

République Islamique de Mauritanie

Projet d'appui de la
profession d'expertise
comptable et d'audit

Projet Banque Mondiale
IDF N°TF 053981



**GUIDE TECHNIQUE
D'AUDIT**

Avril 2006

Table des matières

<i>section</i>	<i>page</i>
1. INTRODUCTION	4
2. METHODOLOGIE D'AUDIT	5
2.1 PRESENTATION DE LA DEMARCHE GENERALE	6
2.1.1 - DEFINITION DES OBJECTIFS DE L'AUDIT	6
2.1.2 - NOTION DE RISQUE	10
2.1.3 - SCHEMA DE LA DEMARCHE GENERALE	13
2.1.4 - "PETITES ENTREPRISES" ET SYSTEMES SIMPLES	17
2.1.5 - ANNEXE	18
2.2 PRISE DE CONNAISSANCE ET ORIENTATION GENERALE DE LA MISSION	20
SOMMAIRE DETAILLE	20
2.2.1 - INTRODUCTION	20
2.2.2 - SCHEMA DE L'ETAPE	21
2.2.3 - CONNAITRE L'ACTIVITE DE L'ENTREPRISE	23
2.2.4 - CONNAITRE L'ENVIRONNEMENT DU CONTROLE INTERNE	28
2.2.5 - COMPRENDRE LE SYSTEME COMPTABLE	31
2.2.6 - IDENTIFIER LES DOMAINES SIGNIFICATIFS POUR LA MISSION	32
2.2.7 - PLAN DE MISSION	39
2.2.8 - PETITES ENTREPRISES ET SYSTEMES SIMPLES	45
2.3 ELABORATION DE L'APPROCHE DE L'AUDIT CONTROLES INTERNES ET JUGEMENTS	48
2.3.1 - SCHEMA DE L'ETAPE	48
2.3.2 - DONNEES REPETITIVES	48
2.3.3 - DONNEES NON REPETITIVES	62
2.3.4 - JUGEMENTS	64
2.3.5 - CONFIRMATION DES RISQUES AVEC LE CLIENT	71
2.3.6 - PLAN D'APPROCHE	71
2.3.7 - PETITES ENTREPRISES ET SYSTEMES SIMPLES	76
2.4 EXECUTION DES CONTROLES	87
2.4.1 - SCHEMA DE L'ETAPE	88
2.4.2 - VERIFICATION DU FONCTIONNEMENT DES CONTROLES	90
2.4.3 - QUANTIFICATION DES ERREURS POTENTIELLES	98
2.4.4 - CONTROLE DES COMPTES	98
2.4.5 - EXAMEN DES COMPTES ANNUELS	106
2.4.6 - PETITES ENTREPRISES ET SYSTEMES SIMPLES	107
2.5 TRAVAUX DE FIN DE MISSION	108
2.5.1 - EVENEMENTS POSTERIEURS AU BILAN	108
2.5.2 - VERIFICATIONS SPECIFIQUES DU COMMISSAIRE AUX COMPTES	110
2.5.3 - LETTRE D'AFFIRMATION	110
2.5.4 - QUESTIONNAIRE DE FIN DE MISSION	110
2.5.5 - NOTE DE SYNTHESE	110

2.5.6	- PETITES ENTREPRISES ET SYSTEMES SIMPLES	112
3.	TECHNIQUES D'AUDIT	113
3.1	DESCRIPTION DE SYSTEMES	113
3.1.1	- DESCRIPTION DU SYSTEME	113
3.1.2	- LES NARRATIFS	113
3.1.3	- LES DIAGRAMMES	114
3.2	CONFIRMATIONS EXTERNES	118
3.2.1	- PRINCIPE	119
3.2.2	- CAS D'UTILISATION DE LA CONFIRMATION EXTERNE	119
3.2.3	- CONFIRMATION DES COMPTES A RECEVOIR	120
3.2.4	- DEMANDES D'INFORMATIONS CONCERNANT LES PROCES ET LES CONTENTIEUX	121
3.3	INVENTAIRE PHYSIQUE	124
3.3.1	- OBJECTIF	124
3.3.2	- QUESTIONNAIRE D'INVENTAIRE PHYSIQUE	128
4.	GUIDES ET QUESTIONNAIRES	135
4.1	QUESTIONNAIRE D'EVALUATION DU RISQUE INHERENT	135
4.2	QUESTIONNAIRE FRAUDES ET ERREURS	153
4.2.1	- QUESTIONNAIRE D'APPLICATION DE LA NORME	153
Réunion de planification		153
4.2.2	- EXEMPLES DE FACTEURS DE RISQUE D'ANOMALIE PROVENANT DE FRAUDES	161
4.2.3	- QUESTIONNAIRE D'EVALUATION DU RISQUE DE FRAUDE	171
4.3	Questionnaires de contrôle interne	176
4.3.1	- QUESTIONNAIRE SUR LES VENTES	176
4.3.2	- QUESTIONNAIRE SUR LES ACHATS	190
4.3.3	- QUESTIONNAIRE SUR LES ENCAISSEMENTS	205
4.3.4	- QUESTIONNAIRE SUR LES DECAISSEMENTS	214
4.3.5	- QUESTIONNAIRE SUR LES ENCAISSEMENTS	223
4.3.6	- QUESTIONNAIRE SUR LA PAYE	233
4.4	QUESTIONNAIRE DE CONTROLE DES COMPTES	242
4.4.1	- QUESTIONNAIRE DE FIN DE MISSION	279
5.	FEUILLES DE TRAVAIL	281
5.1	CONTROLE INTERNE	281
5.1.1	- ANALYSE DES CONTROLES	281
5.1.2	- INCIDENCE DES RISQUES IDENTIFIES	282

1. INTRODUCTION

Le guide d'audit décrit la méthode et les techniques d'audit

Ce guide n'est pas un manuel théorique à vocation générale. Il s'agit essentiellement d'un outil de travail s'adressant aux associés et collaborateurs de cabinet.

Le guide d'audit comprend quatre parties principales matérialisées par des intercalaires distincts

- 1^{ère} partie, intitulée " Méthode d'audit" (chapitre 2). On y trouvera la description de l'approche générale de l'audit adoptée par le cabinet ainsi que la méthode de travail retenue et les principaux outils qui lui sont associés.
- 2^{ème} partie, intitulée "Techniques d'audit" (chapitres 3 et 4). On y trouvera les principales informations nécessaires à la mise en oeuvre des techniques d'audit.
- 3^{ème} partie, intitulée "Questionnaires et guides" (chapitres 5 et 6). On y trouvera les principaux questionnaires et guides utilisables lors de la réalisation des travaux d'audit.
- 4^{ème} partie, intitulée "Feuilles de travail" (chapitre 7). On y trouvera un spécimen des diverses feuilles de travail spécialisées pour utilisation lors de la réalisation des travaux d'audit.

2. METHODOLOGIE D'AUDIT

2.1 PRESENTATION DE LA DEMARCHE GENERALE

2.1.1 - DEFINITION DES OBJECTIFS DE L'AUDIT

L'audit est l'examen auquel procède un professionnel compétent et indépendant en vue **d'exprimer une opinion justifiée** sur la régularité et la sincérité et l'image fidèle des états financiers d'une entreprise.

On verra ultérieurement que, selon le type de mission (légale, contractuelle,...), les objectifs de l'auditeur peuvent légèrement varier. Néanmoins, il convient, avant d'examiner la méthode et la technique à utiliser pour procéder à un audit, de rappeler les **critères** qui permettent à l'auditeur de juger si les comptes qui lui sont soumis sont sincères et réguliers.

L'auditeur doit, en effet, garder présent à l'esprit tout au long de sa mission que, pour atteindre son objectif final, il doit s'assurer que les éléments qui constituent les comptes annuels répondent aux critères regroupés comme suit

- **Exhaustivité**
- **Existence**
- **Propriété**
- **Evaluation**
- **Comptabilisation**
- **Information**

2.1.1.1 - Exhaustivité

Le critère d'exhaustivité signifie que :

- **toutes les opérations réalisées par l'entreprise sont reflétées dans les comptes annuels** (ce qui sous-entend que chacune d'entre elles est saisie, dès son origine, sur un document qui permettra ultérieurement de la comptabiliser ; si ce document initial n'existait pas, il serait impossible de contrôler l'exhaustivité des enregistrements comptables) ;
- **toutes les opérations de la période sont reflétées dans les comptes annuels.**

L'exhaustivité couvre partiellement le critère d'évaluation dans la mesure où l'on peut dire qu'un montant sous-évalué équivaut à la non-comptabilisation d'une partie d'une opération.

2.1.1.2 - Existence

Ce critère signifie :

- pour les éléments matériels (immobilisations, stocks...), **une réalité physique**,
- pour les autres éléments (actifs, passifs, charges et produits), la traduction **d'opérations réelles** de l'entreprise (par opposition à des opérations fictives).
- seules des opérations de la période sont reflétées dans les états financiers.

