.1. Seuil de signification:

Pour le calcul réel des seuils, c'est-à-dire en unités monétaires et non en pourcentages, il est important de calculer la matérialité (ou seuil de signification).

Chapitre 2 : Méthodologie de la démarche d'audit

« Le seuil de signification se définit comme le montant au-delà duquel les décisions économiques ou le jugement fondé sur les comptes sont susceptibles d'être influencés. »¹

Ce seuil est utilisé pour :

- Les états financiers pris dans leur ensemble
- Des flux d'opérations soldes de comptes ou informations particulières

Ce seuil est calculé à partir d'un agrégat, choisi par l'auditeur après avoir pris connaissance des objectifs de l'entreprise.

Selon l'ISA 320, le jugement professionnel est l'ajout majeur à utiliser pour la détermination du seuil de signification. Le normalisateur international n'a pas restreint l'auditeur, cependant il est important qu'il explique sur qu'elle base il a choisi tel ou tel agrégat.

Parmi les facteurs qui peuvent être utilisés pour ce choix nous avons :

- Les éléments des états financiers
- La nature de l'Entité
- Le cycle de vie de l'Entité (par exemple si une entreprise est nouvelle, son résultat sera négatif à cause des charges importantes qu'elle doit supporter. L'auditeur ne prendra donc pas le résultat comme agrégat).
- Si l'Entreprise est coté en bourse ou non
- Les objectifs de l'entreprise

Il est également très important de prendre en compte ce à quoi les lecteurs des états financiers s'intéressent.

Ci-dessous les agrégats qui sont généralement utilisés sont :

- -Résultat avant impôt
- -EBIT
- -EBITDA (résultat d'exploitation avant intérêts, impôts et amortissement)
- -Marge brute
- -Le chiffre d'affaires
- -Charges opérationnelles
- -l'Endettement net

¹ NEP 320 §6

Chapitre 2 : Méthodologie de la démarche d'audit

Chaque agrégat a une fourchette lui correspondant, c'est-à-dire que si on prend par exemple le chiffre d'affaire et que sa fourchette va de 0,5% à 2%. Selon certains critères qui diffèrent d'un cabinet (par exemple s'il a beaucoup de changements dans l'environnement de l'entreprise) à un autre et également selon le jugement de l'auditeur, ce dernier choisira de prendre le bas de cette fourchette (ici 0,5%) ou son haut (ici 2%), ou entre les deux.

Seuil de signification = montant de l'agrégat X le pourcentage choisi de la fourchette

L'auditeur lors de sa phase de prise de connaissance prend part également des événements importants qui ont touché l'entreprise, et les prennent également en considération lors du calcul des seuils.

Par exemple, si une entreprise a subi au cours de l'année un incendie, cela aura comme conséquence d'amortir cela en charges, ce qui va diminuer son résultat. Or si l'auditeur prenait ce résultat là comme référence, les seuils seraient bas, alors qu'en réalité ce résultat moindre n'est pas lié à la mauvaise performance de l'entreprise. L'auditeur pourrait prendre cela en considération lors de son calcul.

3.2.2.2. Seuil de planification :

Ce seuil est calculé à partir du seuil de signification, il est donc inférieur à ce dernier. C'est l'application de la matérialité (signification) au niveau des comptes individuels ou au niveau de la balance (balance level).

3.2.2.3. Seuils traduisant le CRA :

A partir du seuil de planification, les CRA ou seuils d'investigations sont calculés.

Ce sont les seuils utilisés lors de la sélection des échantillons lors des tests pour chaque cycle. Si un montant est inférieur à ce seuil, il n'est pas nécessaire de le tester.

3.2.2.4. Seuil de tolérance à l'erreur :

Tout écart, résultat des tests de procédures, supérieur à ce seuil est à ajuster.

C'est un pourcentage du seuil de planification.

- Impact des CRA sur l'audit final (tests de substance) :

L'auditeur détermine l'effet des évaluations entreprises du risque inhérent et du risque de contrôle pour chaque assertion pertinente sur les tests de substance qui ont été conçus et exécutés (c'est-à-dire pour traiter le risque de détection). Au fur et à mesure que le CRA

Chapitre 2 : Méthodologie de la démarche d'audit

augmente, des éléments probants provenant de procédures de corroboration sont nécessaires pour réduire le risque de vérification (le 3^{ème} type de risque qui constitue le risque d'audit) à un niveau suffisamment bas et pour tirer des conclusions raisonnables sur lesquelles son opinion est fondée.

3.3. Contrôle des comptes (audit final) :

3.3.1. *Audit par cycle :*

L'audit par cycle constitue la partie exécution de l'audit. Après avoir calculé les seuils, ces derniers sont utilisés pour le contrôle des comptes, en fonction du cycle approprié.

L'audit par cycles représente une des phases de la démarche d'audit.

Cette approche par cycles résulte d'un découpage opérationnel par opposition au découpage par phases plus théorique.

Chaque cycle correspond généralement aux principales fonctionnalités de l'entité, ce qui explique pourquoi certains des cycles cités ci-après ne sont pas retrouvés dans toutes les entités.

Les cycles généralement récurrents sont :

- achats / fournisseurs ;
- immobilisations corporelles et incorporelles ;
- immobilisations financières ;
- ventes / clients ;
- production / stocks et encours ;
- trésorerie ;
- emprunts et dettes financières ;
- fonds propres ;
- provisions pour risques et charges ;
- personnel et organismes sociaux (payroll) ;
- impôts et taxes ;
- autres créances et autres dettes

Chapitre 2 : Méthodologie de la démarche d'audit

Parmi les cycles non retrouvés dans toutes les entités, le cycle productions/stocks et encours car il est spécifique aux entreprises de production ou mixtes, et le cycle emprunts, car toute entreprise ne contracte pas automatiquement des emprunts.

- Les contrôles de substance :

Les contrôles de substance constituent une des 2 procédures d'audit ayant pour but de répondre à l'évaluation du risque au niveau des assertions entreprise par le commissaire aux comptes. Ce sont des procédures complémentaires. En fonction de la stratégie d'Audit, ces tests de substance peuvent être la seule réponse, comme elles peuvent être utilisées après les tests de procédures (approche mixte).

- Contrôle de substance pour palier au risque d'anomalies significatives :

« Plus l'auditeur estime que le risque d'anomalies significatives est élevé, plus les contrôles de substance qu'il réalise sont étendus. Par ailleurs, étant donné que le risque d'anomalies significatives intègre le risque lié au contrôle, des résultats des tests de procédures non satisfaisants augmentent l'étendue des contrôles de substance nécessaires.»¹

- Autres Contrôles de substance :

« Indépendamment de l'évaluation du risque d'anomalies significatives, le commissaire aux comptes conçoit et met en œuvre des contrôles de substance pour chaque catégorie d'opérations, solde de compte ou information fournie dans l'annexe, dès lors qu'ils ont un caractère significatif. Ils comprennent :

- un rapprochement des comptes annuels ou consolidés avec les documents comptables dont ils sont issus ;
- l'examen des écritures comptables significatives, y compris des ajustements effectués lors de la clôture des comptes ;
- l'évaluation de la conformité au référentiel comptable applicable de la présentation des comptes, y compris les informations fournies en annexe ;
- la vérification de la qualité des informations fournies dans l'annexe aux états financiers »²

Il existe 2 types de tests de contrôle :

¹ NEP 330 §19

² NEP 330 §21-22

Chapitre 2 : Méthodologie de la démarche d'audit

- Les tests de détail : représentent le contrôle d'un élément individuel faisant partie d'une catégorie d'opérations, d'un solde de compte ou d'une information fournie dans l'annexe
- Les procédures analytiques substantives

3.3.2. Procédures analytiques :

Les procédures analytiques ou communément désignée revue analytique est l'explication des différentes variations des comptes entre l'exercice audité et le précédent, ainsi que la revue de leur cohérences vis à vis du type de compte, et des facteurs expliquant ces variations.

L'auditeur a recours aux procédures analytiques lors de :

- La phase de prise de connaissance de l'entité et de son environnement et de l'évaluation du risque d'anomalies significatives notamment pour identifier des opérations ou événements inhabituels
- Lors de l'exécution de l'Audit final (réponse à l'évaluation du risque au niveau des assertions et pour les catégories d'opérations, les soldes de comptes et les informations fournies dans l'annexe qui ont un caractère significatif) en tant que contrôle de substance. Ce qui explique l'appellation : procédures analytiques substantives.

Les procédures analytiques consistent comme précédemment expliqué « à apprécier des informations financières à partir :

- de leurs corrélations avec d'autres informations, issues ou non des comptes, ou avec des données antérieures, postérieures ou prévisionnelles de l'entité ou d'entités similaires,
- et de l'analyse des variations significatives ou des tendances inattendues. »¹

En tant que contrôles substance, elles sont principalement utilisées pour faire des comparaisons entre comptes et pour analyser des postes dont les mouvements sont conséquents (achats, ventes, paie, décaissements...)

« Les explications relatives aux variations identifiées sont obtenues par entretien avec les responsables appropriés. Selon la taille et l'organisation de l'entité, il peut s'agir du contrôleur de gestion, du directeur financier, du chef comptable, voire du dirigeant lui-même dans les entités de petite taille.

¹ NEP 520 §4

Chapitre 2 : Méthodologie de la démarche d'audit

Lorsque les procédures analytiques mettent en évidence des variations anormales ou des tendances inattendues et qu'aucune explication satisfaisante n'a été obtenue auprès de la direction, le commissaire aux comptes met en œuvre des procédures d'audit complémentaires lui permettant d'élucider ces variations ou incohérences (NEP 520 § 8 et § 9) »¹

Les techniques de procédures analytiques sont :

- « la revue de vraisemblance : qui consiste à procéder à un examen critique des composantes d'un solde ou d'un journal pour identifier celles qui sont a priori, anormales
- les comparaisons de données absolues : Ces données sont des informations considérées intrinsèquement et pour lesquelles il n'y a pas de relation directe avec d'autres éléments de référence dans les comptes (par exemple les comptes capitaux propres et immobilisations). Ces données peuvent faire l'objet, notamment, d'analyses :
 - par rapport à leurs positions sur des périodes antérieures ;
 - par rapport à un budget ;
 - par rapport aux mêmes données dans des entreprises du même secteur
- les comparaisons de données relatives (ratios) : Ces ratios peuvent être analysés comme suit :
 - dans une même période (exemple : ratios de structures financières) ;
 - par rapport à une autre période (exemple : taux de marge dans le négoce) ;
 - par rapport à un budget ;
 - par rapport à des données non financières (nombre d'abonnés dans la presse, par exemple)
- les analyses de tendances : consistent à utiliser les mêmes techniques que celles décrites précédemment mais sur des périodes plus longues (plusieurs exercices) »²

3.3.3. Demande de confirmation des tiers :

Les demandes de confirmation des tiers, ou communément appelées les circularisations, sont comme leur nom l'indique auprès de personnes externes à l'entreprise des données.

¹ Mémento Audit et commissariat aux comptes 2018/2019 ; Editions Francis Lefebvre; 2017 ; P638-639

² Note d'information ; Le commissaire aux comptes et les procédures analytiques » (NI. VIII) ; CNCC ; 2010 ; P29-31 ; <https://docplayer.fr/7321983-Copyright-cncc-viii-le-commissaire-aux-comptes-et-les-procedures-analytiques-collection-notes-d-information-decembre-2010-services.html> ; consulté le 28/03/2019 à 19:50

Chapitre 2 : Méthodologie de la démarche d'audit

Le modèle de circularisation est établi par l'auditeur, puis envoyé à l'entité. Cette dernière la transmet à la partie tierce, et la réponse est directement envoyée à l'auditeur.

Généralement ces circularisations sont utilisées pour :

- Cycle disponibilités/cash : circularisation auprès des banques. L'auditeur demande une confirmation de l'existence des comptes de l'entreprise, leur solde, leur crédits à court terme ainsi que les hors bilan ainsi que toute autre mention concernant en relation avec la banque. Les réponses des banques sont obligatoires.
- Cycle clients : L'auditeur demande la confirmation des créances les plus importantes. Dans le cas où il n'y a pas de retour du client, l'auditeur devra tester la réalité de ces créances en vérifiant les factures et bon de livraison constituant cette créance.
- Cycle fournisseurs : L'auditeur demande la confirmation des dettes
- Cycle intercompany : L'auditeur demande la confirmation des dettes et créances auprès d'entités faisant partie du même groupe.
- Avocats : Grâce à la circularisation avocat l'Auditeur confirmera les dires de son interlocuteur (l'entité) quant à leur état des procès et litiges. Elle permettra de ce fait de vérifier les montants éventuellement provisionnés ou à provisionner. En cas de non réponse, l'auditeur procède à une procédure alternative en vérifiant les honoraires des avocats, évidences transmises par l'entité à l'appui.

Pour les créances clients la sélection se fait à partir de la balance âgée (c'est-à-dire un état des créances, leur solde, et leur durée), alors que la sélection des fournisseurs se fait à partir de la balance auxiliaire fournisseurs (état des fournisseurs avec leur solde de début, mouvements, et solde de fin).

« Le commissaire aux comptes évalue si les résultats des demandes de confirmation des tiers et des procédures d'audit alternatives et supplémentaires mises en œuvre apportent des éléments suffisants et appropriés pour vérifier les assertions faisant l'objet du contrôle »¹

3.3.4. Observation physique :

Comme son nom l'indique l'auditeur procède lui-même à une observation des procédures effectuées par les employés de l'entité. Il vérifie donc comment la procédure contrôlée est effectuée et si elle l'est bien effectuée par les salariés.

¹ NEP 505 §15

Chapitre 2 : Méthodologie de la démarche d'audit

L'observation la plus connue est l'observation du déroulement de l'inventaire des stocks qui a pour but de « vérifier que les procédures définies par la direction pour l'enregistrement et le contrôle des résultats des comptages sont appliquées et d'en apprécier la fiabilité.

Lorsque les stocks sont répartis sur plusieurs sites, le commissaire aux comptes détermine les lieux où il estime que sa présence à l'inventaire physique est nécessaire. »¹

3.3.5. Autres outils de contrôle des comptes :

En plus des outils et techniques précédemment cités, l'auditeur utilise d'autres outils et techniques que nous allons brièvement décrire.