L'existence couvre partiellement le critère d'évaluation dans la mesure où l'on peut dire qu'un montant surévalué ne correspond pas à une opération réelle à concurrence de la surévaluation.

2.1.1.3 - Propriété

Le critère de propriété signifie que les actifs qui apparaissent au bilan de l'entreprise lui **appartiennent** vraiment (n'ont pas, par exemple, fait l'objet d'un contrat de crédit-bail) ou correspondent à des droits réellement acquis.

Bien qu'il puisse paraître antinomique de parler de propriété des dettes, ce critère s'applique aussi aux passifs qui doivent correspondre à des obligations effectives de l'entreprise à une date donnée.

Ce critère complète celui d'existence dans la mesure où l'on pourrait imaginer que l'entreprise comptabilise, par exemple, des stocks qui existent physiquement, mais qui ne lui appartiennent pas.

2.1.1.4 - Evaluation

Le critère d'évaluation signifie que toutes les opérations comptabilisées sont évaluées **conformément aux principes comptables généralement**

admis (plus bas du coût ou de la valeur nette réalisable, par exemple) **appliqués de façon constante d'un exercice à l'autre.**

2.1.1.5 - Comptabilisation

Le critère de comptabilisation signifie que les opérations **sont correctement totalisées, comptabilisées et centralisées conformément aux règles généralement admises en la matière, appliquées de façon constante** (imputations conformes aux règles du plan comptable général, par exemple).

2.1.1.6 - Information

Le critère d'information signifie que les états financiers, **dans leur ensemble** (bilan, compte de résultats, annexe), présentent, dans le cadre d'une **image fidèle**, toutes les informations :

- **requisés par les textes,**
- **nécessaires à leur compréhension.**

Ces informations doivent être présentées conformément aux normes généralement admises, appliquées de façon constante.

La connaissance approfondie de ces critères évitera à l'auditeur, le plus souvent, de procéder à des travaux de contrôles inutiles dans la mesure où ils ne contribuent pas à la construction de l'opinion finale.

2.1.2 - NOTION DE RISQUE

Lorsqu'il émet une opinion finale sur les comptes annuels, l'auditeur court le risque que l'un des critères précédemment définis ne soit pas (en totalité ou partiellement) rempli et qu'il en résulte une erreur significative non décelée.

Ce risque est dû, d'une part **aux particularités de chaque entreprise**, d'autre part **à l'auditeur** lui-même.

La méthode qui est décrite dans la suite de ce guide est essentiellement fondée sur une **bonne adéquation des moyens mis en oeuvre pour les contrôles aux risques encourus par chaque dossier**. Pour bien comprendre la méthode, il est donc important que chaque auditeur comprenne les différents niveaux de risque qui existent dans une entreprise, dans le cadre d'une mission d'audit.

2.1.2.1 - Risques dus à l'entreprise

On distingue :

- **le degré général de risques** qui est du, d'une part au secteur auquel appartient l'entreprise (certains secteurs d'activité comportent des risques plus grands inhérents à la nature de leur activité et/ou à la complexité de leurs opérations ; d'autre part, à la situation générale de l'entreprise (la structure plus ou moins étoffée, l'attitude générale de la Direction et du personnel face aux problèmes de contrôle, les difficultés financières... sont autant d'éléments qui peuvent créer des risques, plus ou moins grands, d'erreurs dans les comptes, car ils influent sur toutes les opérations).
- **le risque potentiel propre à chaque circuit** d'information financière en raison de la nature, de la valeur et du volume des opérations qui y transitent. En effet, une erreur de conception dans un système de traitement de l'information (omission d'un point de contrôle important, par exemple) peut avoir une incidence sur chacune des opérations qui transitent par ce système. Le risque cumulé d'erreurs sera d'autant plus grand que les transactions individuelles sont nombreuses et de valeur importante.
- **Le risque réel** qui est, en fait, la valeur finale des erreurs commises dans les comptes de l'exercice. Ce risque peut être différent du précédent dans la mesure où, même si un contrôle n'est pas effectué, toutes les opérations concernées ne sont pas nécessairement erronées.

Si les deux premiers types de risques n'évoluent qu'en cas de modification importante de la nature et de l'organisation générale de l'entreprise, le dernier est différent tous les ans. L'objectif de la méthode décrite ci-après est de fournir à l'auditeur les **moyens d'évaluer le risque réel en mettant en oeuvre des contrôles adaptés à l'ampleur du risque général et des risques potentiels.**

2.1.2.2 - Risques dus à l'auditeur

Outre les risques dus au fait que l'audit n'est pas un contrôle de toutes les opérations, les risques dus à l'auditeur sont ceux, tout au long de sa mission, de commettre des erreurs techniques, de jugement...

Ces risques sont limités par :

- l'utilisation d'une méthode rigoureuse (voir ci-après),
- la formation qu'il reçoit et qu'il acquiert par ses recherches personnelles,
- les règles de sécurité mises en place par le cabinet (supervision des dossiers, revue indépendante des rapports, etc...).

2.1.2.3 - Risque final

Le risque final de l'audit est le résultat de la conjonction des deux facteurs, à savoir lorsque ni les moyens mis en oeuvre par l'entreprise, ni ceux mis en oeuvre par l'auditeur ne permettent de déceler les erreurs.

Toutes ces notions de risque doivent, par ailleurs, être pondérées, en fonction de la **valeur relative** des erreurs qui peuvent en découler (seules les erreurs significatives sont recherchées par l'auditeur), ou de l'impact qu'elles peuvent avoir sur les relations avec l'entreprise (fraude).

2.1.3 - SCHEMA DE LA DEMARCHE GENERALE

La démarche générale décrite dans ce guide suit le schéma n° 1, page suivante.

2.1.3.1 - Etapes

Chacune des étapes qui figurent sur ce schéma sera détaillée ultérieurement, mais il est important de comprendre au départ comment elles s'articulent.

Dans l'étape de **prise de connaissance et d'orientation générale**, l'auditeur a pour objectif de réunir toutes les informations générales sur l'entreprise lui permettant

- § de comprendre les éléments qui influent sur les chiffres à vérifier ;
- § d'évaluer le degré général de risque auquel il sera confronté ;
- § d'identifier les transactions significatives sur lesquelles il va faire porter ses efforts ;
- § de préparer le **plan de mission ou plan d'approche**.

La phase **d'élaboration de l'approche** permet à l'auditeur, pour chaque type d'informations significatives

- de comprendre comment elles sont générées et de quelle manière elles aboutissent dans les comptes ;
- d'évaluer les risques potentiels propres à chaque traitement d'informations ;
- de définir les moyens qu'il va mettre en oeuvre pour exécuter les contrôles (**plan d'approche**).

Selon la nature des opérations et l'évaluation préliminaire qu'il a faite des systèmes de l'entreprise, l'auditeur peut décider :

- de s'appuyer sur les contrôles mis en place par l'entreprise en vérifiant qu'ils fonctionnent,
- et/ou de procéder, à une validation plus ou moins étendue

des comptes,

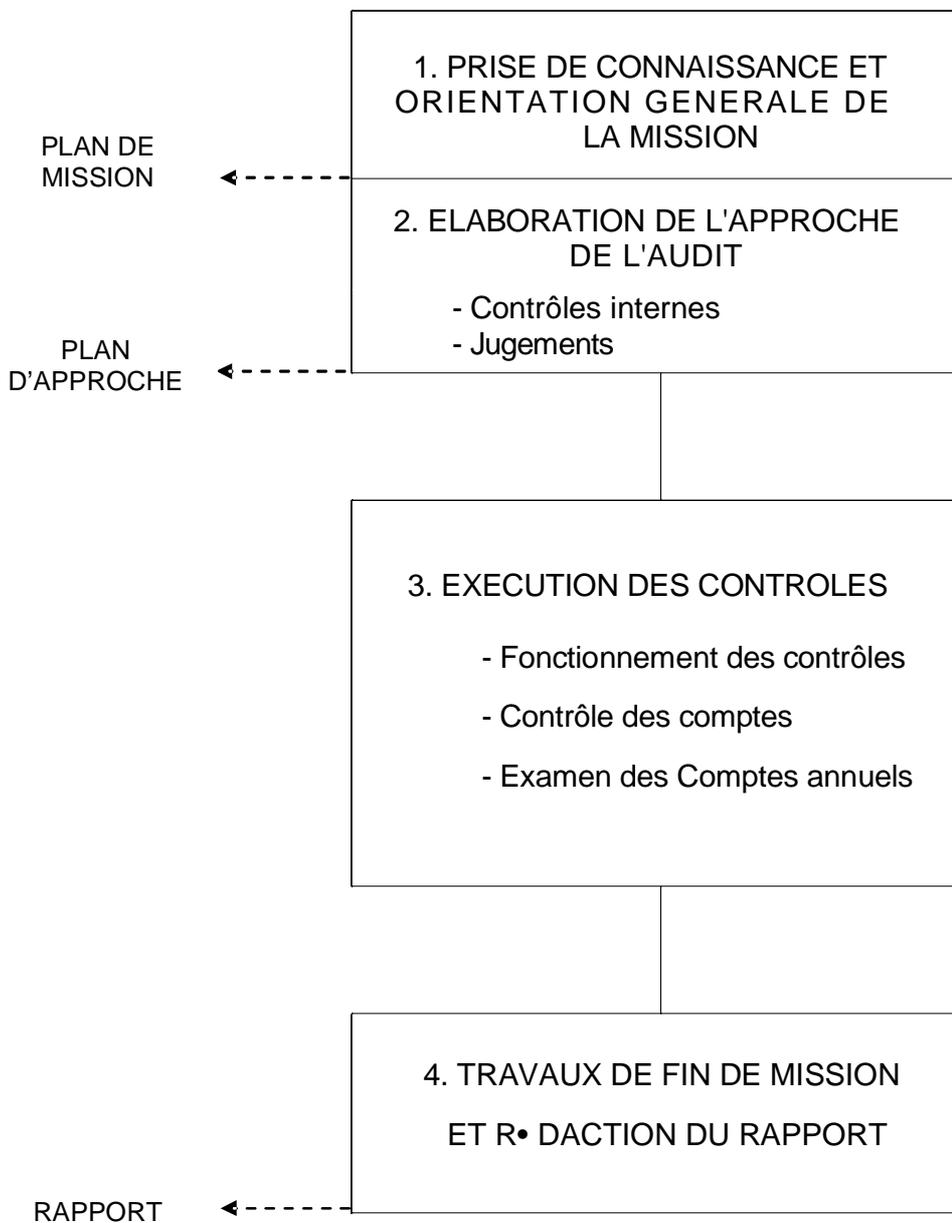
- et/ou de mettre en oeuvre certains contrôles spécifiques en raison du caractère occasionnel de certaines opérations.

Dans la **phase d'exécution des contrôles**, l'auditeur réalise les contrôles qu'il a décidé d'effectuer. Ces contrôles peuvent être résumés comme suit :

- § vérifier le fonctionnement des contrôles manuels ou informatiques sur lesquels il souhaite s'appuyer (un contrôle qui ne fonctionne pas équivaut à une absence de contrôles) ;

SCHEMA N° 1

SCHEMA DE LA DEMARCHE GENERALE



- quantifier les erreurs potentielles qui résultent des risques qu'il a identifiés ;
- vérifier les comptes de l'exercice (la nature et l'étendue des travaux dépendent des conclusions des étapes précédentes) ;
- quantifier les risques réels identifiés précédemment ;
- confirmer ses conclusions par un examen d'ensemble des comptes annuels (cohérence avec la balance générale, informations dans l'annexe...).

Après avoir procédé à certains travaux de fin de mission qui lui permettent d'établir une synthèse rigoureuse de ses conclusions, l'auditeur est en mesure d'émettre son rapport.

2.1.3.2 - Etalement dans le temps

Si l'on veut schématiser l'étalement dans le temps de ces étapes, on distingue généralement :

- une phase préliminaire (dite Intérim dans le jargon des auditeurs) qui recouvre la prise de connaissance et l'orientation de la mission, l'élaboration de l'approche de l'audit et la vérification du fonctionnement des contrôles mis en place par l'entreprise. Cette phase doit avoir lieu suffisamment tôt avant la date de clôture pour permettre la mise en oeuvre des opérations nécessaires à la correction de certaines anomalies, mais pas trop tôt pour que les conclusions tirées puissent être valables pour tout l'exercice ;
- une intervention ponctuelle pour certains travaux spécifiques de fin d'exercice (inventaires, confirmations...) ;
- la phase de contrôle des comptes, à proprement parler (dite Final dans le jargon des auditeurs), qui se situe au début de l'exercice suivant la clôture, quand les comptes annuels sont prêts.

Cette distinction n'est toutefois pas toujours respectée dans la mesure où, selon les missions

- certaines étapes se trouvent regroupées :
- les travaux de contrôle des comptes peuvent, au moins en partie, être anticipés.

L'existence de systèmes informatisés (même très sophistiqués) ne change rien à la démarche générale de l'audit telle que décrite dans ce guide. Seuls certains aspects techniques sont modifiés et font l'objet d'un chapitre particulier.

L'auditeur non spécialisé doit néanmoins acquérir une formation informatique suffisante pour :

- être en mesure de discuter l'orientation et l'approche de l'audit des systèmes informatisés avec les spécialistes ;
- définir clairement les informations et travaux qu'il souhaite obtenir des informaticiens et les exploiter ;
- procéder à certains contrôles périphériques aux traitements informatisés en fonction des particularités de ceux-ci.

2.1.4 - "PETITES ENTREPRISES" ET SYSTEMES SIMPLES

2.1.4.1 - Caractéristiques

Les caractéristiques de la petite entreprise sont un dirigeant omniprésent détenteur du capital, un effectif faible, des transactions peu nombreuses des systèmes simples peu de séparation des tâches. Il est toutefois important de préciser que cette définition s'applique non seulement à une entreprise dans son ensemble, mais aussi, éventuellement, à certaines fonctions dans une entreprise donnée, fonctions qui présentent les mêmes caractéristiques.

2.1.4.2 - Présentation de la démarche

L'approche d'audit décrite dans ce guide est applicable quelle que soit la taille de l'entreprise ou la complexité des systèmes. Elle s'applique donc aux petites entreprises et aux systèmes simples.

Cependant, en raison des caractéristiques de la petite entreprise, on retiendra dans la démarche de l'auditeur

1. **L'importance de la phase de prise de connaissance et d'orientation générale** qui permet à l'auditeur d'avoir une connaissance suffisante de l'entreprise pour s'assurer qu'il aura les moyens de contrôler les comptes qui lui seront soumis et déterminer s'il n'existe pas de risques si importants (notamment en ce qui concerne l'exhaustivité des enregistrements et l'éthique de la direction) que la mission ne soit pas acceptable.
2. **L'allègement de la documentation** nécessaire pour réaliser la phase d'élaboration de l'approche de l'audit (narratif au lieu de diagramme de circulation de documents, non utilisation des feuilles "analyses des contrôles" et "incidence des risques identifiés"...).
3. **L'existence de contrôles internes jugés très souvent inefficaces par l'auditeur**, en raison essentiellement de l'absence de séparation des tâches, ne lui permettant pas de s'y appuyer pour limiter l'étendue des sondages sur les comptes, mais qu'il doit néanmoins considérer pour déterminer la nature, l'étendue et le calendrier des contrôles à effectuer.
4. **L'importance, en valeur relative, de la phase de contrôle des comptes** par rapport à une entreprise structurée. En effet, il est essentiel de préciser que les sondages sur les comptes doivent porter non seulement sur les soldes au bilan, mais également sur les mouvements en capitaux et les opérations enregistrées dans le compte de résultat (c'est la conséquence de la fréquente impossibilité pour l'auditeur de s'appuyer sur le contrôle interne).

Toutes ces particularités dans la démarche de l'audit des petites entreprises et des systèmes simples sont traitées de façon détaillée au fur et à mesure des chapitres qui décrivent la méthode.

2.1.5 ANNEXE

RESUME DES CRITERES AUXQUELS DOIVENT REPOUDRE

LES ELEMENTS QUI CONSTITUENT LES ETATS FINANCIERS

2.1.5.1 Exhaustivité

- Saisie des opérations dès l'origine
- Enregistrement de toutes les opérations
- Respect de la séparation des exercices

2.1.5.2 Existence

- Existence physique
- Réalité des opérations
- Respect de la séparation des exercices

2.1.5.3 Propriété

- Actifs (droits)
 - existence d'actes, titres, contrats...
 - identification des nantissements, hypothèques...
- Passifs (obligations)
 - dettes effectives de l'entreprise

2.1.5.4 Evaluation

- Plus bas du coût ou de la valeur nette réalisable
- Permanence des méthodes d'évaluation

2.1.5.5 Comptabilisation

- Imputation
- Totalisation
- Centralisation
- Permanence des méthodes de comptabilisation

2.1.5.6 Information

- Détail des comptes et notes suffisantes et conformes aux normes
- Permanence des modes de présentation
- Présentation d'une image fidèle de la situation patrimoniale de l'entreprise

2.2 PRISE DE CONNAISSANCE ET ORIENTATION GENERALE DE LA MISSION

SOMMAIRE DETAILLE

2.2.1 Introduction

L'objectif principal de la phase de prise de connaissance et d'orientation générale de la mission est d'identifier les particularités de l'entreprise afin d'adapter les travaux aux risques spécifiques qu'elles supposent, et d'obtenir ainsi une meilleure efficacité.

Cette phase comprend les étapes suivantes :

- § **préciser les raisons et objectifs de la mission ;**
- § **connaître l'activité de l'entreprise ;**
- § **connaître l'environnement du contrôle interne ;**
- § **comprendre le système comptable ;**
- § **identifier les domaines significatifs pour la mission.**

Les conclusions de ces étapes sont synthétisées dans le **plan de mission**.