- Sondages :

Les sondages constituent une des 3 techniques de sélection des éléments probants à tester (les 2 autres étant la sélection de tous les éléments et la sélection d'éléments spécifiques).

« Un sondage donne à tous les éléments d'une population une chance d'être sélectionnés.

Les techniques de sélection d'échantillons dans le cadre de sondages peuvent être statistiques ou non statistiques »²

- Outils informatiques :

Les principales techniques informatiques utilisables par un auditeur sont :

- le recours à des extractions de fichiers : permettent d'observer une caractéristique donnée sur un échantillon important de la population étudiée, voire sur l'intégralité avec un bon rapport coût/efficacité.
- l'utilisation de logiciels d'aide à l'audit : logiciels qui facilitent le travail de l'auditeur, en récupérant une partie du dossier annuel, en dématérialisant une partie du dossier de travail et qui permettent également remontée automatisée des points d'audit en synthèse.

- Inspection des actifs corporels :

Cette inspection vise à vérifier l'existence d'un actif au sein de l'entreprise. On pourrait prendre comme exemple une immobilisation, ou un stock.

- Vérification de calcul :

¹ NEP 501 §3-4

² NEP 260 § 7

Chapitre 2 : Méthodologie de la démarche d'audit

Le but de la vérification est de s'assurer du bon calcul du montant comptabilisé. Il existe 2 cas de vérification :

- L'auditeur - en utilisant le fichier brut du client comme base (des montants) - compare entre les résultats fournis par le client et ceux obtenus des recalculs en utilisant ses propres formules
- L'auditeur recalcule un montant en suivant la même logique que client a utilisé pour avoir son résultat, tout en veillant à ce que la formule et les montants utilisés soient cohérents.

Le but ici est de vérifier que les montants utilisés au calcul sont les bons et que les formules utilisées par le client le sont aussi.

4. Travaux de fin de mission

4.1. Événements postérieurs à la clôture:

La NEP 560 « événements postérieurs à la clôture » explique en détail cette phase.

Selon elle un événement postérieur à la clôture est tout événement significatif survenant et étant connu par le commissaire aux comptes entre les dates allant de la date de clôture des comptes à la date d'approbation des comptes, c'est-à-dire selon le schéma suivant :

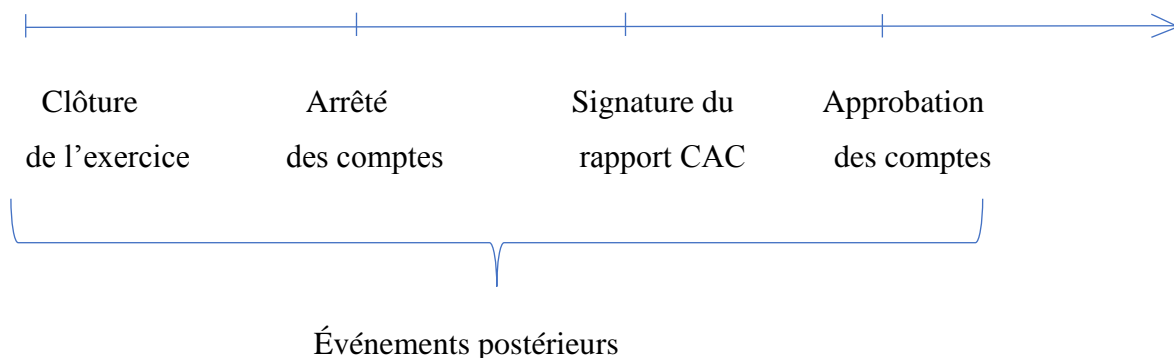


Figure 5: Axe chronologique des événements postérieurs à la clôture

Le principe fondamental qui est au cœur de la mission de commissariat aux comptes qui est la sincérité et l'image fidèle font que ce dernier est dans l'obligation de prendre en compte ces événements.

Ce type d'événement peut avoir un impact positif sur la situation financière de l'entité comme elle peut être négative. Des exemples d'événements sont :

- Événement positif: Verdict d'un litige en faveur de l'entité

Chapitre 2 : Méthodologie de la démarche d'audit

- Événement négatif : Dépôt de bilan d'un client important

Si cette information revêt un caractère significatif, elle aura comme conséquence soit :

- De faire l'objet d'un traitement comptable (y compris une information dans l'annexe)
- De constituer une information ou une communication à l'organe appelé à statuer sur les comptes.

- Type d'événements :¹

- Qui ont un lien direct avec des situations qui existaient à la date de clôture de l'exercice : ces événements doivent donner lieu à un enregistrement comptable
- Qui ne présentent pas de lien avec des situations qui existaient à la date de clôture de l'exercice : ces événements doivent donner lieu à une information dans l'annexe.

- Identification des événements postérieurs :²

Pour ce faire, le commissaire aux comptes peut notamment :

- prendre connaissance des procédures mises en place par la direction pour identifier ces événements ;
- consulter les procès-verbaux ou les comptes rendus des réunions tenues par l'organe délibérant et par les organes mentionnés à l'article L. 823-16 du code de commerce après la date de clôture de l'exercice ;
- prendre connaissance, le cas échéant, des dernières situations intermédiaires et des derniers documents prévisionnels établis par l'entité ;
- s'enquérir auprès des personnes compétentes de l'entité de l'évolution des procès, contentieux et litiges depuis ses derniers contrôles ;
- s'enquérir auprès de la direction de sa connaissance de la survenance d'événements postérieurs.

« Le commissaire aux comptes est tenu à une obligation de moyens. Ainsi ne peut-il être tenu responsable si des événements ont été volontairement ou involontairement cachés et si, ayant mis en œuvre des diligences appropriées, celles-ci n'ont pas permis de les détecter. »³

¹Mémento Audit et commissariat aux comptes 2018/2019 ; Editions Francis Lefebvre; 2017 ; P649

² NEP 560 §6

³ Mémento ; *Loc.cit*

Chapitre 2 : Méthodologie de la démarche d'audit

- Incidences des événements sur la mission :

Comme expliqué dans la NEP 560, si un événement significatif postérieur à la clôture est connu par le commissaire aux comptes :

- Avant la date de signature de son rapport :
 - Et que l'événement survient entre la date de clôture de l'exercice et la date d'arrêté des comptes, ce dernier est tenu de vérifier que cet événement a donné lieu à un traitement comptable approprié ou à une information dans le rapport de l'organe compétent à l'organe appelé à statuer sur les comptes. Dans le cas où cela n'a pas eu lieu, et que l'entité n'a pas re-procédé à un nouvel arrêté des comptes volontairement, il est tenu de le mentionner dans la 3^{ème} partie de son rapport.
 - Et que l'événement survient entre la date d'arrêté des comptes et la date de signature de son rapport, il prévient auprès de l'organe compétent de son intention de communiquer une information sur cet événement à l'organe appelé à statuer sur les comptes. Et dans le cas où. Il ne peut procéder à cette communication, il en fait mention dans la 3^{ème} partie de son rapport.
- Après la date de signature de son rapport :
 - Et que l'événement est survenu entre la date de clôture de l'exercice et la date d'arrêté des comptes, ce dernier est tenu de passer par les mêmes procédures que si cela s'était produit avant la signature de son rapport. Il évalue l'incidence sur son opinion ou sur la 3^{ème} partie de son rapport et établit un nouveau rapport dans lequel il est fait référence au rapport précédent.
 - Et que l'événement est « survenu après la date d'arrêté des comptes, il s'enquiert auprès de l'organe compétent de son intention de communiquer une information sur cet événement à l'organe appelé à statuer sur les comptes. Lorsqu'une telle communication n'est pas prévue, le commissaire aux comptes rédige une communication dont il est donné lecture lors de la réunion de l'organe appelé à statuer sur les comptes ou qui est portée à sa connaissance. »¹

¹ NEP 560 §18

Chapitre 2 : Méthodologie de la démarche d'audit

4.2. Déclarations de la direction :

Parmi les techniques utilisées par le commissaire aux comptes lors de la mission, afin d'obtenir « l'assurance raisonnable » lui permettant de délivrer sa certification, les déclarations de la direction.

Ces déclarations représentent des informations orales ou écrites, spontanées ou en réponse à des demandes spécifiques de la part des dirigeants et salariés de l'entité.

Ces déclarations communément appelées «**lettre d'affirmation**» par les professionnels ne prennent plus cette appellation selon la NEP 580 car les déclarations de la direction peuvent prendre les formes suivantes :

- « une lettre de la direction adressée au commissaire aux comptes, communément appelée « lettre d'affirmation ». Lorsque le commissaire aux comptes sollicite une lettre d'affirmation, il demande que le signataire précise qu'il établit cette lettre en tant que responsable de l'établissement des comptes, que la lettre soit datée et signée et qu'elle lui soit envoyée directement. Lorsqu'une des déclarations porte sur un élément spécifique des comptes qui demande des compétences techniques particulières, celle-ci peut être cosignée par le membre de la direction compétent sur le sujet (NEP 580 § 9).
- Un extrait de procès-verbal d'une réunion d'un conseil d'administration, ou d'un organe de même nature, au cours de laquelle les déclarations ont été formulées. Lorsque des déclarations du représentant légal sont consignées dans un extrait de procès-verbal d'une réunion de l'organe chargé de l'administration, le commissaire aux comptes s'assure que la date de la réunion concernée est suffisamment proche de la date de signature de son rapport (NEP 580 § 12).
- Une lettre du commissaire aux comptes, adressée à la direction, expliquant la façon dont il a compris ses déclarations et demandant à celle-ci d'en accuser réception et d'en confirmer le contenu (NEP 580 § 08et11).Lorsque le commissaire aux comptes adresse une lettre au représentant légal, il lui demande d'en accuser réception et de confirmer par écrit son accord sur les termes exposés à une date la plus rapprochée possible de la date de signature de son rapport. Cette confirmation ne peut être postérieure à la date de signature du rapport (NEP 580 § 11). »¹

Ces déclarations comprennent généralement :

¹ Mémento Audit et commissariat aux comptes 2018/2019 ; Editions Francis Lefebvre; 2017 ; P655

Chapitre 2 : Méthodologie de la démarche d'audit

- « Déclarations demandées par l'auditeur : C'est une technique de collecte d'éléments probants quand l'auditeur ne peut utiliser les autres techniques de contrôle (inspection, observation physique...) ou quand il a besoin de les compléter par des déclarations formelles (NEP 580-6). Par exemple l'auditeur demande des déclarations sur des plans de restructuration ou des passifs éventuels importants.
- Des éléments obligatoires dont la liste figure dans la NEP 580-7 : informations concernant les fraudes, le respect des textes légaux obligatoires, la continuité d'exploitation, les estimations comptables, etc. »¹

En cas de refus de la direction de fournir les déclarations écrites demandées « ou de confirmer une ou plusieurs des déclarations écrites demandées par le commissaire aux comptes, celui-ci s'enquiert auprès de lui des raisons de ce refus. En fonction des réponses formulées, le commissaire aux comptes tire les conséquences éventuelles sur l'expression de son opinion. »²

4.3. Travaux de synthèse et documentation de l'audit:

« Parvenu au terme de sa mission, l'auditeur financier doit faire la synthèse de ses travaux préalablement à l'émission de son opinion sous forme d'un rapport.

Les travaux de synthèse comprennent notamment :

- la finalisation des travaux ;
- l'établissement de la note de synthèse.

4.3.1. Finalisation des travaux:

A l'issue des travaux, la supervision finale des dossiers doit permettre au commissaire aux comptes de s'assurer que l'ensemble des travaux ont été menés conformément à la planification de la mission et au programme de travail élaborés ; il ne saurait y avoir de points de discussion non résolus, ni de risque résiduel qui n'auraient fait l'objet de travaux appropriés. Une vérification de l'éclaircissement des derniers problèmes en suspens traités dans les dossiers doit donc être effectuée pour s'assurer de l'exhaustivité des diligences et de leur cohérence.

Le travail d'audit, généralement effectué en équipe, implique la délégation de la réalisation de tout ou partie des vérifications matérielles à opérer par l'associé signataire et par le responsable de mission. Cette délégation nécessite la mise en œuvre d'une procédure de revue

¹ Audit et commissariat aux comptes ; Alain Mikol ; e-theque ; 2014 ; 115

² NEP 580 §13

Chapitre 2 : Méthodologie de la démarche d'audit

dont les modalités sont à définir par l'associé responsable. Il convient en outre, à l'occasion de cette revue, de s'assurer que l'ensemble du programme de contrôle a été accompli et que les travaux rassemblés dans les dossiers de travail sont correctement documentés et organisés.

Lorsque la mission est effectuée en co-commissariat, la finalisation des travaux nécessite la revue des dossiers du confrère. L'exercice du double commissariat doit en effet conduire chacun des intervenants à émettre une opinion motivée prenant en compte les travaux effectués sur l'ensemble de la mission.

Enfin, pour les entités d'intérêt public, une revue indépendante du dossier doit être mise en œuvre préalablement à la signature des rapports sur les comptes.

4.3.2. Établissement de la note de synthèse :

La note de synthèse est un document essentiel qui permet de récapituler l'ensemble de la démarche d'audit et de justifier l'opinion émise sur les comptes. Elle doit permettre d'apporter une réponse aux questions et aux axes d'intervention définis dans le plan de mission.

A titre purement indicatif, la note de synthèse pourra comporter :

- un rappel des principaux enseignements tirés des procédures analytiques mises en œuvre (activité de l'entité, faits marquants de l'exercice, chiffres clés de l'exercice...);
- un rappel des éléments fondamentaux de la stratégie d'audit définie dans le plan de mission, et notamment des risques identifiés dans la phase de prise de connaissance générale, ainsi que les ajustements éventuels de la planification initiale en réponse aux éléments collectés lors des procédures d'audit ;
- un résumé des résultats des contrôles (forces et faiblesses de contrôle interne, points d'audit issus des contrôles, aspects juridiques et fiscaux éventuellement relevés...);
- un rappel du seuil de signification et une synthèse des ajustements et reclassements d'audit (tableau d'impact) en distinguant ceux qui ont été pris en compte par l'entité de ceux qui n'ont pas été comptabilisés ;
- une mention des incertitudes éventuelles et des changements de méthode identifiés ;
- un rappel des sujets ayant fait l'objet d'une communication aux organes habilités;

Chapitre 2 : Méthodologie de la démarche d'audit

– une présentation de la nature de l'opinion et des rapports à émettre, des points à suivre sur l'exercice suivant »¹

4.3.3. Documentation des travaux :

« Le commissaire aux comptes constitue pour chaque entité qu'il contrôle un dossier contenant la documentation de l'audit des comptes.