2.2.2 - SCHEMA DE L'ETAPE

Voir schéma n° 2, page suivante.

2.2.2.1 - OBJECTIF DE LA MISSION

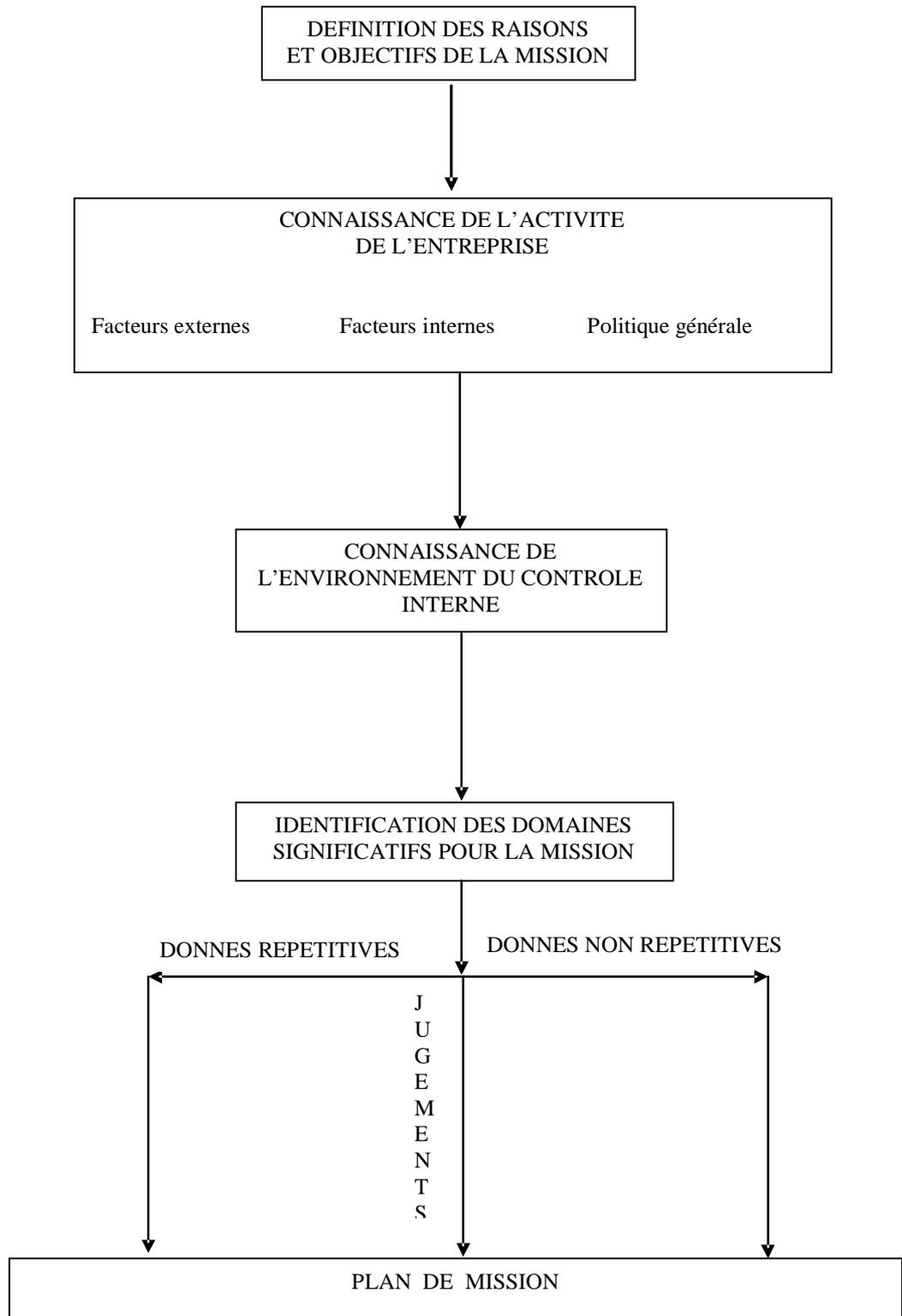
L'objectif principal d'une mission d'audit est de **formuler une opinion motivée sur les états financiers**. Il est toutefois important que l'auditeur comprenne les motivations profondes de son client pour pouvoir préciser cet objectif général. Il est difficile d'établir la liste exhaustive des types de missions qui peuvent être assignées à un auditeur ; on peut toutefois illustrer leur diversité avec les exemples suivants :

- Une mission d'audit légal (commissariat aux comptes) exige que l'auditeur mette en oeuvre les procédures de contrôle nécessaires pour respecter ses obligations spécifiques. Les aspects légaux et réglementaires doivent donc prendre une importance accrue par rapport au programme normal d'audit contractuel.

SCHEMA N°2

2.2.2.2 PRISE DE CONNAISSANCE ET ORIENTATION GENERALE DE LA MISSION

PRISE DE CONNAISSANCE ET ORIENTATION GENERALE DE LA MISSION



- Dans le cadre d'une mission contractuelle, la nature et l'étendue des travaux pourront être différentes si :
 - § l'opinion doit porter sur des comptes sociaux établis en accord avec les principes comptables généralement admis en Mauritanie ou sur des comptes retraités en accord avec les principes internationaux, par exemple ;
 - § les comptes soumis au contrôle sont ceux d'une filiale dans le cadre d'une consolidation, ou ceux d'une société de même taille, mais indépendante (le seuil de signification ne sera pas le même).
 - § les comptes doivent servir à la détermination d'un prix de cession ou être soumis pour approbation annuelle aux actionnaires...

- Certains clients attendent de l'auditeur qu'il examine plus particulièrement certains domaines, même si ceux-ci n'ont pas d'incidence directe ou significative sur la certification des comptes (respect de certaines instructions, aspects opérationnels...).

- Par contre, certaines missions ont des objectifs plus restreints qu'une certification de l'ensemble des comptes annuels : respect des termes d'un contrat spécifique, recherche de fraudes...

Une bonne compréhension des objectifs de la mission permet à l'auditeur de n'omettre aucun aspect important dans ses programmes de travail, et de fournir au client un produit fini (certificat, rapport sur le contrôle interne...) réellement adapté à ses besoins. L'efficacité de la mission s'en trouve accrue. Cette compréhension est confirmée par une lettre de mission.

2.2.3 - CONNAITRE L'ACTIVITE DE L'ENTREPRISE

La connaissance de l'activité de l'entreprise est fondamentale pour l'auditeur car elle lui permet

- d'identifier les risques généraux inhérents à cette activité (par exemple, problème d'engagement en matière environnemental dans les sociétés minières, d'évaluation de la provision pour garantie décennale, dans les entreprises de construction immobilière) ;

- de comprendre les éléments de l'environnement qui influent sur l'information financière en particuliers les facteurs de pression identifiés dans la norme MSA 240 susceptibles de conduire à établir des états financiers inexacts ;
- de déterminer les implications financières des décisions prises par la Direction en particuliers les facteurs de conflits d'intérêts identifiés dans la norme MSA 240 susceptibles de conduire à établir des états financiers inexacts ;
- de comprendre comment se forment le chiffre d'affaires (fait générateur des ventes) et le résultat ;
- d'identifier les opérations inhabituelles ;
- d'adapter ses contrôles aux spécificités de l'entreprise (contraintes réglementaires , environnementale etc).

Les éléments nécessaires à cette connaissance relèvent de trois natures différentes :

- **les facteurs externes,**
- **les facteurs internes,**
- **la politique générale de l'entreprise.**

2.2.3.1 - Facteurs externes

Les facteurs externes qui affectent l'activité du client sont :

- l'environnement économique international, national et régional ;
 - § croissance du pays,
 - § taux d'inflation,
 - § politique du crédit,
 - § taux de financement
- les particularités de l'industrie considérée :
 - § tendance du marché ;
 - § type de clientèle ;
 - § spécificités légales, fiscales ou comptables ;
 - § condition de l'offre et de la demande ; statistiques financières ;
 - § durée de vie des produits.;
- la place de l'entreprise dans cet environnement :

rang par rapport à la concurrence, écarts par rapport aux statistiques moyennes,.

Pour obtenir et tenir à jour cette connaissance, l'auditeur se réfère généralement à la presse spécialisée et à la documentation des organisations professionnelles.

2.2.3.2 - Facteurs internes

Il s'agit ici des facteurs propres à l'entreprise qui influent sur son activité :

- § Composition du capital social
- § Expérience et éthique des dirigeants
- § Compétence et implication de l'organe d'administration
- § capacité de production,
- § localisation (mono ou multi sites)
- § conventions syndicales,
- § possibilités de financement,
- § obligations statutaires particulières,

En fait, tous les éléments qui, bien que propres à l'entreprise, s'imposent à la Direction et peuvent limiter sa liberté d'action.