Le commissaire aux comptes fait figurer dans son dossier les documents qui permettent d'étayer l'opinion formulée dans son rapport et qui permettent d'établir que l'audit des comptes a été réalisé dans le respect des textes légaux et réglementaires et conformément aux normes d'exercice professionnel »²

« Le commissaire aux comptes consigne dans son dossier les éléments qui permettent à toute autre personne ayant une expérience de la pratique de l'audit et n'ayant pas participé à la mission d'être en mesure de comprendre :

- la planification de l'audit dont les principaux éléments sont formalisés dans le plan de mission et le programme de travail ;
- la nature, le calendrier et l'étendue des procédures d'audit effectuées ;
- les caractéristiques qui permettent d'identifier les éléments qu'il a testés afin de préciser l'étendue des procédures mises en oeuvre ;
- les résultats de ces procédures et les éléments collectés ;
- les problématiques concernant les éléments significatifs des comptes qui ont été relevées au cours de l'audit et les conclusions du commissaire aux comptes sur ces problématiques.

Le commissaire aux comptes formalise également dans son dossier les échanges intervenus avec la direction de l'entité ou avec d'autres interlocuteurs au titre des éléments significatifs des comptes. »³

« Le commissaire aux comptes documente ses travaux au fur et à mesure de leur réalisation et dans des délais compatibles avec leur revue.

Au-delà de la date de signature de son rapport, le commissaire aux comptes ne peut apporter aucune modification de fond aux éléments de documentation. Il ne peut y apporter que des

¹ Memento Audit et commissariat aux comptes 2018/2019 ; Editions Francis Lefebvre; 2017; P656-657

² NEP 580 §1-2

³ NEP 580 §4-5

Chapitre 2 : Méthodologie de la démarche d'audit

modifications de forme ou revoir leur classement dans un délai de quatre-vingt-dix jours après la réunion de l'organe appelé à statuer sur les comptes »¹

5. Rapports et communications :

5.1. Rapport sur les comptes :

Le rapport du commissaire aux comptes est scindé en 3 parties :

- l'opinion sur les comptes
- justification des appréciations
- vérification des informations spécifiques

5.1.1. Opinion sur les comptes :

Au terme de la mission, le commissaire aux comptes émet son opinion sur les comptes de l'entité auditée. Cette opinion peut prendre la forme de :

- Certification sans réserves : « les comptes annuels ou consolidés sur lesquels porte le rapport sont réguliers et sincères et qu'ils donnent une image fidèle du résultat des opérations de l'exercice écoulé ainsi que de la situation financière et du patrimoine de la personne ou de l'entité ou de l'ensemble constitué par les personnes et entités comprises dans la consolidation à la fin de l'exercice »²
- Certification avec réserves, soit pour :
 - Désaccord : à la vue d'anomalies significatives détectées, non corrigées
 - Limitation dans son travail : car il n'a pas pu mettre en œuvre toutes les procédures d'audit nécessaires pour fonder son opinion

Dans les 2 cas les incidences sur les comptes problématiques sont clairement circonscrites et la formulation de la réserve doit être suffisante pour permettre à l'utilisateur des comptes de fonder son jugement en connaissance de cause.

- Refus de certifier pour désaccord : à la vue d'anomalies significatives et non corrigées; et que :
 - soit les incidences sur les comptes des anomalies significatives ne peuvent être clairement circonscrites ;
 - soit la formulation d'une réserve n'est pas suffisante pour permettre à l'utilisateur des comptes de fonder son jugement en connaissance de cause.

¹ NEP 580 §9

² NEP 700 revisitée §6

Chapitre 2 : Méthodologie de la démarche d'audit

- Impossibilité de certifier, soit :
 - « Lorsqu'il n'a pas pu mettre en œuvre toutes les procédures d'audit nécessaires pour fonder son opinion et que :
 - soit les incidences sur les comptes des limitations à ses travaux ne peuvent être clairement circonscrites ;
 - soit la formulation d'une réserve n'est pas suffisante pour permettre à l'utilisateur des comptes de fonder son jugement en connaissance de cause.
 - Multiples incertitudes : dont les incidences sur les comptes ne peuvent être clairement circonscrites »¹

Lorsque le commissaire aux comptes précise soit les motifs de la réserve pour désaccord, ou lors du refus de certification pour désaccord, « il quantifie au mieux les incidences sur les comptes des anomalies significatives identifiées et non corrigées ou bien indique les raisons pour lesquelles il ne peut les quantifier. »²

- Justification des appréciations :

« Elle doit permettre au destinataire du rapport de mieux comprendre l'opinion émise par le commissaire aux comptes sur les comptes.

La justification constitue une explicitation des appréciations effectuées par le commissaire aux comptes et, ce faisant, une motivation de l'opinion émise. Celles-ci sont liées, le plus souvent en toute logique, à des sujets complexes (évaluations difficiles, choix d'une méthode comptable entre plusieurs possibles, application délicate d'un principe comptable...) faisant déjà l'objet d'une information dans l'annexe car nécessitant, de la part des dirigeants, des commentaires pertinents et appropriés.

- Informations et vérifications spécifiques :

Dans cette dernière partie du rapport, le commissaire aux comptes indique qu'il a effectué les vérifications spécifiques prévues par les textes légaux et réglementaires.

C'est d'ailleurs pour cela que l'on parle « d'informations et vérifications spécifiques » car elles sont toutes spécifiquement prévues dans le Code de commerce (infra 1506). En outre, il conclut sur la sincérité et la concordance avec les comptes annuels des informations données

¹ NEP 700 §14

² NEP 700 §10; §13

Chapitre 2 : Méthodologie de la démarche d'audit

dans le rapport de gestion établi par le conseil d'administration(ou de son équivalent dans les entités autres que les sociétés anonymes) » ¹

5.2.Communication au gouvernement d'entreprise :

Conformément à la NEP 260, le commissaire aux comptes est tenu de communiquer le programme général de travail mis en œuvre, les différents sondages auxquels il a procédé, les irrégularités qu'il a observées ainsi que ses conclusions, à l'organe collégial chargé de l'administration ou l'organe chargé de la direction et l'organe de surveillance, ainsi que, le cas échéant, le comité spécialisé.

Il « communique par écrit :

- les éléments importants relatifs à son audit lorsqu'il considère qu'une communication orale ne serait pas appropriée ou lorsque des dispositions légales ou réglementaires le prévoient spécifiquement ;
- les éléments relatifs à son indépendance »²

¹ Catherine Maillet, Micheline Friédérich, René Bonnault, Alain Burlaud, Didier Bensadon, Georges Langlois
DSCG 4 Comptabilité et audit manuel et applications 7e édition, Edition Foucher ; 2017 ; P462

² NEP 260 §10

Chapitre 3 : Étude de cas : Audit des cycles
trésorerie et achat

Chapitre 3 : Audit des cycles trésorerie et achat

Dans ce chapitre nous allons décrire deux des principaux cycles traités lors de notre mission d'audit au sein de l'entreprise faisant objet de notre étude : le cycle Trésorerie et le cycle Achats/Fournisseurs.

Dans un premier temps, nous présenterons le cabinet Ernst & Young puis l'entreprise faisant l'objet de notre étude. Ensuite nous survolerons la phase de prise de connaissance de l'entité et de son environnement ainsi que la planification au moyen d'une synthèse. Puis, nous aborderons la revue des processus constituant les cycles audités, au travers de narratifs dont le but est d'expliquer le déroulement dudit processus. Nous arriverons enfin à la procédure de contrôle des comptes (tests de substance). Pour finir nous conclurons par des recommandations après avoir synthétisé les principales anomalies détectées.

L'entreprise qui fait l'objet de notre étude étant un client du cabinet Ernst & Young, la clause de confidentialité nous contraint à nommer cette dernière, Entreprise X.

1. Présentation du cabinet d'audit Ernst & Young Advisory Algérie et de l'entreprise X :

1.1. Présentation et historique d'ERNST & YOUNG (EY) :

Les racines d'EY remontent aux années 1890, et aux origines de ses fondateurs, Arthur Young et Alwin C. Ernst¹. EY comme connu actuellement résulte de nombreuses fusions entre cabinets qui ont eu lieu au fil des décennies, et ont finalement abouties à la création d'Ernst & Young en 1989 en fusionnant Ernst & Whinney numéro 4 mondial du secteur de l'audit et Arthur Young, numéro 5. Le cabinet le plus ancien dont est issu ce géant est Harding & Pullein fondée en 1849.

« Le réseau a ensuite créé sa propre activité de conseil durant les années 1980 et 1990. »²

¹ <https://www.ey.com/fr/fr/about-us/our-people-and-culture/our-history/about-ey---key-facts-and-figures---history> consulté le 25/04/2019 à 16:10

² [https://fr.wikipedia.org/wiki/EY_\(société\)](https://fr.wikipedia.org/wiki/EY_(société)) consulté le 25/04/2019 à 18:15

Chapitre 3 : Audit des cycles trésorerie et achat

EY fait parti des 4 principaux cabinets d'audit financier, communément appelés Big 4. En 2018, il se hisse à la 3^{ème} place du podium après Deloitte et PwC et avant KPMG.¹

Le cabinet est structuré en 4 grands métiers :

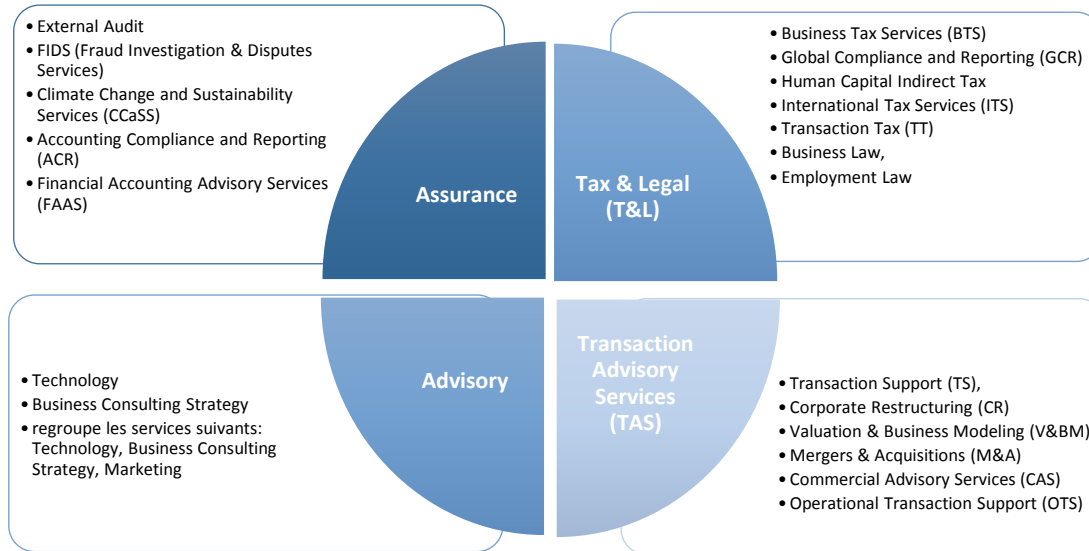


Figure 6: Les métiers d'EY

« EY géant du secteur rassemble 261 599 employés de par le monde, dans plus de 150 pays, a brassé 34,8 milliards de dollars en 2018. »²

EY est divisée en 4 zones elles-mêmes subdivisées en régions. Ces zones sont :

- Zone EMEIA: Europe, Moyen-Orient, Inde et Afrique
- Zone des Amériques
- Zone Asie Pacifique
- Japon

1.2. EY Algérie :

« Depuis bientôt un demi-siècle, EY s'investit en Algérie et est devenu un acteur majeur du développement économique du pays.

EY maîtrise mieux que quiconque l'environnement des affaires en Algérie en intégrant à ses services les réalités du terrain ainsi que les contraintes locales.

¹ https://en.wikipedia.org/wiki/Big_Four_accounting_firms consulté le 25/04/2019 à 19:00

² https://www.ey.com/en_gl/global-review/2018/facts-and-figures consulté le 12/05/2019 à 18:00

Chapitre 3 : Audit des cycles trésorerie et achat

EY Algérie accompagne aussi bien les entreprises et les institutions algériennes que les investisseurs nationaux et internationaux ainsi que les multinationales dans le cadre de leurs projets de :

- Développement et diversification
- Transformation et développement de la performance
- Organisation, Système d'information et numérisation
- Assainissement et restructuration
- Lancement de nouveaux projets et pilotage des risques
- Déploiement en Algérie et lancement d'activités
- Transaction, fusion ou croissance externe
- Internationalisation et accès aux marchés extérieurs
- Montage de partenariats public-privé, nationaux et internationaux

Les équipes d'EY Algérie servent plus de 300 clients, algériens et étrangers, tous secteurs (Industrie, transports, Energie, Santé, Agroalimentaire, Télécommunications, Immobilier, Banque et assurance, etc.) et toutes tailles confondues :

- ❖ des institutions gouvernementales à vocation économique
- ❖ des groupes industriels publics
- ❖ des filiales de multinationales de grande envergure
- ❖ des grands groupes privés algériens
- ❖ des PME algériennes
- ❖ des investisseurs
- ❖ des banques et sociétés d'assurances...

Aujourd'hui, EY Algérie seule rassemble plus de 105 professionnels dans tous les métiers, que ce soit le conseil, l'expertise, l'audit, la fiscalité, le juridique ou les transactions.