223.3 - Politique générale

Les décisions et les actions de la Direction se traduisent directement sur les opérations et les ressources de l'entreprise et doivent donc se refléter dans les comptes. L'auditeur doit obtenir une connaissance suffisante de la politique générale en matière de :

- § éthique
- § gestion des ressources humaines
- § marketing,
- § production,
- § recherche,
- § investissement,
- § financement,...

pour s'assurer que la politique générale de l'entreprise, les objectifs fixés et les ressources allouées permettront de produire des états financiers fiables traduisant les transactions réalisées dans un environnement de contrôle interne qui maîtrise les activités.

pour permettre d'analyser efficacement les comptes (chiffres en contradiction avec les options prises), de prévoir certains contrôles spécifiques (un changement fréquent de catalogue pose nécessairement des problèmes de valorisation de stock, car il est préjudiciable à la vente...).

L'auditeur doit développer, avec le personnel opérationnel et la Direction, des relations de confiance qui lui permettront d'être informé, régulièrement et suffisamment tôt, de toute décision de politique générale.

En résumé, cette connaissance de l'activité de l'entreprise permet à l'auditeur de **comprendre la signification des états financiers** qui lui sont soumis, de **poser les bonnes questions** et de pouvoir **apprécier la qualité des réponses** qui lui sont fournies. Outre l'amélioration de la qualité de l'audit qui en résulte, cette connaissance permet d'enrichir le service rendu au client.

2.2.4 - CONNAITRE L'ENVIRONNEMENT DU CONTROLE INTERNE

Il s'agit à ce stade, pour l'auditeur, de comprendre l'organisation générale de l'entreprise en matière de saisie, enregistrement et contrôle des données financières afin de déterminer

- **les mécanismes généraux** qui viennent renforcer la qualité des contrôles particuliers ;

- **l'état d'esprit** manifesté par le personnel de l'entreprise (de la Direction au personnel exécutant) face aux problèmes de contrôle.

2.2.4.1 - Mécanismes généraux

Ces mécanismes sont des éléments de l'organisation générale de l'entreprise qui **contribuent à assurer le bon fonctionnement des contrôles** au niveau

des opérations quotidiennes.

On peut citer :

- organigrammes de l'entreprise et des services accompagnés de définition de fonctions,
- séparations de fonctions,
- manuel des procédures comptables et administratives régulièrement mis à jour et distribué,
- plan comptable,
- contrôle budgétaire (société, filiales),
- service d'audit interne efficace,
- documentation claire et contrôlable,
- sélection d'un personnel compétent et stable,
- définition de règles précises d'éthique professionnelle,
- comité d'audit...

Dans une entreprise où les traitements de données sont **informatisés**, ces mécanismes généraux de contrôle concernent

- l'organisation et l'administration du service informatique (responsabilité, séparation de fonctions, accès à la salle informatique.) ;
- les procédures de traitement (planning, accès au SI, contrôle sur les terminaux, protection de l'accès aux fichiers et aux programmes, contrôle de la table des prérogatives) ;
- le développement et la maintenance des systèmes.

2.2.4.2 - Etat d'esprit

La Direction et le personnel d'une entreprise peuvent être plus ou moins sensibilisés aux phénomènes de contrôle. Cet aspect, très subjectif, permet néanmoins à l'auditeur d'apprécier **dans quelle mesure les contrôles prévus par les procédures risquent d'être contournés** : moins le personnel sera sensibilisé et plus l'auditeur devra être vigilant.

Pour apprécier la qualité de cet état d'esprit, l'auditeur examine les éléments suivants :

- La réputation des dirigeants et des membres de l'organe d'administration
- la philosophie générale de l'entreprise (procédures écrites ou orales, attitude vis-à-vis du fisc et des

organes de contrôle...);

- les réactions de la Direction face aux problèmes soulevés par les auditeurs internes ou externes ;
- l'existence de risques de collusion internes ou externes
- la pression mise sur la direction ou le personnel pour respecter les prévisions (sanctions, bonus...) ;
- les comparaisons entre le réel et le budget : fait-on essentiellement ressortir les écarts ou en recherche-t-on les raisons ?

L'auditeur recherche, en fait, les éléments psychologiques qui peuvent pousser la Direction ou le personnel à tourner ou à respecter les règles internes. Il se reportera pour cela à la normes MSA 240 Fraudes & erreurs pour identifier les différents facteurs de fraudes.

2.2.4.3 - Incidence sur l'audit

L'existence d'un bon environnement ne garantit pas l'efficacité des contrôles du traitement des données.

Toutefois, l'absence d'un environnement satisfaisant peut **nuire à l'efficacité des contrôles** et, en conséquence, à la fiabilité des informations produites.

C'est pourquoi, outre l'évaluation préliminaire de l'environnement qui est faite dans la phase de prise de connaissance générale de la mission, tous les membres de l'équipe doivent garder cette notion présente à l'esprit pendant toute la mission et porter à l'attention de l'associé et/ou du responsable de mission tout élément qui pourrait remettre en cause l'évaluation initiale. Ces éléments doivent faire l'objet d'un complément au PPlan de mission et faire l'objet des mêmes approbations.

2.2.5 - COMPRENDRE LE SYSTEME COMPTABLE

Avant d'avancer plus avant dans la définition de sa stratégie d'audit, l'auditeur doit comprendre l'organisation générale du système comptable qui a une incidence sur l'ensemble des opérations.

En particulier, l'auditeur examine :

- la conception même du système :

- manuel ou informatique ?
- centralisé ou décentralisé ?
- propre à l'entreprise ou sous-traitée ?

- l'articulation du système comptable dans l'ensemble du système d'information de l'entreprise :

- d'où proviennent les données saisies ?
- quelles sont les responsabilités d'ordre comptable qui sont déléguées à des services opérationnels ?

- les données produites et leur utilisation

- statistiques,
- rapports internes,

Cette compréhension générale du système comptable permet à l'auditeur de déterminer :

- la nécessité d'avoir recours à des spécialistes en informatique (banques assurances etc) ;
- les systèmes qui doivent être analysés, c'est-à-dire ceux qui sont significatifs (voir § 226) et ceux qui sont utiles pour l'audit.

2.2.6 - IDENTIFIER LES DOMAINES SIGNIFICATIFS POUR LA MISSION

Après avoir identifié les raisons et objectifs de la mission, pris connaissance de l'activité de l'entreprise et de son organisation générale, l'auditeur procède à une analyse critique des informations recueillies afin d'identifier celles qui sont significatives pour sa mission et les classer selon leur nature.

2.2.6.1 - Domaines significatifs

Les domaines significatifs pour la mission peuvent être classés en trois catégories :

- les comptes ou groupes de comptes significatifs :
il s'agit des comptes ou groupes de comptes qui peuvent, par leur valeur et/ou leur nature, receler ou créer des erreurs significatives dans les comptes ;
- les erreurs qui, bien que non significatives en valeur, pourraient nuire à l'image de marque du cabinet ou à ses relations avec le client si elles n'étaient pas détectées ;
- les obligations légales dont le respect doit être vérifié par l'auditeur

2.2.6.1.1 Les comptes ou groupes de comptes significatifs

Cette phase repose essentiellement sur l'analyse comparative des comptes annuels (contrôle indiciaire, détail par types d'informations...) et permet à l'auditeur de déterminer

- § les données sur lesquelles il va faire porter ses efforts,
- § les méthodes qu'il va utiliser pour contrôler ces données.

Les comptes ou groupes de comptes significatifs pour la mission sont ceux qui recèlent ou créent des risques d'erreurs dans les états financiers. Pour les déterminer, l'auditeur doit prendre en considération de nombreux éléments qui sont tous intimement liés à la notion de risque analysée précédemment.

2.2.6.1.1.1 La valeur du solde (ou importance relative)

Tous les comptes (ou groupes de comptes) qui représentent en solde une part importante des comptes annuels sont a priori significatifs car susceptibles de receler une erreur significative qui si elle avait été connue de l'utilisateur des états financiers l'aurait conduit à changer sa décision. L'auditeur a besoin de s'assurer qu'ils sont correctement évalués.

Cette valeur est généralement calculée par rapport à des chiffres de référence tels que :

- total actif,
- résultat,
- situation nette,
- chiffre d'affaires...

Par exemple : des stocks qui représentent 20 % de l'actif sont a priori significatifs.

2.2.6.1.1.2 Le cumul des mouvements transitants par le compte

Certains comptes sont techniquement nivellés et présentent un solde faible mais sont susceptibles de receler une erreur significative dans le cumul des mouvements qui y transitent.

C'est le cas dans la grande distribution du compte caisse qui bien que nivellé est très significatif car issu des processus ventes et encaissements.

2.2.6.1.1.3 - La probabilité d'erreurs

Certains comptes dont le solde est, à première vue, peu significatif en solde et en mouvementb sont importants pour l'auditeur car ils recèlent une plus grande probabilité d'erreurs que les autres dont la correction sur les états financiers sera significative.