Les équipes coopèrent fréquemment à travers de nombreux projets avec les autres équipes du réseau mondial EY, en particulier celles de la région EuroMed /Afrique dans une logique de mobilité, de complémentarité, de transfert de compétences et d'échanges d'expertise. »¹

Il est à noter qu'EY Algérie fait partie de la zone EMEIA, et de la région WEM (France, Maghreb, Luxembourg, Belgique, Pays-Bas).

¹ <https://www.ey.com/dz/fr/home> consulté le 25/04/2019 à 19:15

Chapitre 3 : Audit des cycles trésorerie et achat

1.3. Présentation de l'entreprise X :

L'entreprise X est une SARL est une société spécialisée dans les transports par câble, elle effectue la revente et maintenance des pièces pour télécabines. L'entreprise est une filiale algérienne d'une multinationale.

L'entreprise X intervient sous forme de maintenance en pièce de rechange et prestation de service, une fois que le projet réalisé par la société mère est achevé.

Etant donné le nombre limité d'employés, son Chiffre d'Affaire ainsi que le nombre d'heures limités au déroulement de l'Audit, cette entreprise est classée en tant qu'entité non complexe.

Il est à noter que la comptabilité de cette entreprise est externalisée, donc qu'un cabinet comptable s'en occupe.

2. Revue du contrôle interne :

2.1. Synthèse de la phase de prise de connaissance:

Les principaux risques relevés lors de la phase de prise de connaissance de l'entité et de l'environnement sont :

- Risque de manipulation du cash
- Risque lié à la reconnaissance du chiffre d'affaires

Il est à noter que depuis la création de l'entreprise, aucune procédure de contrôle interne n'a été mise en place.

Au terme de cette phase l'équipe auditrice a opté pour une approche (stratégie) substantive étant donné que l'entreprise n'a pas mis en place des procédures de contrôles internes.

Etant donné le choix de l'approche substantive, nous n'avons procédé qu'à des entretiens avec le directeur adjoint/DAF pour la revue des processus afin de mieux comprendre ces derniers et voir les déficiences apparentes, sans effectuer de tests de contrôle.

2.2. Processus trésorerie :

Travail effectué :

Nous avons effectué un entretien le 14 Avril 2019 avec le Directeur Adjoint de l'Entreprise X, afin de :

Chapitre 3 : Audit des cycles trésorerie et achat

- Concevoir une description complète du cycle des disponibilités : comprendre la nature des flux d'encaissements et de décaissements, les moyens de paiement et d'encaissement.... Cette analyse doit permettre d'optimiser notre analyse des risques et nos travaux substantifs.
- Identifier les risques associés aux étapes du processus de trésorerie, et les contrôles existants qui pallient à ces risques.
- Compréhension de la procédure des rapprochements bancaires : rapprochements bancaires automatiques ou manuels, compréhension du rapprochement des créances et des encaissements,...
- Documentation du test de cheminement.

I. Comptes bancaires :

- Comptes bancaires courants :

L'entreprise dispose de quatre (04) comptes bancaires :

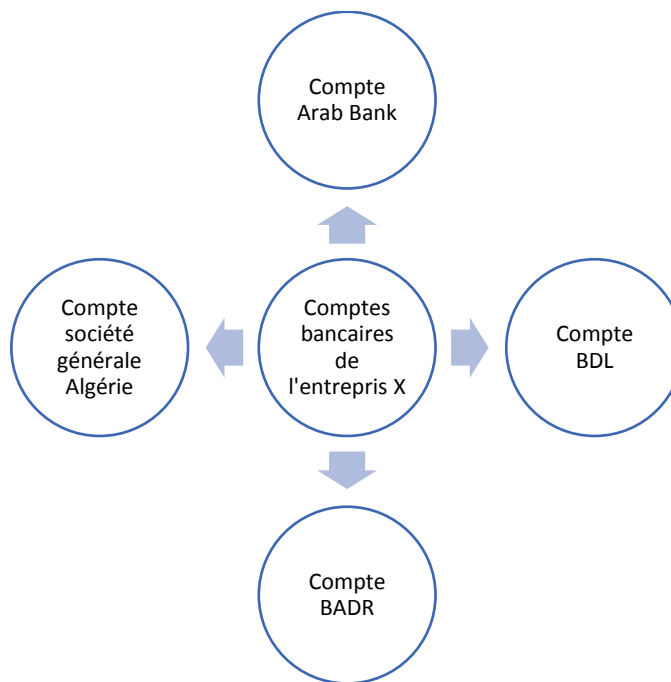


Figure 7: Comptes bancaires de l'entreprise X

Aucune procédure de plafonnement des décaissements n'est mise en place, cependant seul le Directeur Adjoint, et le Gérant sont habilités à valider les décaissements.

Les décaissements sont justifiés par des bons ou déclaration sur l'honneur.

L'expression du besoin est réalisée par le Gérant.

Chapitre 3 : Audit des cycles trésorerie et achat

❖ WCGW (Risques) :

- Risque de décaissements frauduleux.

❖ Contrôle :

- Deux signataires (le gérant et le directeur adjoint) sont habilités à valider un décaissement avec les mêmes droits.

➤ Rapprochements bancaires :

Les états de rapprochements bancaires sont établis manuellement et mensuellement.

En effet le Directeur Adjoint envoie périodiquement une liste des virements et chèques remis à l'encaissement au cabinet comptable qui effectue à son niveau le rapprochement entre le solde des comptes bancaires en comptabilité générale et le solde figurant sur les relevés bancaires, et ce pour l'ensemble des comptes bancaires.

Les états de rapprochement bancaire ne sont pas signés.

❖ WCGW (risques) :

- Risque de décalage de trésorerie entre la comptabilité et les relevés bancaires (décaissement frauduleux,...).

❖ Contrôle :

- Les états des rapprochements bancaires sont établis mensuellement par le cabinet comptable et ne sont pas vérifiés.

II. Caisse :

L'entreprise dispose d'une caisse Dépense Principale en Dinars Algériens.

L'entreprise établit un PV de caisse signé par le directeur adjoint (Nous avons récupéré ce PV pour le test de cheminement).

La clé de la caisse en Dinars est tenue par le Directeur Adjoint.

Les sorties de fonds sont matérialisées par des notes de frais ou bons de sorties suivis et validés par le directeur adjoint.

Chapitre 3 : Audit des cycles trésorerie et achat

Les dépenses de caisse sont plafonnées à 50 000 DZD, la dépense.

Les dépenses sont généralement celles de gardiennage, entretien du siège, ... etc

❖ WCGW (risques) :

- Détournement de l'argent

❖ Contrôle :

- Les sorties de fonds sont matérialisées par des notes de frais ou bons de sorties suivis et validés par le directeur adjoint.

III. Encaissements clients :

Les encaissements clients se font soit par chèque ou virement

Après réception du chèque, une copie est classée et l'original est remis à l'encaissement.

C'est à partir de la liste des encaissements du mois qui est établie par le directeur adjoint que le cabinet comptable établit le suivi des encaissements et après réception de la confirmation de la banque, par le biais d'un « Avis de crédit », il procède à la comptabilisation.

❖ WCGW (risques) :

- Omission de la comptabilisation d'un encaissement.

❖ Contrôle :

- Le Directeur adjoint et le cabinet comptable procèdent au suivi des encaissements, via les « Avis de crédit », afin de contrôler le respect des conditions de banques ce qui permet de détecter d'éventuelles anomalies.

IV. Décaissements fournisseurs :

Les factures réceptionnées sont transmises mensuellement par scan au Comptable qui vérifie :

- Pour Achats fournitures : La facture, le bon de commande et le bon de livraison.
- Pour les services et prestations : La facture, le bon de commande et le service fait(PV).

Une fois le rapprochement effectué, le comptable valide leur règlement.

Chapitre 3 : Audit des cycles trésorerie et achat

Les originaux sont gardés au siège, et des copies sont envoyées chaque fin du mois au cabinet comptable qui comptabilise sans prendre en compte le service fait ou le bon de livraison.

Si le décaissement est inférieur à 10 000EUROS, le processus est enclenché par le directeur adjoint. Dans le cas échéant, un ordre de virement (un communiqué/mail) émanant de la société mère est l'élément déclencheur (**nous n'as pas reçu un exemplaire type de ces mails/communiqués alors qu'il est demandé pour le test de cheminement**).

❖ WCGW (risques) :

- Décaissements frauduleux (par personne non autorisée).

❖ Contrôle :

- La signature d'un des gérants est indispensable à l'établissement d'un effet de paiement.

V. Environnement informatique :

La comptabilisation est faite sur le logiciel « PC Compta » par un cabinet comptable externe.

Conclusion processus trésorerie :

Notre revue du processus a révélé des anomalies significatives du point de vue « Contrôle interne », en vue qu'il n'existe pas de contrôle interne et donc pas de procédures ce qui nous amène à un risque élevé :

- De fraudes
- D'une mauvaise comptabilisation
- D'un mauvais suivi des opérations en cours

Il est à noter que l'Entreprise ne nous a pas fourni certains documents demandés pour le test de cheminement, ce qui est considéré également comme déficience.

Recommandations

Nous recommandons à l'entreprise de mettre en place des procédures de contrôle interne afin de prévenir des risques encourus et notamment des risques de fraudes et de mauvaise comptabilisation et ce à travers :

- Des ERB signés par les personnes habilitées

Chapitre 3 : Audit des cycles trésorerie et achat

- Une procédure de contrôle interne pour l'alimentation de la caisse et la gestion des encaissements et décaissements

2.3. Processus achat :

Travail effectué

Lors de notre revue du Processus Achat, nous avons effectué un entretien avec, Directeur Adjoint, afin de :

- Concevoir une description complète du cycle des achats (fournisseurs) : personnes ou services concernés intervenant dans le processus achat, types d'achats, cycle des achats depuis l'expression du besoin jusqu'au décaissement et comptabilisation.
- Identification des risques éventuels associés aux étapes du processus d'achat, ainsi que les contrôles qui pourraient pallier à ces éventuels risques.
- Documenter du test de cheminement.
- Comprendre de l'environnement informatique.

I. Principaux fournisseurs :

L'entreprise X fait appel à un seul fournisseur étranger, qui est la maison mère.

II. Achats Pièces de Rechange :

La demande d'achat des PDR s'exprime lors d'une commande client.

o Une commande client :

Le client effectue une demande relative à la PDR par Email à la secrétaire, en mettant en copie le directeur adjoint, ou directement au directeur adjoint.

1. Cas de marchandise disponible :

Après étude de la demande et dans le cas où la marchandise est disponible en stock, le directeur adjoint propose au client une offre répondant à sa demande.

Si le client répond favorablement à cette offre, un bon de commande client est établi et envoyé à la Sarl.

Le directeur adjoint prévient donc les monteurs (qui sont également magasiniers) des pièces nécessaires afin que ces derniers les préparent. La secrétaire de son côté enregistre la sortie de stock sur le logiciel SLG PC Stock.

Chapitre 3 : Audit des cycles trésorerie et achat

❖ WCGW :

- Achat non justifié.
- Risque vol de stock.

❖ Contrôle :

- Validation du bon de commande Client par le directeur adjoint ou le gérant.
- Etablissement de bon de sortie de stock validé par le magasinier et le directeur adjoint/gérant.

2. Cas de marchandise non disponible :

-Dans le cas où le client confirme l'offre et que la marchandise n'est pas disponible, la secrétaire va reporter cette offre et la transmet par email à la maison mère (fournisseur) en mettant en copie le directeur adjoint. Le fournisseur après étude établit son offre et l'envoie à la Sarl pour qu'à son tour elle la transmette au client (après calcul des couts et prix final)

Une fois que le client approuve l'offre, il établit un bon de commande qu'il transmet à la secrétaire en mettant en copie le directeur adjoint, ou directement au directeur adjoint.

A ce moment-là, la secrétaire établit un bon de commande fournisseur (**un exemplaire de bon de commande fournisseurs ne nous a pas été transmis malgré notre demande**) sur Excel qu'elle envoie par email au fournisseur en mettant en copie le directeur adjoint.

A la réception du bon de commande, le fournisseur envoie par email à son tour une confirmation de la commande (**un exemplaire de confirmation de commande fournisseur ne nous a pas été transmis malgré notre demande**)

Dès que la marchandise est prête, le fournisseur transmet à la secrétaire et/ou au directeur adjoint les documents relatifs à cette dernière, soit : copie de la facture, bon de livraison, liste de colisage, etc.

Le directeur adjoint procède au paiement de la taxe de domiciliation sur la base de la facture commerciale transmise par email par le fournisseur.

Note : une copie du dossier d'achat est transmise par email par le fournisseur.

❖ WCGW :

- Achat PDR non justifié.

❖ Contrôle :

- Validation du bon de commande fournisseur par le directeur adjoint/gérant.

Chapitre 3 : Audit des cycles trésorerie et achat

III. Réception et travaux de vérification :

Une fois la marchandise prête à être expédiée, le fournisseur transmet à la secrétaire et/ou au directeur adjoint les documents relatifs à cette dernière, soit : copie de la facture, bulletin de livraison etc.

Sur la base de la facture transmise, la taxe de domiciliation est payée. La marchandise met en moyenne une semaine pour arriver à destination.

Le pli est transmis par le fournisseur par canal bancaire, le dossier est domicilié grâce à la facture globale originale.

Le pli regroupe les documents suivants : factures, certificat d'origine, Bulletin de livraison, certificat de conformité, LTA (en cas de transfert aérien) ou connaissance (en cas de transfert maritime).

Une fois les documents reçus, la banque prévient par email le directeur adjoint que le dossier est à disposition. Le dossier est ensuite transmis au transitaire pour qu'il procède au dédouanement de la marchandise.

Une fois la marchandise dédouanée, le transitaire la livre au magasin. Le magasinier se charge de vérifier la correspondance des références et les quantités livrées au bulletin de livraison transmis par le fournisseur. Par la suite le transitaire prépare sa facture et la transmet à la secrétaire ou au directeur adjoint.

❖ WCGW :

- Qualité/Quantité de la marchandise livrée non conforme à la commande.

❖ Recommandations :

- Rapprochement de la marchandise réceptionnée avec le Bon de commande.
- validation du bon de livraison.

IV. Règlement de l'achat :

Chapitre 3 : Audit des cycles trésorerie et achat

Un chèque est préparé et signé par le directeur adjoint à l'ordre du transitaire. Ce dernier se présente à la Sarl, accuse réception sur une copie du chèque et récupère l'original (**un exemplaire de copie de chèque ne nous a pas été transmis non transmis**).

V. Cas de Fournisseurs locaux :

En cas de besoin en matériel informatique, la demande d'achat est effectuée verbalement. L'achat est fait directement en magasin chez le fournisseur. Ce dernier effectue un suivi et note le cumul de sa dette jusqu'à atteindre les 400 000 DZD, à ce moment, le fournisseur établit une facture qu'il transmet à la Sarl. Le paiement est effectué par chèque.

Concernant le matériel bureautique, la demande d'achat est effectuée verbalement aussi, un bon de commande est établi par la secrétaire et transmis au fournisseur. La marchandise est réceptionnée par la secrétaire en même temps que la facture et le BL. Le paiement est effectué par chèque également.

❖ WCGW :

- Achat non justifié.

❖ Contrôle :

- Etablissement d'une demande d'achat validée par le directeur adjoint/gérant.

Pour toute autre dépense quotidienne (produits d'entretien ...), la demande d'achat est effectuée verbalement, et l'achat est fait par un des employés de la Sarl qu'il justifie par la suite avec des bons d'achat. Le paiement est effectué par la caisse.

VI. Comptabilisation de l'achat :

A la fin du mois, le comptable externe se présente à la Sarl afin de récupérer les documents nécessaires pour la comptabilisation des opérations (dans notre cas d'achat le dossier d'importation plus dossier transitaire) le comptable enregistre son achat sur la base du D10.

VII. Environnement informatique :

La gestion du stock est effectuée sur SLG PC Stock.

Aucun logiciel comptable n'est utilisé étant donné que la comptabilité de la Sarl est tenue par un cabinet de comptabilité externe.

Chapitre 3 : Audit des cycles trésorerie et achat

Conclusion :

Les documents demandés pour le test de cheminements ne nous ont pas été fournis.

La revue du processus Achat a révélé une déficience du contrôle interne.

2.4. Seuils :

Au vu de la clause de confidentialité, il n'est pas possible de divulguer ni les seuils calculés pour l'entreprise X, ni les raisons exactes qui ont poussées à choisir de tels seuils (méthodologie du cabinet d'audit pour le calcul et jugement professionnel).

Cependant nous pouvons donner les CRA (et non pourcentages et montants) concernant les cycles Achat et trésorerie :

- Cycle trésorerie (lead C= CASH) : Son CRA est High/élevé, au vu de l'Activité de l'entreprise. Il est cependant important de préciser que vu la particularité de ce cycle, tout écart est important.
- Cycle achat/fournisseurs (lead N/Trade) : Son CRA est High/élevé, au vu d'anomalies et d'ajustements détectés sur les factures non parvenues et la réévaluation de la dette lors de l'exercice précédent.

Il est à noter que plus le CRA élevé ne se traduit pas automatiquement en un volume élevé de testing, ce dernier dépend des montants des enregistrements.

3. Audit final :

3.1. Audit du cycle trésorerie :

Le but premier de ce cycle est de valider l'existence des disponibilités de l'entreprise.

L'auditeur aura pour but de vérifier les assertions suivantes :

Assertion	Explication
Existence	Toutes les disponibilités figurant sont détenues par l'entité ou par des tiers (par exemple par une banque)
Exhaustivité	L'ensemble des assertions détenues par l'entité sont incluses dans le bilan
Évaluation	Les disponibilités sont enregistrées à leur véritable

Chapitre 3 : Audit des cycles trésorerie et achat

	valeur
Droits et obligations	L'entité possède, ou a des droits légaux sur, l'Ensemble des disponibilités du bilan à la date de clôture
Présentation et intelligibilité	Les disponibilités sont correctement classées et décrites dans les états financiers conformément au référentiel comptable applicable

Tableau 3: Assertions et leurs traductions sur le cycle trésorerie

La balance générale est subdivisée en leads, chacune regroupant les comptes de même nature. En ce qui concerne les disponibilités, ils sont regroupés dans :

- La lead C pour les comptes actifs
- La lead M pour les comptes passifs (dans cette étude de cas, il n'Existe pas de trésorerie passive donc pas de comptes de la lead M).

3.1.1. Analyse des rapprochements bancaires :

A cette étape :

-Obtention des états de rapprochements bancaires et des relevés bancaires au 31/12/2018, ainsi que des relevés bancaires au 01/01/2019.

-Rapprochement ERB/ Solde comptable / Solde RB

Il est impératif que les soldes des comptes bancaires en comptabilité et ceux sur les relevés bancaires soient les mêmes existant sur l'état de rapprochement bancaire (ERB).

Les soldes sur les relevés bancaires à la clôture de l'exercice (31/12/2018) doivent également être égaux aux soldes au 01/01/2019.

Chapitre 3 : Audit des cycles trésorerie et achat

-Rapprochement bancaire au 31/12/2018		Lead C	(1)	(2)	(1)-(2)			
N° compte comptable	N° COMPTE	Solde comptable	RB 31/12/2018	Ecart RB/ BG	Ecritures en rapprochement	Ecart ecriture en rapprochement	RB 01/01/2019	Ecart RB cloture/post cloture
51210	Compte BADR	52 755,87	52 755,87	0,00	0,00	0,00	52 755,87	0,00
51220	Compte société générale	8 022 864,91	8 067 740,04	-44 875,13	44 875,13	0,00	8 067 740,04	0,00
51230	Compte Arab Bank	30 962 486,64	30 962 486,64	0,00	0,00	0,00	30 962 486,64	0,00
51240	Compte BDL	1 910 850,15	1 910 850,15	0,00	0,00	0,00	1 910 850,15	0,00
		40 948 957,57	40 993 832,70					

Figure 8: Analyse des ERB

La différence entre les relevés bancaires et la comptabilité doit être la même que celle retrouvée sur l'état de rapprochement bancaire.

Les états de rapprochements bancaires sont censés être établie par un comptable, et après vérification par le responsable, ce dernier les signer et les cacheter. Le but étant de vérifier la condition de séparation des tâches, cependant les états de rapprochements établis par l'entreprise X ne sont ni signés ni cachetés, ce qui constitue un point de contrôle interne très important.

3.1.2. Écritures en suspens :

L'écart entre la comptabilité et la banque est une écriture en suspens, si :

- Elle est du côté comptable, c'est à dire que l'écriture a eu lieu chez la banque et le comptable ne l'a pas enregistré
- Elle est du côté de la banque, cela signifie que la pièce justificative existe chez le comptable, il a passé l'écriture mais qu'elle n'est pas encore passée du côté de la banque

En ce qui concerne les écritures en suspens côté banque, l'Auditeur vérifie si elles ont été passé en banque en janvier (apurement).

Pour celles qui n'y trouvent pas ainsi que pour celles en suspens du côté comptable, le comptable est dans l'obligation de fournir les pièces justificatives, en expliquant pour quelles raisons ces écritures sont en suspens ou non comptabilisées, tout en prenant compte de l'antériorité de ce suspens (car tout chèque n'est valable que 3 ans et 20 jours).

Le but étant de vérifier la réalité de ces écarts de rapprochements car :

Type d'écriture en suspens	Raisons
Écriture en suspens coté comptable	-Oublie de comptabilisation

Chapitre 3 : Audit des cycles trésorerie et achat

	-AgiOS et commissions bancaires -Utilisation frauduleuse de chèques par des employés
Écriture en suspens coté banque	-Chèque émis par l'Entité et non encore encaissé par le bénéficiaire -Chèque émis par le client et non encore encaissé par l'entreprise -Fausse écriture

Tableau 4: Types et explications des Ecritures en suspens

Dans notre cas la seule écriture en suspens a été apurée, la preuve étant qu'elle a été retracée sur le relevé bancaire de janvier 2019 du compte correspondant.

LEAD C					
N° compte	Libellé	Solde en BG	PV de caisse	Ecart	Conclusion
53000	Caisse principale	106 640	106 817,00	-177,38	Ajustement
	TOTAL CAISSE	106 639,62	106 817,00	-177,38	

Figure 9: Audit de la caisse

3.1.3. Inventaire de la caisse:

Pour cette partie, nous avons rapproché (boucler) entre le solde comptable de la caisse et le PV d'inventaire de la caisse au 31/12/2018.

L'écart entre la comptabilité et l'inventaire physique peut paraître insignifiant cependant, il est sujet à un ajustement car le cycle trésorerie étant hautement sensible, tout écart concernant ses comptes est jugé significatif.

3.1.4. Régie d'avances :

Le compte 541 est un compte qui devrait être utilisé pour les accreditifs, c'est-à-dire les lettres de crédit.

Il est donc à noter que la dénomination de ce compte est à changer dans cette entreprise, car une régie est un type de caisse, et donc devrait être parmi les comptes 53.

3.1.4.1. Définition d'un accreditif:

Chapitre 3 : Audit des cycles trésorerie et achat

Un accréditif ou communément appelé lettre de crédit, est un moyen de paiement utilisé par les importateurs, la banque s'engageant à payer l'exportateur, pour le compte de l'importateur, seulement dans le cas où le vendeur fournit les documents prouvant que la marchandise a bien été envoyée à l'acheteur.

Cependant depuis fin 2017, la banque d'Algérie a introduit une nouvelle réglementation qui oblige les importateurs à constituer une provision qui équivaut 120% du montant de la marchandise, auprès de la banque, au moment de la domiciliation.

Le paiement doit se faire dans un délai de 30 jours, et lors de son exécution les 20% sont également restitués.

3.1.4.2. Bouclage BG/GL :

Après avoir extrait du grand livre général, le GL du compte 54100 puis le comparer son solde avec le solde du compte extrait de la BG. Il est impératif qu'ils soient égaux.

total		5 891 752,22
Date	libellé	Montant
2018-01-03	CONSTIT PROV S/CREDOC 5303IBC201704292	6 005 257,32
2018-01-09	RESTIT PROV S/CREDOC 5303IBC201704292	- 284 883,28
2018-06-27	RESTIT PROV S/CREDOC 5303IBC201802094	- 38 573,80
2018-06-28	CONSTIT PROV S/CREDOC 5303IBC201802094	808 937,51
2018-09-23	RESTIT PROV S/CREDOC 5303IBC201802876	- 281 125,74
2018-10-02	RESTIT PROV S/CREDOC 5303IBC201802963	- 39 898,64
2018-10-04	RESTIT PROV S/CREDOC 5303IBC201803287	- 277 961,15

Figure 10: Extrait du GL compte régie et accréditifs

N° compte	Libellé	Solde BG	Solde GL	Écart
54100	Régie d'Avances	5 891 752,22	5 891 752,22	0

Tableau 5: Bouclage BG/GL compte 54100

3.1.4.3. Test sur les accréditifs :

Nous avons effectué un entretien avec le DAF-qui est également directeur adjoint- afin de comprendre pour quelles raisons des accréditifs datant de plus de 30 jours (certains remontant même à janvier) étaient toujours non restitués. Grace à ces explications nous avons conclu que l'ensemble de ces lettres de crédit ont été restitué au cours de l'exercice 2018, évidences à l'appui.

Chapitre 3 : Audit des cycles trésorerie et achat

Cette erreur est due à une non comptabilisation de la part du cabinet comptable. Il a donc enregistré dans certains cas :

- La constitution de la provision seulement
- La restitution des 20% seulement

Nous avons donc reconstitué un GL différent retraçant :

- La constitution de la provision (120%)
- Le paiement de la marchandise (100%)
- La restitution des 20%

Date	libellé	Montant
2018-01-03	CONSTITUTION PROV S/CREDOC 5303IBC201704292	6 005 257,32
2018-01-09	RESTITUTION PROV S/CREDOC 5303IBC201704292	-284 883,28
2018-01-09	PAIEMENT PROV S/CREDOC 5303IBC201704292	-5 720 374,04
2018-06-27	CONSTIT PROV S/CREDOC 5303IBC201802094	808 937,51
2018-07-01	RESTITUTION PROV S/CREDOC 5303IBC201802094	-38 573,80
2018-07-01	PAIEMENT PROV S/CREDOC 5303IBC201802094	-770 363,71
2018-09-17	CONSTITUTION PROV S/CREDOC 5303IBC201802876	1 693 471,19
2018-09-23	RESTITUTION PROV S/CREDOC 5303IBC201802876	-281 125,74
2018-09-23	PAIEMENT PROV S/CREDOC 5303IBC201802876	-1 412 345,45
2018-07-29	CONSTITUTION PROV S/CREDOC 5303IBC201802963	235 126,23
2018-10-02	RESTITUTION PROV S/CREDOC 5303IBC201802963	-39 898,64
2018-10-02	PAIEMENT PROV S/CREDOC 5303IBC201802963	-195 227,59
2018-10-02	CONSTITUTION PROV S/CREDOC 5303IBC201803287	1 720 000,00
2018-10-04	RESTIT PROV S/CREDOC 5303IBC201803287	-277 961,15
2018-10-04	PAIEMENT PROV S/CREDOC 5303IBC201803287	-1 442 038,85

Figure 11: GL du compte 54100 reconstitué après correction

Le solde étant réellement à 0, il est impératif d'ajuster l'ensemble du solde du compte, et de signaler ce point en point de contrôle interne.

3.1.5. Circularisations:

Les circularisations bancaires servent à valider l'exhaustivité des comptes en banque. Après avoir envoyé des demandes aux banques chez lesquelles l'entreprise possède un compte, contenant les différents points qu'il est important de confirmer, notamment :

- Solde à la clôture
- Liste des signataires à jour habilités à signer les chèques
- Emprunts
- Hors Bilan (caution...)

Dans notre étude de cas, jusqu'à la fin de notre stage, les banques n'ont pas répondu à ces demandes.

Chapitre 3 : Audit des cycles trésorerie et achat

3.2. Audit du cycle achat :

Le cycle achat fournisseur est un des cycles principaux à auditer, car il est relié à plusieurs autres, comme le cycle charges, le cycle immobilisations, ainsi que la gestion des stocks pour ne citer que les principaux.