Relèvent plus particulièrement de cette catégorie :

- les comptes par lesquels transitent issues d'un processus non répétitif (Ex. : compte de travaux en cours dont le solde est mineur à une date donnée) ;

- les comptes qui sont fortement affectés par un processus de jugement (Ex. : provision pour garantie) ;
- les comptes qui font appel à des techniques comptables complexes (Ex. : la valorisation des stocks dans une entreprise à cycle long de production)
- les comptes qui par nature sont porteurs de risques (comptes d'attente à régulariser, comptes affectés par un changement de législation en cours d'exercice...).

2.2.6.1.1.4 Les comptes susceptibles d'induire des engagements significatifs

C'est le cas d'une participation financière dans le capital d'une SNC dont la situation financière est défallante

2.2.6.1.2 Les erreurs préjudiciable sur les relations avec l'entreprise

Certaines erreurs, non significatives en valeur, sont importantes pour l'auditeur parce que leur non-détection pourrait nuire à l'image de marque du cabinet.

Il s'agit par exemple :

- du non-respect, par une filiale, des règles de délégation de pouvoir édictées par le groupe (engagements d'investissements non approuvés au budget par la société mère);
- de l'accord d'une augmentation de rémunération ou d'une prime sans respecter les règles édictées par la maison mère ;
- de l'existence de conflits d'intérêts ou d'irrégularités ;
- des possibilités d'économie détectées lors des contrôles (impôts...)

l'auditeur doit être attentif à ces types de problèmes, sans pour autant y affecter un temps disproportionné.

2.2.6.1.3 Obligations légales

L'auditeur considère comme significatifs les comptes qui sont soumis à des obligations légales, en raison **des risques que le non-respect de ces obligations pourrait faire courir à l'entreprise ou aux dirigeants.**

Il s'agit par exemple :

- du respect des règles fiscales et douanières,
- des règles du droit social,
- des conventions interdites,
- du capital minimal...
- des règles et conditions d'attribution d'un agrément ou d'un droit de concession etc.

De plus, dans le cadre du commissariat aux comptes, ces aspects relèvent des obligations spécifiques de contrôle.

Après avoir identifié les comptes significatifs pour la mission, l'auditeur analyse les données qui alimentent ces comptes en fonction de leur nature.

On distingue trois types de données :

- les données répétitives,
- les données non répétitives,
- les données résultant de jugements.

L'approche de l'auditeur sera différente pour chacune de ces données dans la mesure où elles recèlent généralement des risques de natures différentes eu égard à la maîtrise des traitements et des processus dont elles sont issues.

2.2.6.2 - Données répétitives

Certaines informations contenues dans les états financiers résultent du traitement régulier des données comptables de base (Ex. : le chiffre d'affaires résulte de l'enregistrement des factures de ventes).

Ces données sont généralement caractérisées par leur nombre important et leur valeur unitaire relativement réduite. L'auditeur n'a pas la possibilité de vérifier toutes ces données, il va donc chercher à s'appuyer sur la fiabilité des processus et sur les contrôles mis en place par l'entreprise pour limiter ses travaux sur les comptes.

Ces données peuvent également servir dans l'exercice de certains jugements (Voir § 226.4).

Dans les entreprises industrielles ou commerciales sont classiquement identifiées dans cette catégorie :

- Les ventes clients
- Les achats fournisseurs
- Les encaissements clients
- Les décaissements fournisseurs

Dans d'autres types d'activités les données répétitives peuvent être :

- Vente billetterie (association sportive)
- Prêt clients (banque)
- Apports coopérateurs (coopérative agricole)
- Etc.

2.2.6.3 - Données non répétitives

Les données non répétitives sont celles qui résultent ;

- soit d'opérations cycliques, comme la détermination des quantités en stock par un inventaire physique de fin d'exercice ;
- soit d'opérations hors exploitation normale : fusion, réévaluation, contrat spécifique.

Le caractère ponctuel de ces opérations peut conduire à une maîtrise insuffisante du processus de traitement des données et induire des

erreurs significatives .

Exemple calcul de détermination du coefficient de frais généraux à appliquer dans la valorisation d'un stock de clôture.

Ce type de données exige de l'auditeur qu'il

- évalue à l'avance les principes et les procédures qui seront appliqués par l'entreprise ;
- planifie rigoureusement ses contrôles sur ces opérations.

2.2.6.4 - Jugements

Les jugements sont les nombreuses estimations, évaluations, choix et décisions auxquels procède la direction et le personnel de l'entreprise lors de la préparation des états financiers (Ex. : évaluation des durés d'utilisation des immobilisations, évaluation des dépréciations des stocks à rotation lente, des provisions pour créances douteuses, des provisions pour risques et charges etc).

Ces jugements sont parfois purement subjectifs et ne sont généralement pas soumis, de la part de l'entreprise, à un modèle statistique de cadence des risques et à des contrôles rigoureux. Pour vérifier les données comptables qui résultent de ces jugements, l'auditeur distingue :

- les principes (exemple, les taux utilisés pour calculer la provision pour dépréciation des comptes clients sont-ils réalistes ?) ;
- les données de bases utilisées (exemple, les taux ci-dessus sont-ils appliqués sur une balance par ancienneté de créances correctement établie ?).

Les données utilisées sont souvent le résultat de traitements répétitifs (voir § 226.2). L'auditeur doit s'assurer que ces traitements sont inclus dans ses travaux sur les données répétitives.

L'ensemble des éléments obtenus lors de cette prise de connaissance de l'entreprise va permettre à l'auditeur de préparer **le plan de mission** et de planifier l'intervention.

2.2.7 - PLAN DE MISSION

L'objectif du plan de mission est double :

- synthétiser et justifier les options majeures prises pour l'approche de la mission ;
- communiquer à l'ensemble de l'équipe les données essentielles de la mission qui permettront à chacun de mieux comprendre les incidences du travail qui lui est confié.

2.2.7.1 - Préparation et approbation

Ce document est préparé chaque année avant le début de toute exécution des contrôles et quelle que soit la taille de la mission.

Le contenu du Plan varie en fonction de chaque mission, mais tous les chapitres, définis par l'annexe ci-jointe, doivent être considérés et leur absence justifiée.

Ce plan est soumis à **l'approbation de l'associé** qui prendra soin de s'assurer que son contenu est conforme à la lettre de mission et d'identifier les éléments confidentiels qui ne doivent pas être adressés au client si celui-ci demande une copie du Plan de mission.

Après approbation, le Plan de mission est **distribué à tous les intervenants** sur la mission (sans oublier les spécialistes fiscaux, en informatique...).

Tout élément découvert ultérieurement et remettant en cause les hypothèses de base supports de la stratégie d'audit doit faire l'objet d'une note complémentaire soumise aux mêmes règles d'approbation.

Dans le cas particulier de l'audit des **comptes de groupe** effectué par des équipes ou des bureaux différents, les responsables de l'audit des comptes de la société mère préparent un Plan de mission couvrant l'audit de l'ensemble du groupe. Les responsables de chaque filiale préparent un complément à ce Plan en se concentrant sur les particularités de la filiale.

2.2.7.2 - Aspects matériels

De nombreux aspects du Plan de mission sont, en fait, la reprise d'éléments qui sont détaillés dans le dossier permanent, ou ne sont pas sujets à des modifications d'année en année.

L'auditeur qui le prépare doit donc mettre en oeuvre tous les moyens qui évitent des recopies inutiles :

- copie des feuilles de travail électroniques qui sont dans le dossier permanent ;
- reprise du plan n-1 à actualiser sous traitement de texte permettant de simples mises à jour ultérieures.

Dans tous les cas, les évolutions par rapport aux années antérieures **doivent être clairement mises en évidence**.

Si le plan de mission peut paraître représenter un investissement en temps, il est fondamental et, dans la majeure partie des cas, il ne demande, dès la deuxième année, qu'un nombre limité de mises à jour.

2.2.7.3 - Contenu indicatif du Plan de mission

- Présentation du client
 - dénomination sociale (y compris la forme juridique),
 - code client,
 - organisation générale :
 - appartenance a un groupe,
 - divisions,
 - départements,
 - filiales et participations ;
 - historique,
 - actionnaires,

- description de l'activité et particularités,
- nom des principaux dirigeants et contacts,
- localisations (adresses, téléphones, télex...),
- date de clôture :
 - comptes sociaux,
 - comptes de groupe,

- Etendue de la mission

- commissariat aux comptes,
- audit contractuel,
- revue d'informations financières trimestrielles,
- limitation éventuelle des travaux.

En fait, tous les éléments permettant de définir le type de rapport à émettre.

- Généralités comptables

- principes et méthodes comptables utilisés :
 - pour les comptes sociaux,
 - pour les comptes de groupe,
 - retraitements à effectuer pour passer des uns aux autres,
- système comptable
 - centralisé/décentralisé,
 - manuel/informatique,
- contrôle budgétaire et comptes intermédiaires
 - présentation,
 - fiabilité passée...