Les risques les plus évidents sont :

- le risque de minimisation des dettes afin de faire croire à une bonne santé financière aux lecteurs des états financiers
- le risque de gonflement des dettes afin de, minimiser le résultat et ainsi payer moins d'impôt

L'auditeur lors de l'Audit de ce cycle, aura pour objectif de vérifier les assertions suivantes :

Assertion	Explication
Existence	Toutes les dettes commerciales figurant au bilan sont des dettes réelles envers les fournisseurs ou autres créanciers de l'entité pour des biens reçus ou des services rendus
Exhaustivité	Toutes les dettes commerciales dues par l'entité à la date de clôture du bilan sont incluses dans le bilan
Évaluation	Les dettes fournisseurs sont évaluées aux montants dus à la date de clôture du bilan
Droits et obligations	Les dettes commerciales figurant au bilan représentent les obligations de l'entité à la date du bilan. Les dettes commerciales ne sont pas garanties par des privilèges sur des actifs, des sûretés réelles ou d'autres garanties, sauf indication contraire indiquée
Présentation et intelligibilité	Les dettes fournisseurs sont correctement classées, décrites et présentées dans les états financiers, y compris les informations à fournir, conformément au référentiel d'information financière applicable

Tableau 6: Assertions et leurs traductions sur le cycle achat

Chapitre 3 : Audit des cycles trésorerie et achat

Il est à noter que la lead qui regroupe la plupart des comptes du cycle achat est la lead N (trade payables).

3.2.1. Bouclage BG/Balance auxiliaire fournisseurs :

La balance auxiliaire fournisseur est comme toute balance une balance qui reprend les soldes de départ, les mouvements de l'année ainsi que les soldes au 31/12 de l'exercice, sauf que celle-ci au lieu de reprendre les comptes de l'entité reprend les fournisseurs avec lesquels l'entité a traité.

Objectif du bouclage :

- Analyser l'exhaustivité des dettes fournisseurs et leur comptabilisation aux bons montants

Travail effectué :

- Obtention de la Balance Générale et De la Balance Aux des Fournisseurs au 31.12.2018
- Rapprochement Balance Générale/Baux au 31.12.2018

Lead N						
Compte	Libellé	BG	B Aux fournisseurs	Ecart	Conclusion	
40100	Fournisseurs stocks & services	-162 369 363,43				
40120	CREDITEUR DE SERVICES	-1 139 587,17	-163 508 950,60	0,00	Bouclage satisfaisant	
	Total	-1 139 587,17	-	0,00		

Figure 12: Bouclage BG/Baux fournisseurs

Il est impératif que le solde des comptes comptables fournisseurs soient égaux au solde de la balance auxiliaire fournisseurs car cela implique que nous travaillerons sur une bonne base.

- Fournisseurs anormalement débiteurs :

Le compte fournisseur étant un compte créditeur, traduisant la dette de l'entreprise, il est anormal que certains fournisseurs soient débiteurs.

A partir de la balance auxiliaire fournisseurs, nous identifions donc les éventuels fournisseurs débiteurs, puis demandons des explications concernant ces derniers ainsi que les évidences les concernant.

Compte	Libellé	Solde Baux	Montant justifié	Remarque	Conclusion
40120	Eurl ACP	25 210,00	25 210,00	Le débours pour la mission de CAC n'a pas été comptabilisé	Ajustement

Figure 13: Fournisseurs anormalement débiteurs

Chapitre 3 : Audit des cycles trésorerie et achat

Le débours de la mission de commissariat aux comptes n'a pas été comptabilisé au moment de la constatation de la dette, mais lors du paiement il a été inclus, ce qui ressort cette partie débitrice.

Il y a donc lieu de faire passer un ajustement concernant ce fournisseur anormalement débiteur.

3.2.2. Revue analytique :

L'objectif est d'analyser les fournisseurs significatifs et expliquer leur importante variation entre les deux exercices 2017 et 2018.

Cependant lors de nos travaux nous renvoyons cette partie vers les travaux de revue analytique que l'in-charge fait.

La revue analytique consiste en un entretien entre le senior de la mission et le DFC, et ce dernier explique les causes des importantes variations des comptes. Le senior juge si les causes sont cohérentes.

3.2.3. Délais de règlement moyen :

Objectif : Revue du délai de règlement fournisseur afin de voir son évolution et justifier sa variation.

Travail effectué :

- Récupération des journaux d'achats
 - Calcul du délai de règlement via méthode FIFO sur les dettes hors groupe
 - Calcul des dettes hors inter-company par mois :
- Nous avons récupéré le GL des comptes de dettes au 31/12/2018 et écarté les écritures inter-company (c'est-à-dire les transactions avec les entreprises qui font parties du même groupe que l'entreprise X), ainsi que le solde réouverture.
- Nous avons par la suite filtré le GL par période pour constituer un Tableau croisé dynamique. Ce TCD représente la base de calcul du DRM.

Chapitre 3 : Audit des cycles trésorerie et achat

Mois	Sum of CREDIT
+ janv	1 163 551,45
+ févr	1 238 029,32
+ mars	1 453 571,00
+ avr	3 852 376,76
+ mai	723 682,70
+ juin	585 734,71
+ juil	80 164,60
+ août	1 674 506,99
+ sept	433 006,00
+ oct	947 166,82
+ nov	911 153,78
+ déc	442 327,17
Grand Total	13 505 271,30

Figure 14: Dette par mois, hors Interco et EY

- Calcul du DRM :

Le calcul du DRM se fait par la méthode FIFO ou à l'épuisement. Et se calcul de la manière suivante :

Dette Hors Groupe
-1 152 678 DZD

Mois	Achat	Nombre de jours		Reste des dettes	
		Calcul	Montant	Calcul	Montant
Décembre	(442 327)		31	(1 152 678)- (442 327)	(710 351)
Novembre	(911 154)	$(30 \times (710 351)) /$ (911 154)	23	(710 351)- (911 154)	200 803
DRM en jours		54			
DRM en DZD		(1 152 678)/54	(21 193)		

Tableau 7: Calcul du DRM

Chapitre 3 : Audit des cycles trésorerie et achat

Lorsque le reste des dettes change de signe cela signifie que le recouvrement de la dette a été atteint au cours du mois, et donc qu'il faut calculer la tranche du mois qui la recouvre.

Il est ensuite nécessaire de comparer le DRM de 2018 (de 54 jours) avec celui de 2017 (de 95 jours) et de calculer la variation. Cette dernière est de 11%.

3.2.4. Fournisseurs débiteurs : avances et acomptes versés :

Objectif :

- S'assurer de la réalité des fournisseurs débiteurs
- S'assurer de la réalité des effets à payer (EAP) => (en cas de risque de minoration du résultat)
- Vérifier la réalité des acomptes fournisseurs

Travail effectué :

Nous avons effectué une extraction du compte 409 à partir du GL

Ecritures lettrées

FOLIO	PIECE	DATE	LIBELLE	CODE JF	DEBIT	CREDIT	SOLDE	ABS
1		20171231	REOUVERTURE AU 01/01/18	REOUV	2327381	0	2 327 381,00	2 327 381,00
1	00009	20180110	REP.AV.DOUANE ALGERIENNE	IMPORT	0	2325381	-2 325 381,00	2 325 381,00
1		20171231	REOUVERTURE AU 01/01/18	REOUV	406192,98	0	406 192,98	406 192,98
1	00010	20180110	REP.Suisse Port	IMPORT	0	406192,98	-406 192,98	406 192,98

Figure 15: GL du compte des fournisseurs débiteurs, avances et acomptes versés

Nous l'avons bouclé à la BG.

		Lead G			
COMPTE	LIBELLE	Solde BG	Solde GL	Ecart	Conclusion
40900	Fournisseurs débiteurs :avances & acomptes versés	2 000,00	0,00	2 000,00	Bouclage Satisfaisant

Figure 16: Bouclage BG/GL du compte fournisseurs débiteurs, avances & acomptes versés

Le solde du compte étant inférieur à notre seuil d'investigation, nous n'avons effectué aucun testing.

3.2.5. Factures non parvenues (FNP) :

Objectif : S'assurer de l'exhaustivité des factures non parvenues fournisseurs

Travail effectué :

Obtenir le détail des factures non parvenues au 31/12/2018

Chapitre 3 : Audit des cycles trésorerie et achat

Total										-1 749,80
FOLIO	PIECE	DATE	REFERENCE	LIBELLE	CODE_JRN	CODE_COM	DEBIT	CREDIT	SOLDE	
1		20171231		REOUVERTURE AU 01/01/18	REOUV	40810	0	951749,8	-951 749,80	
9	00036	20180807	DZ0200002732	EUURL ACP	OD	40810	950000	0	950 000,00	

Figure 17: GL du compte FNP

Nous avons bouclé le GL du compte avec son solde BG.

Lead N

Compte	Libellé	BG	GL	Ecart	Conclusion
40810	Fournisseurs factures non parvenues	-1 749,80	-1 749,80	0,00	Bouclage satisfaisant

Figure 18: Bouclage BG/GL du compte des FNP

Le solde du compte étant inférieur à notre seuil d'investigation, nous n'avons :

- Ni effectué de testing sur l'apurement des provisions significatives en période subséquente
- Ni analysé l'antériorité de ces FNP

3.2.6. Cut-off :

Objectif : S'assurer de l'exhaustivité des dettes fournisseurs et du correct rattachement des charges au bon exercice.

Le cut-off veut littéralement dire couper, et dans ce contexte, il s'agit du principe de séparation des exercices.

- **Cut off décembre 2018 :**

Travail effectué :

Nous avons extrait du GL, le compte 401, puis avons filtré sur le mois de décembre(folio 12).

Nous avons ensuite, sélectionné les écritures supérieures à notre Seuil d'investigation et avons demandé les justificatifs (factures et Bons de livraison (ou service fait)) relatifs à ces écritures.

Chapitre 3 : Audit des cycles trésorerie et achat

Ecritures supérieures à notre SI										Total	-163 508 950,60	OK lead N
FOLIO	PIECI	DATE	REFERENCE	LIBELLE	CODE_JRN	CODE_CC	CODE_AU	DEBIT	CREDIT	SOLDE	ABS	
12	00050	2018-12-31	LK2018/00353	SARL DEFICAR	OD	40120	S027	0,00	213 962,00	-213 962,00	213 962,00	
12	00044	2018-10-08	LK2018/00256	SARL DEFICAR	OD	40120	S027	0,00	209 678,00	-209 678,00	209 678,00	
12	00043	2018-12-31		BOUABBANE AMINE	OD	40120	S019	0,00	120 000,00	-120 000,00	120 000,00	
12	00047	2018-12-31	E062985678	ATM MOBILIS	OD	40120	S002	0,00	35 742,58	-35 742,58	35 742,58	
12	00045	2018-12-18	569/2018	AUBERGE DU MOULIN	OD	40120	S003	0,00	30 400,00	-30 400,00	30 400,00	
12	00046	2018-12-31	E062792368	ATM MOBILIS	OD	40120	S002	0,00	23 120,03	-23 120,03	23 120,03	
12	00048	2018-12-31	E063014279	ATM MOBILIS	OD	40120	S002	0,00	14 659,34	-14 659,34	14 659,34	
12	00049	2018-12-31	E063269010	ATM MOBILIS	OD	40120	S002	0,00	4 443,22	-4 443,22	4 443,22	
12	00253	2018-12-18		AUBERGE DU MOULIN	CAISSE	40120	S003	30 400,00	0,00	30 400,00	30 400,00	
12	00213	2018-12-17	6316203	ATM MOBILIS	SGA	40120	S002	44 875,13	0,00	44 875,13	44 875,13	
12	00215	2018-12-23	6316206	SARL DEFICAR	SGA	40120	S027	209 678,00	0,00	209 678,00	209 678,00	

Figure 20: Extrait du GL du mois de décembre du compte fournisseurs

Nous avons ensuite munis des justificatifs, vérifiés que ces écritures et leur service étaient relatifs à 2018, et cela en totalité (et non une partie du service relative à 2018 et une autre à 2019).

Référence	fournisseur	Date facture	Montant	Date BL / Service fait	X-Ref	Observation	Conclusion
LK2018/00353	SARL DEFICAR	2018-12-31	-213 962,00	Du 01/12/18 au 31/12/2018	N.6.1.1	Il s'agit d'une location de voiture	Test satisfaisant
LK2018/00256	SARL DEFICAR	2018-10-08	-209 678,00	Du 04/09/2018 au 02/10/2018	N.6.1.2	Il s'agit d'une location de voiture	En attente version cachetée par le fournisseur
	BOUABBANE AMINE	2018-12-31	-120 000,00	11/18 et 12/18	N.6.1.3	Il s'agit de notes d'honoraires du cabinet comptable	Test satisfaisant
E062985678	ATM MOBILIS	2018-12-31	-35 742,58	Du 31/10/18 au 30/12/2018	N.6.1.4	Il s'agit d'une facture de téléphone	Test satisfaisant
569/2018	AUBERGE DU MOULIN	2018-12-18	-30 400,00		N.6.1.5	Il s'agit de restauration	manque service fait
E062792368	ATM MOBILIS	2018-12-31	-23 120,03	Du 31/10/18 au 30/12/2018	N.6.1.6	Il s'agit d'une facture de téléphone	Test satisfaisant
E063014279	ATM MOBILIS	2018-12-31	-14 659,34	Du 31/10/18 au 30/12/2018	N.6.1.7	Il s'agit d'une facture de téléphone	Test satisfaisant

Figure 19: Test du Cut-off fournisseur de décembre 2018

- Cut off janvier 2019 :**

Nous avons récupéré le journal des achats de janvier 2019, puis avons testé l'ensemble des écritures.

Il est à noter que nous avons changé le libellé des achats de janvier 2019 pour des raisons de confidentialité, car il contenait le nom de l'entreprise mère de l'Entreprise X.

DATE	FOLIO	N°	LIGNE	PIECE	COMPTE	AU	XILIAIRE	UNITE	REFERENCE	LIBELLE	DEBIT	CREDIT	solde
2019-01-23	1	1	1	1	40130	FG01	00X00		186770	Entreprise mère 37266.42 EURO		5 029 189,09	-5 029 189,09
2019-01-23	1	2	1	1	40130	FR02	00X00		186770	Entreprise mère 37266.42 EURO		2 448 789,00	-2 448 789,00
2019-01-23	1	3	1	1	40130	FR03	00X00		186770	Entreprise mère 37266.42 EURO		100 317,00	-100 317,00
2019-01-23	1	4	1	1	40130	FR01	00X00		186770	Entreprise mère 37266.42 EURO		272 211,40	-272 211,40
2019-01-23	1	13	2	2	40130	FG01	00X00		1120190089	Entreprise mère 3392.00 EURO		457 678,50	-457 678,50
2019-01-23	1	14	2	2	40130	FR01	00X00		1120190089	Entreprise mère 3392.00 EURO		161 758,32	-161 758,32
2019-01-23	1	15	2	2	40130	FR02	00X00		1120190089	Entreprise mère 3392.00 EURO		259 181,00	-259 181,00

Figure 21: Journal des achats du mois de janvier 2019

Chapitre 3 : Audit des cycles trésorerie et achat

Référence	fournisseur	Date facture	Montant testé	Montant justifié en DZD	Montant justifié en DEVISE	Taux de change	Date BL / Service fait	X-Ref	Observation	Conclusion
186770	Entreprise mère 37266.42 EURO	2019-01-22	-5 029 189,09	5 029 189,00	37 266,42	134,95	2019-01-22			
186770	Entreprise mère 37266.42 EURO	2019-01-27	-2 448 789,00	2 448 789,00			2019-01-27	N.6.2.1	Il s'agit d'une quittance de DD	Test satisfaisant
186770	Entreprise mère 37266.42 EURO	2019-01-27	-100 317,00	100 317,00		2019-01-27				
186770	Entreprise mère 37266.42 EURO	2019-02-12	-272 211,40	272 211,40		2019-02-12				
II20190089	Entreprise mère 3392.00 EURO	2019-01-23	-457 678,50	457 678,50	3 392,00	134,93	2019-01-23			
II20190089	Entreprise mère 3392.00 EURO	2019-01-28	-161 758,32	161 758,32			2019-01-28	N.6.2.2	Il s'agit d'une facture de transitaire	Test satisfaisant
II20190089	Entreprise mère 3392.00 EURO	2019-01-24	-259 181,00	259 181,00			2019-01-24		Il s'agit d'une quittance de DD	

Figure 22: Test du cut-off fournisseur du mois de janvier 2019

Le test sur les achats de janvier 2019 est satisfaisant car ils concernent tous l'exercice 2019.

3.2.7. Dettes en devise :

Objectif :

- Vérifier la correcte valorisation des dettes en devises au 31/12/2018
- Dans le cas où l'entreprise a passé une provision, s'assurer de la correcte valorisation de cette dernière.

Travail à effectuer :

- Calcul de la contre-valeur de ces dettes en utilisant le cours de la banque d'Algérie au 31/12/2018
- Détermination des écarts avec la dette comptabilisée pour éventuel ajustement.

Chapitre 3 : Audit des cycles trésorerie et achat

Étant donné que le seul fournisseur étranger de l'entreprise X est le groupe en lui-même (siège), nous avons exploité le détail de la dette envers cette dernière.

LIBELLE	MONTANT DZD	Montant Devise	devise	Actualisation Per Co		Actualisation per EY		Ecart de change Per EY
				Taux au 31/12/18	Au 31/12/18 (Per CO)	Taux	Au 31/12/18 (Per EY)	
Note débit 14-08-07 PDR APC Oran	4 390 493,00	4 390 493,00	DZD		N/A (Dette en monnaie locale)	N/A (Dette en monnaie locale)	N/A (Dette en monnaie locale)	N/A (Dette en monnaie locale)
fac, 20088013-1 de 223 266,90 eur	23 634 029,30	223 266,90	EUR	105,86	23 634 029,30	134,85	30 108 077,31	6 474 048,01
fac, 20088013-2 de 247 401,82 eur	26 188 843,30	247 401,82	EUR	105,86	26 188 843,30	134,85	33 362 729,19	7 173 885,89
fac, 20088013-3 de 335 992,43 e	35 566 646,60	335 992,43	EUR	105,86	35 566 646,60	134,85	45 309 385,57	9 742 738,97
fac, 2009-458 TVA+DD & fret s/ fact 13-3	14 180 606,99	14 180 606,99	DZD		N/A (Dette en monnaie locale)	N/A (Dette en monnaie locale)	N/A (Dette en monnaie locale)	N/A (Dette en monnaie locale)
fac, 2009-458 TVA+DD+fret s/fact 13-02	9 770 179,08	9 770 179,08	DZD		N/A (Dette en monnaie locale)	N/A (Dette en monnaie locale)	N/A (Dette en monnaie locale)	N/A (Dette en monnaie locale)
fac, 2009-458 TVA+DD+Fret	9 141 440,66	9 141 440,66	DZD		N/A (Dette en monnaie locale)	N/A (Dette en monnaie locale)	N/A (Dette en monnaie locale)	N/A (Dette en monnaie locale)
Assurance contractés par siège	99 337,80	99 337,80	DZD		N/A (Dette en monnaie locale)	N/A (Dette en monnaie locale)	N/A (Dette en monnaie locale)	N/A (Dette en monnaie locale)
facture CI2013 5107	823 716,80	823 716,80	DZD		N/A (Dette en monnaie locale)	N/A (Dette en monnaie locale)	N/A (Dette en monnaie locale)	N/A (Dette en monnaie locale)
facture CI 2012 5107= 2% CA contribution forfaitaire	745 827,00	745 827,00	DZD		N/A (Dette en monnaie locale)	N/A (Dette en monnaie locale)	N/A (Dette en monnaie locale)	N/A (Dette en monnaie locale)
facture CI 2012 440 ASSURANCE 2012	106 547,00	106 547,00	DZD		N/A (Dette en monnaie locale)	N/A (Dette en monnaie locale)	N/A (Dette en monnaie locale)	N/A (Dette en monnaie locale)
Crédit note CI 2013-5007 de 4000	-427 628,40	4 000,00	EUR	-106,91	-427 628,40	134,85	539 409,60	967 038,00
Crédit note CI 2014-5007 de 2000	-213 814,20	2 000,00	EUR	-106,91	-213 814,20	134,85	269 704,80	483 519,00
facture CI2014 5118 du 21-02-2014	962 163,90	962 163,90	DZD		N/A (Dette en monnaie locale)	N/A (Dette en monnaie locale)	N/A (Dette en monnaie locale)	N/A (Dette en monnaie locale)
Note crédit n° CI 2015-0111 du	-6 176 365,74	-6 176 365,74	DZD		N/A (Dette en monnaie locale)	N/A (Dette en monnaie locale)	N/A (Dette en monnaie locale)	N/A (Dette en monnaie locale)
Facture cd2017-0525 du 6-6-16 de 165,17 e	20 214,15	165,17	EUR	122,38	20 214,15	134,85	22 273,57	2 059,42
provision p/perte change transfert dett 146997 DU 10/01/2018	86 603,69	630,12	EUR	137,44	86 603,69	134,85	84 973,19	-1 630,50
CD20181328 DU 10/01/2018	5 689 605,41	41 590,47	EUR	136,80	5 689 605,41	134,85	5 608 574,70	-81 030,71
166916 DU 01/07/2018	760 019,82	5 575,32	EUR	136,32	760 019,82	134,85	751 845,28	-8 174,54
177321 DU 14/08/2018	18 480,79	135,81	EUR	136,08	18 480,79	134,85	18 314,30	-166,49
188818 DU 09/09/2018	1 396 121,34	10 140,07	EUR	137,68	1 396 121,34	134,85	1 367 412,78	-28 708,56
CD20191429 DU 18/09/2018	193 823,92	1 413,70	EUR	137,10	193 823,92	134,85	190 640,84	-3 183,08
175698 DU 04/10/2018	1 437 806,25	10 468,97	EUR	137,34	1 437 806,25	134,85	1 411 765,73	-26 040,52
Solde	162 356 272,88	30 536 234,27			94 350 751,97		119 045 106,86	24 694 354,89

Figure 23: Recalcul de la dette en devise

Nous avons suivi les étapes suivantes :

- Demander au DAF si la dette est en devise et le type de devise de chacune
- Calculer le taux utilisé par l'entreprise pour la comptabilisation de la dette en appliquant la formule : Dette en DZD/Dette en devise
- Recalculer les montants des dettes avec le taux de la Banque d'Algérie au 31/12/2018

Nous avons fait cela pour toutes les dettes et avons trouvé un écart de 24MDA, en excluant 1 « dette » ou provision non confirmée.

La nature de cette dernière qui porte le libellé «provision p/perte change transfert dett » n'a pas été confirmée par le cabinet comptable. Nous pensons que cela peut être comme le

Chapitre 3 : Audit des cycles trésorerie et achat

libellé l'indique une provision concernant l'ensemble ou une partie des dettes en devise, mais ce n'est que spéculations.

Les résultats ne sont donc pas concluant, tant qu'il n'y pas d'explications du cabinet comptable.

3.2.8. Recherche de passifs non encore enregistrés (RPNE) :

Objectif : S'assurer de l'exhaustivité et de la réalité des dettes fournisseurs.

Grace à ce test appelé RPNE ou encore test sur les décaissements, nous nous assurons que qu'il n'existe pas des dettes apurées en janvier 2019 mais relatives à l'exercice 2018.

Travail effectué :

A partir des relevés bancaires post-clôture (Janvier 2019) de l'ensemble des comptes de l'entreprise X, nous sélectionnons des décaissements (débit) supérieurs à notre seuil d'investigation pour identifier les passifs non enregistrés.

Après avoir demandé les justificatifs de ces décaissements, nous procédons à la validation du rattachement au bon exercice dans les comptes fournisseurs ou du correct provisionnement à partir de l'analyse des factures et de leur attachement.

Il est important de s'assurer que les factures identifiées n'ont pas été déjà ajusté dans le test de cut-off, car dans le cas où cette condition n'est pas vérifiée, cela peut engendrer un double ajustement.

2/ Compte Sté Gle Algérie Compte

Date	Libellé	Montant	Montant facture	Date de Comptabilisation	X-Ref	Observation	Conclusion
2019-01-07	Chèque compte 6316203.Benef atm mobilis spa	44 875,13	44 875,13	2018-10-30	N.8.1	Il s'agit de factures de téléphone	Test satisfaisant
2019-01-15	Chèque num 6316212.Benef SYMBIOSE COMMUNICATION	655 690,00	1 643 390,00	Facture et service fait datant de 01/2019	N.8.2	Il s'agit d'une participation à un salon en 2019	Test satisfaisant

3/ Compte Arab Bank

Date	Libellé	Montant	Montant facture	Date de Comptabilisation	X-Ref	Observation	Conclusion
2019-01-08	Règlement de chèque 5153310. CREDIT POPULAIRE D'ALGERIE	3 600 000,00	3 600 000,00		N.8.3	Il s'agit du loyer annuel du siège payé en début d'année	Test satisfaisant
2019-01-08	ABDESSELAM CHAFIK Règlement de chèque.5153311 CREDIT POPULAIRE D'ALGERIE	1 200 000,00	1 200 000,00		N.8.4	Il s'agit du loyer annuel du logement de fonction du gérant, payé en début d'année	Test satisfaisant

Figure 24: Test sur les décaissements

Dans notre cas, seulement 2 des 4 comptes comportent des transactions (débit) avec des montants significatifs, et après le test, ces transactions ont été jugé rattachées au bon exercice.

Chapitre 3 : Audit des cycles trésorerie et achat

3.2.9. Circularisations :

Comme mentionné dans le chapitre 2 ainsi que dans l'étude de cas partie cycle trésorerie, une circularisation est une confirmation de la part de tiers.

Cependant, contrairement aux circularisations bancaires qui demandent des confirmations de la part de l'ensemble des banques chez lesquels l'entreprise X a un compte, ces circularisations demandent des confirmations à une partie des fournisseurs.

En effet vu le grand nombre de fournisseurs, nous envoyons des demandes de confirmations aux fournisseurs dont les mouvements créditeurs sont les plus significatifs.

Essayant de couvrir (traiter) le maximum, en utilisant la balance auxiliaire fournisseurs, nous avons suivi ces étapes lors de notre sélection :

- Trier les fournisseurs du plus grand au plus petit selon leurs mouvements créditeurs
- Écarter les fournisseurs inter-company, car ils font l'objet d'une circularisation à part entière (circularisation des créances et dettes inter-companies)
- Écarter le cabinet d'audit comme fournisseur, car il n'y pas lieu de confirmer sa dette
- Et enfin nous avons choisi les fournisseurs dont les mouvements créditeurs sont les plus significatifs. Nous avons choisi de circulariser ceux dont la somme constitue 73% du mouvement créditeur total.

Après sélection, nous avons demandé les demandes de confirmation des soldes (des dettes) à ces fournisseurs, cependant aucune réponse n'a été reçue de leur part.

3.3. **Synthèse et recommandations**:

3.3.1. Synthèse:

Cette synthèse a pour but de récapituler l'ensemble des points négatifs retenus lors de cette mission, ce que soit des points bloquants ou encore des points démontrant une déficience. S'il y a ajustement des comptes, nous les mentionnerons également.

- En ce qui concerne les processus :

En premier lieu, il est à noter que l'entreprise n'a pas établi de contrôle interne.

Chapitre 3 : Audit des cycles trésorerie et achat

- Processus trésorerie:

Les ERB établis ne sont ni signés ni cachetés, or dans le souci de traduire la fiabilité, ces derniers doivent être signés par la personne les établissant, et également signés et cachetés par un vérificateur.

Il est également à noter que l'entreprise n'a pas transmis le mail/communiqué de la société mère pour les décaissements de plus de 10 000 Euros.