- Domaines sensibles

- description des domaines sensibles et des difficultés comptables :
 - rencontrés les années précédentes (éventuellement par les auditeurs précédents),
 - spécifiques de l'année en cours,
- conséquences sur l'orientation de la mission,
- solutions proposées.

- Intervention de personnes extérieures au cabinet

§ co-auditeurs (co-commissaires aux comptes)

- nom du cabinet et des responsables du dossier,
- coordonnées,
- étendue des travaux,
- accords pris pour la revue des dossiers.

- conseillers (juridiques, fiscaux, experts-comptables...) :
 - nom et coordonnées,
 - types de travaux effectués,

- spécialistes :
 - dans certains cas, il peut être nécessaire d'avoir recours à des experts pour la mission ("Nez" dans les parfums).

- Intervention des spécialistes internes

- fiscalistes ou informaticiens
 - nature et étendue des travaux demandés,
 - rapports ou notes internes à émettre,
 - dates d'intervention et de remise de conclusions.

- Rapports à émettre

- liste,
- nombres d'exemplaires,
- distribution,
- date d'émission.

ANNEXES (1)

- Annexe I : Chiffres significatifs
- Annexe II : Budget
- Annexe III : Equipe d'audit et planning

(1) Ces documents étant obligatoirement modifiés tous les ans, ils ont été reportés en annexe pour faciliter leur mise à jour.

2.2.8 - PETITES ENTREPRISES ET SYSTEMES SIMPLES

2.2.8.1 - Objectifs

L'objectif général de la phase "prise de connaissance et orientation générale de la mission" dans une petite entreprise est le même que dans une entreprise structurée, à savoir : **identifier les particularités de l'entreprise afin d'adapter les travaux aux risques spécifiques qu'elles supposent, et obtenir ainsi une meilleure sécurité et une meilleure efficacité.**

Cependant, il faut rappeler que c'est lors de ses premiers contacts avec l'entreprise que l'auditeur détermine si elle doit être considérée comme une petite entreprise pour l'approche générale de la mission. Dans le cas d'une entreprise structurée, la décision d'appliquer la démarche petite entreprise à une fonction donnée est, par contre, prise généralement lors de la phase d'élaboration de l'approche du système concerné. Dans tous les cas, cette décision doit être dûment motivée.

2.2.8.2 - Prise de connaissance générale

La nature des informations à recueillir lors de cette phase de prise de connaissance et d'orientation générale de la mission est identique quelle que soit l'entreprise.

Cependant dans une petite entreprise deux points prennent une importance toute particulière : **le rôle exercé** par la direction et **les difficultés** liées au nombre limité **de personnes.**

Il est clair que les risques ne seront pas les mêmes pour l'auditeur s'il a en face de lui des personnes dont l'honnêteté ne peut pas être mise en doute et qui disposent d'une compétence suffisante en matière de comptabilité, finance, gestion. ou si la direction et le personnel considèrent que ces aspects sont accessoires, que seules la production et la vente sont importantes. En d'autres termes, l'auditeur devra porter une attention toute particulière au suivi des opérations, sous leur aspect financier, effectué par le dirigeant et à la compétence et au sérieux de la ou des personnes chargées de la comptabilité.

De plus, il est fréquent que la comptabilité soit supervisée (ou tenue) par un expert-comptable. L'auditeur doit donc prévoir de rencontrer ce dernier et, s'il envisage de s'appuyer sur certains de ses travaux, examiner ses dossiers afin d'apprécier la qualité

du travail effectué. L'auditeur applique alors les instructions développées dans la norme 620

2.2.8.3 - Identification des domaines significatifs

Comme dans les entreprises structurées, l'identification des domaines significatifs a notamment pour objectif de déterminer les comptes ou groupes de comptes qui peuvent, par leur valeur et/ou leur nature, receler ou créer des erreurs significatives dans les comptes.

Toutefois, dans une petite entreprise, l'auditeur doit être particulièrement vigilant aux transactions qui devraient résulter de l'activité (d'après la connaissance obtenue précédemment) et qui pourtant n'apparaissent pas dans les comptes (ventes de déchets, par exemple). En effet, **l'exhaustivité de l'enregistrement des opérations est généralement le point le plus délicat dans les petites entreprises.**

Bien que l'auditeur n'ait pas à organiser son travail pour la recherche des fraudes, il est vigilant au fait que le risque de détournements est plus important dans ce type d'entreprise du fait de l'absence de séparation des tâches. L'auditeur doit donc exercer son sens critique sur ce point.

ANNEXE N°1 - CHIFFRES SIGNIFICATIFS

- Comparatifs sur plusieurs exercices

- Comparaisons par rapport à la concurrence

- Comparaison par rapport au budget

- Objectif pour l'exercice

- Seuil de signification retenu

- Ratios

- Analyse par secteur

Il appartient à chaque responsable de mission de définir les chiffres à retenir, mais on peut citer :

- effectif
- total bilan
- situation nette
- chiffre d'affaires
- marge brute
- résultat
- fonds de roulement

2.3 . ELABORATION DE L'APPROCHE DE L'AUDIT CONTROLES INTERNES ET JUGEMENTS

Après avoir pris connaissance de l'entreprise et sélectionné les données et jugements sur lesquels il fera porter ses contrôles, l'auditeur va chercher à **comprendre** comment chacun de ces éléments est généré par le système d'information de l'entreprise.

Cette recherche doit lui permettre **d'identifier** les risques d'erreurs inhérents à chaque circuit d'information et **d'adapter** son programme de contrôle en conséquence.

2.3.1 - SCHEMA DE L'ETAPE

Comme le montre le schéma n° 3, page suivante, les phases de cette étape varient selon la nature des données sélectionnées.

2.3.2 - DONNEES REPETITIVES

2.3.2.1 - Rappel des objectifs

Comme nous l'avons vu précédemment, les données répétitives sont généralement caractérisées par

- leur nombre important,
- leur valeur individuelle relativement faible par rapport au total des données contrôlées.

L'auditeur ne peut envisager de les contrôler toutes ; il va donc chercher à s'appuyer sur les contrôles mis en place par l'entreprise pour assurer la fiabilité de son système de saisie et de traitement de l'information.

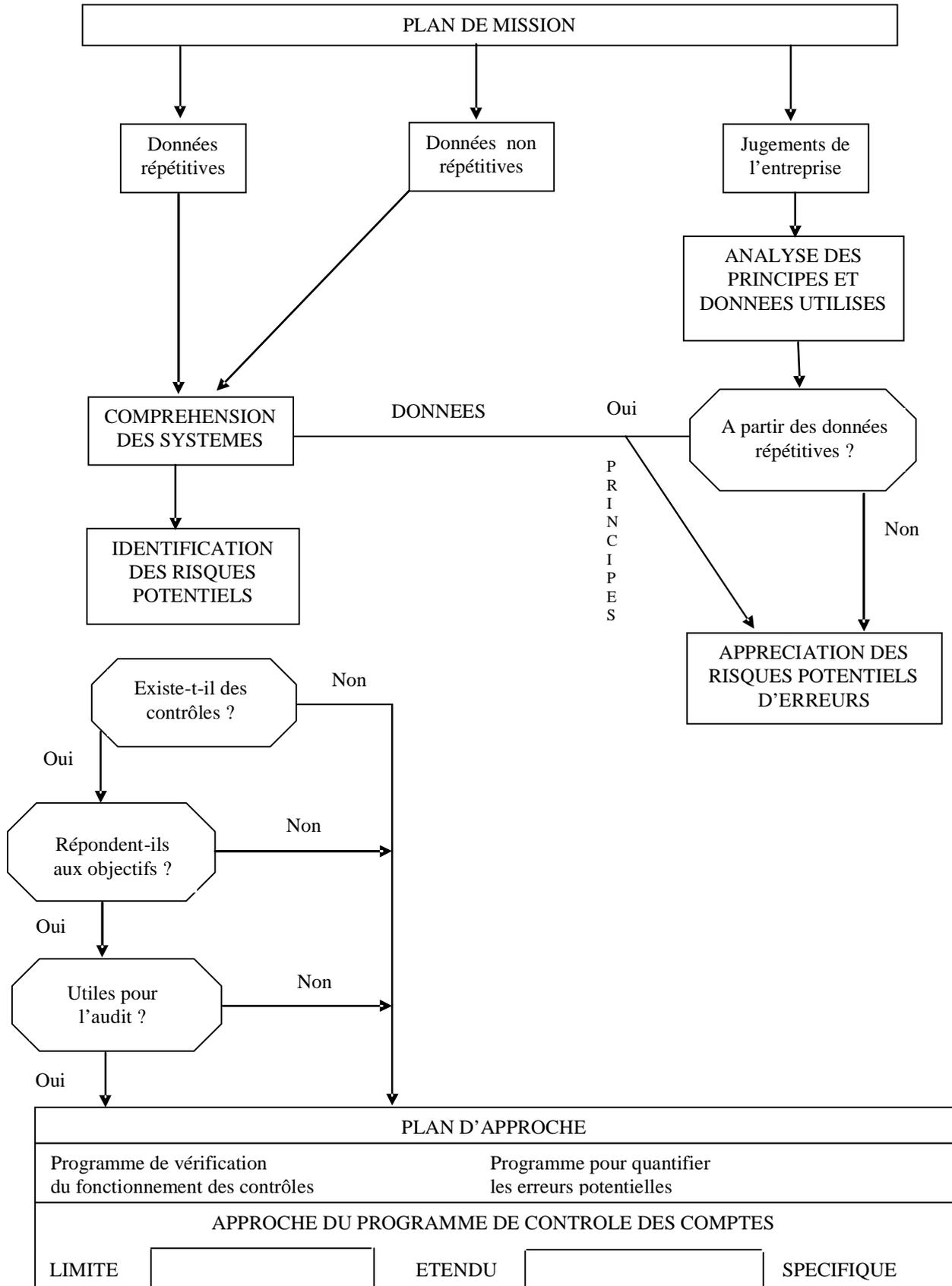
Autrement dit, au lieu de vérifier une par une les opérations de l'entreprise pour