- Processus achat:

Nous n'avons reçu aucun des documents demandés ci-dessous :

- Exemple de bon de commande au fournisseur étranger
- Email de confirmation de commande au fournisseur étranger

Dans le cas des fournisseurs locaux, les demandes d'Achat se font verbalement.

➤ En ce qui concerne le contrôle des comptes (audit final des cycles) :

- Cycle trésorerie:

Il existe un écart de 177,38 DA entre la BG et le PV de caisse. Cet écart est minime cependant il est impératif que les montants soient identiques, car le cas échéant cela peut être causé soit par une erreur de retranscription, soit l'inventaire a révélé un écart. Nous proposons un ajustement de ce montant.

Le compte de régie d'avances (ici celui-ci concerne les accreditifs) n'est pas mis à jour, car les écritures qui leurs sont relatives n'ont pas été enregistrées. Nous proposons donc un ajustement de 5 891 752,22 DA.

Les circularisations bancaires n'ont pas été reçues, or ce sont des confirmations obligatoires car non seulement elles confirment les soldes des comptes et leurs signataires mais elles informent également sur le Hors Bilan, nécessaire pour le certification des comptes.

- Cycle Achat:

Pour le cut-off fournisseur du mois de décembre 2018, à la fin de notre stage, C'est-à-dire 1 mois après notre mission chez le client, nous n'avons pas reçu la version signée d'une facture demandée. Il est à noter qu'une facture ne comporte pas de service fait elle concerne une restauration.

Chapitre 3 : Audit des cycles trésorerie et achat

Concernant la dette en devise, nous n'avons pas reçu d'explications pour la dette/provision «provision p/perte change transfert dett », concernant sa nature, et son mode de calcul. Si c'est une provision, que concerne-elle? Car le montant ne correspond ni à l'ajustement de l'exercice passé de ce compte, ni à la réévaluation l'ensemble des dettes en devise selon nos calculs.

Enfin n'avons pas non plus reçu les confirmations des fournisseurs (circularisations).

3.3.2. Recommandations:

Étant donné l'inexistence de procédures de contrôle interne, nous recommandons de créer des checkpoints, pour réduire les risques de fraude et d'erreurs. Nous pouvons citer à titre d'exemple :

- Pour le processus trésorerie: L'établissement d'ERB signés et cachetés par 2 personnes: celui qui l'élabore et le valideur
- Pour le processus achat/fournisseurs: L'établissement de demandes de commandes envers les fournisseurs locaux

Pour le cycle trésorerie, nous recommandons de bien effectuer l'inventaire de caisse.

Nous recommandons également d'effectuer un suivi des accreditifs et d'enregistrer les écritures les concernant le mois même ou au moins le suivant. Le cas échéant, cela peut engendrer des cas où l'accréditif est encore enregistré comme tel en fin d'année alors que les documents prouvent qu'il a été apuré en janvier du même exercice.

Nous recommandons de relancer les banques afin de répondre aux circularisations car ces dernières sont obligatoires pour ce cycle.

Pour le cycle achat, nous recommandons de revaloriser la dette en devise chaque année, en expliquant la méthode de calcul de la provision.

Conclusion Générale

Conclusion générale

Nous rappelons que l'objectif de ce travail était de répondre à la question « Audit légal : Simple formalité ou outil réel de transparence ? ». En d'autres termes, nous voulions répondre à nos questionnements qui portaient sur la précision de la démarche d'audit, sur sa réelle application et sur son apport.

Pour cela, dans un premier temps, nous nous sommes documentés sur cette démarche, ses étapes, ainsi que la contribution de ces normes au façonnement de cette démarche.

Au cours de notre stage, nous avons effectué l'audit de plusieurs entreprises. Nous avons donc choisi l'une de ces dites missions, comme étude de cas, et plus précisément choisi les cycles « trésorerie » et « fournisseurs ».

Après avoir brièvement pris connaissance de l'entité et de son environnement, et avons détecté les principaux risques liés à cela et l'activité de cette dernière.

L'entreprise auditée ne possédant pas de procédures de contrôle interne, nous avons donc procédé à l'élaboration de narratifs afin de comprendre les processus « trésorerie » et « achats/fournisseurs ».

Les risques inhérents significatifs détectés, ceux découlant de l'absence de contrôle interne, ainsi que le jugement professionnel de l'auditeur sont tous les éléments qui ont été considéré pour déterminer les seuils d'audit. L'entreprise étant un client du Cabinet Ernst & Young, la clause de confidentialité ne nous a pas permis de mentionner le calcul de ces seuils.

Nous avons ensuite procédé à l'audit des comptes des cycles « trésorerie » et « achats/fournisseurs », selon la méthodologie EY.

Au terme de ce cas pratique, nous avons conclu que derrière le rapport du commissaire aux comptes et son opinion, existe une réelle démarche, de réelles procédures afin de vérifier au mieux la sincérité des états financiers, qui prennent bien sûr en compte les lois Algériennes ainsi que les normes internationales d'Audit.

Lors de ce travail, nous avons pu confirmer les hypothèses suivantes :

- Hypothèse 1 : L'auditeur détermine des seuils afin de réduire le volume de ses travaux ne prenant que les plus significatifs ainsi que ceux potentiellement à risques.
- Hypothèse 2 : L'auditeur utilise une multitude de contrôles afin vérifier si les états financiers sont fiables.

Il est cependant à noter qu'en raison des difficultés de coopération de la part du cabinet de comptabilité externe, certaines informations nécessaires à notre audit ne nous ont pas été transmises au terme de notre stage, cela affectant nos travaux, ainsi que nos conclusions.

Nous tenons également à souligner les contraintes de confidentialité concernant les informations autorisées à divulguer, qui ont constitué des difficultés quant à l'élaboration de ce travail.

Bibliographie

Bibliographie

❖ **Ouvrage :**

- Antoine Mercier et philippe Merle, Mémento pratique -audit et commissariat aux comptes 2011 – 2012 », Editeur : Francis Lefebvre, 2011
- Audit et commissariat aux comptes ; Alain Mikol ; e-theque ; 2014
- Catherine Maillet, Micheline Friédérich, René Bonnault, Alain Burlaud, Didier Bensadon, Georges Langlois, DSCG 4 Comptabilité et audit manuel et applications 7e edition, Edition Foucher ; 2017
- Elisabeth Bertin, Christophe Godowski, Rédha Khelassi, Manuel comptable et audit, Berti Editions, Alger, 2013
- Guide pour l'utilisation des Normes Internationales d'Audit dans l'audit des petites et moyennes entreprises, traduction en français du "Guide to Using ISAs in the Audits of Small-and Medium-Sized Entities", publié par l'IFAC –Small & Medium Practices Committee, Tome 1 les concepts fondamentaux, 3ème Edition, Janvier 2013
- La loi 10-01, relative aux professions d'expert-comptable, de commissaire aux comptes et de comptable agréé.
- Le Décret n° 96-136 du 15/04/1996, Code de déontologie de la profession comptable en Algérie
- M.A. Coudert, D. Gibert, E. Kormprobst, Fiscalité d'entreprise, Edition Dalloz, 1987
- Mémento Audit et commissariat aux comptes 2015/2016 : Guide de l'auditeur et de l'audit, Editions Francis Lefebvre, 2014
- Mémento Audit et commissariat aux comptes 2018/2019 ; Editions Francis Lefebvre; 2017
- Normes d'Exercice professionnel (NEP)
- Note d'information ; Le commissaire aux comptes et les procédures analytiques » (NI. VIII) ; CNCC ; 2010
- Rédha KHELASSI, Précis d'audit fiscal de l'entreprise, Berti Edition, Alger, 2013
- Robert Obert, Marie-Pierre Mairesse, DSCG 4 Comptabilité et Audit – Manuel et applications, Dunod Edition, Paris, 2016

❖ **Archives ouvertes :**

Bibliographie

La qualité de l'audit légal en Afrique francophone : constats, interrogations et voies d'amélioration ; Geneviève Cause et Eustache Ebondo ; 2013

❖ Autres :

Documents internes à Ernst & Young

❖ Webographie :

- <http://revuefrancaisedecomptabilite.fr/les-nep-sont-elles-reellement-semblables-aux-isa>
- <http://cn-cncc.dz/?p=2411>
- <https://doc.cncc.fr/normes-exercice-professionnel>
- <https://www.joradp.dz/HFR/Index.htm>
- https://www.ey.com/en_us
- <https://www.ey.com/dz/fr/home>

Table des matières

Remerciements	4
Sommaire	5
Liste des abréviations.....	7
Liste des figures	8
Liste des tableaux	9
Résumé :	10
Introduction	A-B
Chapitre 1 : Généralités sur l’audit.....	1
1. Les différents types d’audit :.....	2
1.1. Définition de l’audit	2
1.1.1. Audit interne	3
1.1.2. Audit externe:	4
1.2. Les différents audits	4
1.2.1. L’audit légal :	5
1.2.2. L’audit contractuel :	8
1.2.3. L’audit opérationnel :	8
1.2.4. L’audit fiscal :	8
2. Normes et cadre légal de l’audit :.....	9
2.1. Les normes d’audit :	9
2.1.1. Les Normes Internationales d’Audit (ISA) :	10
2.1.2. Les normes d’exercice professionnel d’audit (NEP) :	12
2.1.3. Les normes d’audit Algériennes (NAA) :	12
2.1.4. Les normes IFRS :	13
2.1.5. Les publications du CNCC :	13
2.2. Cadre légal et réglementaire de l’audit :	14

2.2.1.	Les textes régissant le contrôle légal des comptes en Algérie :.....	14
2.2.2.	Le code de déontologie :.....	14
2.2.3.	La loi Sarbanes-Oxley (SOX) :	15
2.2.4.	Loi de sécurité financière (LSF) :.....	15
3.	Approche par les risques :.....	16
3.1.	Définition des assertions d'audit :	16
	• Flux d'opérations et événements de la période :	17
	• Soldes des comptes en fin de période :	17
	• Présentation des comptes et informations fournies en annexe.....	18
3.2.	Identification des risques pesant sur les assertions :.....	18
3.2.1.	Le risque inhérent :	19
3.2.2.	Le risque lié au contrôle :	20
3.2.3.	Le risque de non détection :.....	20
3.3.	Gestion du risque :	21
Chapitre 2 : Méthodologie de la démarche d'audit		22
1.	Acceptation d'une mission de commissariat aux comptes :	24
1.1.	Éléments liés au commissaire aux comptes pressenti :.....	24
1.2.	Informations à donner et à obtenir (avant l'acceptation de la mission) :.....	24
1.3.	Contact obligatoire avec le commissaire aux comptes précédent (avant l'acceptation de la mission) :.....	25
1.4.	Prise de connaissance globale de l'entité (avant l'acceptation de la mission) :....	25
1.5.	Nomination, publicité :	25
	• Déclaration d'activité :.....	25
	• Formalisation :	26
	• Déclaration d'indépendance :	26
	• Publicité de la nomination :	26
1.6.	Lettre de mission :.....	26

2.	Evaluation des risques et planification :	27
2.1.	Prise de connaissance de l'entité et de son environnement :	27
	• L'entité et son environnement :	27
	• Le contrôle interne au sein de l'entité :	28
	• Nature et niveau de connaissance des contrôles pertinents pour l'audit :	28
2.2.	Evaluation du risque inhérent :	28
	• Assertions dont le risque est significatif :	30
2.3.	Plan de mission :	30
3.	Réponse à l'évaluation des risques d'anomalies significatives :	32
3.1.	Appréciation du contrôle interne (Interim) :	32
	3.1.1. Compréhension des systèmes et des procédures comptables:	35
	3.1.2. Evaluation du contrôle interne :	38
3.2.	Synthèse des seuils :	39
	3.2.1. Évaluation du risque lié au contrôle :	39
	3.2.2. Calcul des seuils :	40
3.3.	Contrôle des comptes (audit final) :	43
	3.3.1. Audit par cycle :	43
	3.3.2. Procédures analytiques :	45
	3.3.3. Demande de confirmation des tiers :	46
	3.3.4. Observation physique :	47
	3.3.5. Autres outils de contrôle des comptes :	48
4.	Travaux de fin de mission :	49
4.1.	Evénements postérieurs à la clôture:	49
4.2.	Déclarations de la direction :	52
4.3.	Travaux de synthèse et documentation de l'audit:	53
	4.3.1. Finalisation des travaux:	53
	4.3.2. Établissement de la note de synthèse :	54

4.3.3. Documentation des travaux :	55
5. Rapports et communications :	56
5.1. Rapport sur les comptes :	56
5.1.1. Opinion sur les comptes :	56
5.2. Communication au gouvernement d'entreprise :	58
Chapitre 3 : Étude de cas : Audit des cycles trésorerie et achat	59
1. Présentation du cabinet d'audit Ernst & Young Advisory Algérie et de l'entreprise X :	60
1.1. Présentation et historique d'ERNST & YOUNG (EY) :	60
1.2. EY Algérie	61
1.3. Présentation de l'entreprise X :	63
2. Revue du contrôle interne :	63
2.1. Synthèse de la phase de prise de connaissance et choix des cycles :	63
2.1.1. Synthèse de la phase de prise de connaissance:	Erreur ! Signet non défini.
2.2. Processus trésorerie :	63
2.3. Processus achat :	68
2.4. Seuils :	72
3. Audit final :	72
3.1. Audit du cycle trésorerie :	72
3.1.1. Analyse des rapprochements bancaires :	73
3.1.2. Écritures en suspens :	74
3.1.3. Inventaire de la caisse:	75
3.1.4. Régie d'avances :	75
3.1.5. Cicularisations:	77
3.2. Audit du cycle achat :	78
3.2.1. Bouclage BG/Balance auxiliaire fournisseurs :	79
3.2.2. Revue analytique :	80

3.2.3.	Délais de règlement moyen :	80
3.2.4.	Fournisseurs débiteurs : avances et acomptes versés :	82
3.2.5.	Factures non parvenues (FNP) :	82
3.2.6.	Cut-off :	83
3.2.7.	Dettes en devise :	85
3.2.8.	Recherche de passifs non encore enregistrés (RPNE) :	87
3.2.9.	Circularisations :	88
3.3.	Synthèse et recommandations:	88
Table des matières		96