s'assurer qu'elles répondent bien aux critères (voir chap. 211), l'auditeur va chercher à prouver que les contrôles mis en place par l'entreprise sont suffisamment rigoureux pour empêcher ou identifier (et corriger sur la bonne période) certains types d'anomalies. Seuls les types d'opérations pour lesquels les critères ne sont pas remplis, ou pour lesquels l'auditeur ne compte pas faire de sondage sur les contrôles de l'entreprise (pas assez probants), nécessitent pour l'auditeur des travaux approfondis de vérification des comptes correspondants.

SCHEMA N°3



ELABORATION DE L'APPROCHE D'AUDIT : CONTROLES INTERNES ET JUGEMENTS



A titre d'exemple, un des objectifs de l'audit est de démontrer que toutes les ventes sont facturées (exhaustivité du chiffre d'affaires)

si l'entreprise effectue un rapprochement informatique des bons d'expédition et des factures, et édite un listing des bons d'expédition non facturés, l'auditeur peut, après avoir vérifié que le rapprochement est correctement et régulièrement effectué, se limiter à vérifier que les anomalies décelées par le rapprochement ont été corrigées (provision pour factures à établir, par exemple). Si le rapprochement n'est pas fait par l'entreprise, l'auditeur doit y procéder lui-même.

Il est donc important, avant d'aborder l'analyse et l'évaluation des systèmes détaillés, que l'auditeur ait présent à l'esprit les critères que doivent remplir les éléments qui constituent les comptes annuels (Voir § 211) et définisse comment les contrôles mis en place par l'entreprise peuvent l'aider à s'assurer qu'ils les remplissent effectivement.

Les contrôles mis en place par l'entreprise concernent :

- **la sécurité du traitement des données ;**
- **la protection des actifs** sans lesquels il existerait des risques de pertes non enregistrées. Cette protection peut être assurée, soit par des moyens physiques (cadenas, coffres...), soit par des mesures de sauvegarde financière (relance des clients, contrôle des factures...);
- **la séparation des fonctions** dont l'absence nuit à l'efficacité des contrôles précédents.

Lors de l'évaluation de la qualité des contrôles mis en place par l'entreprise, l'auditeur doit garder présent à l'esprit que cette qualité est fortement dépendante de l'affectation de la responsabilité de chaque contrôle à des personnes ayant toute la capacité nécessaire pour le réaliser :

par exemple, l'autorisation d'une opération telle qu'un achat d'immobilisation ne doit pas être donnée par la secrétaire du service achats. Cette autorisation n'aurait aucune valeur réelle, car cette personne ne possède vraisemblablement pas les capacités nécessaires à donner une telle autorisation.

Pour évaluer la qualité des contrôles mis en place par l'entreprise, l'auditeur formule les

objectifs qu'ils doivent remplir pour que les données traitées répondent effectivement aux critères précédemment définis : exhaustivité, existence, propriété, évaluation, comptabilisation et information.

La formulation de ces objectifs dans le cadre de l'identification des erreurs significatives pouvant exister dans le traitement des données est effectuée comme suit :

- **toutes les opérations sont saisies et enregistrées (exhaustivité)**
- **ces opérations enregistrées sont :**
 - **réelles (existence),**
 - **celles de l'entreprise (propriété),**

 - **comptabilisées dans la bonne période (exhaustivité) et existence,**
 - **correctement évaluées (évaluation),**
 - **correctement comptabilisées (comptabilisation),**

 - **correctement décrites dans les comptes annuels (information).**

2.3.2.2 - Identification des systèmes

Les données répétitives identifiées lors de la phase de prise de connaissance sont classées par grands systèmes.

On distingue généralement dans une entreprise industrielle ou commerciale:

- les ventes et comptes à recevoir (y compris les retours et avoirs),
- les encaissements,
- les stocks et coût des marchandises vendues,
- les achats et comptes à payer (y compris les retours et avoirs),
- les décaissements,
- la paie,
- les immobilisations.

Chacun des systèmes jugé significatif et produisant des données répétitives est ensuite analysé comme suit :

2.3.2.2.1 . Identification des sous-systèmes

Les différents types de données traitées par un système (Ex. : système ventes, sous-systèmes ventes locales et ventes export) sont identifiés et l'auditeur détermine autant de sous-systèmes qu'il existe de circuits différents.

Cette étape est généralement partie intégrante de la prise de connaissance de l'entreprise (domaines significatifs), mais peut être affinée avant la description.

2.3.2.2.2 Recherche des informations

L'auditeur identifie les documents, traitements et fichiers de chaque système et comprend le circuit suivi par la transaction depuis l'origine de l'opération jusqu'à sa centralisation au Grand Livre.

A titre d'exemple, un système de ventes inclut :

- § le traitement des commandes reçues,
- § le contrôle crédit client
- § l'expédition des marchandises,
- § la facturation,
- § la comptabilisation dans le journal des ventes et les comptes clients,
- § la centralisation au Grand Livre.

L'auditeur comprend comment chacune de ces étapes s'articule avec la précédente afin de pouvoir ensuite s'assurer qu'il n'y a pas de rupture dans le traitement de l'information (tant en nombre de données qu'en qualité).

La recherche d'informations sur les circuits de documents s'effectue, en règle générale, par entretiens avec les membres du personnel susceptibles de bien connaître le processus global. Il est important, à ce stade, de ne pas se laisser entraîner dans une description exhaustive de tous les détails des opérations : il ne faut retenir que ce qui est utile pour **comprendre le flux des opérations**.

Il ne faut pas, néanmoins, omettre de prendre en considération :

- § les opérations extra-comptables qui peuvent être utiles pour l'audit,
- § les étapes des traitements informatisés.

2.3.2.2.3 Description des systèmes

Les informations recueillies précédemment doivent pouvoir servir à :

- § identifier les étapes du circuit où des contrôles doivent être mis en place par l'entreprise pour éviter ou détecter les erreurs significatives,
- § préparer des programmes de contrôle adaptés,
- § transmettre la connaissance du système aux auditeurs qui interviendront les années suivantes.

Il est donc important qu'elles soient clairement documentées. Cette documentation se fait à l'aide de :

- § **diagrammes de circulation de l'information** qui permettent de visualiser :
 - les documents qui interviennent dans le système (y compris les comptes généraux ou auxiliaires),
 - le processus de traitement de l'information (y compris l'informatique).
- § **narratifs** complémentaires aux diagrammes ;
- § **copies des spécimen de documents** utilisés ou créés par l'entreprise.

Les techniques précises de documentation sont analysées ultérieurement.

2.3.2.3 - •évaluation préliminaire des systèmes

L'objectif de cette étape est de déterminer :

- § **comment les objectifs de contrôle s'appliquent aux systèmes étudiés,**
- § **comment les contrôles mis en place par l'entreprise permettent d'atteindre ces objectifs,**
- § **si l'information collectée sur le système est correcte,**
- § **l'efficacité théorique des contrôles prévus et les risques inhérents aux systèmes du fait de l'absence de contrôles qui répondent aux objectifs.**

2.3.2.3.1 Comment les objectifs de contrôle s'appliquent aux systèmes étudiés

A partir de son diagramme et de sa compréhension du système, l'auditeur détermine, pour chaque étape de la procédure, comment les objectifs de contrôle s'appliquent.

Autrement dit, pour chaque objectif, l'auditeur utilise le diagramme de circulation des documents pour identifier les points du circuit où des erreurs pourraient être commises. Il commence généralement par la fin du circuit (c'est-à-dire le Grand Livre qui doit faire l'objet du contrôle final) et remonte jusqu'à l'origine.

Chacun des points de contrôle jugé nécessaire est décrit dans la première colonne de la feuille "**Analyse des contrôles**".

2.3.2.3.2 Recherche des contrôles mis en place par l'entreprise

Après avoir identifié les points du circuit où des contrôles sont nécessaires pour remplir les objectifs, l'auditeur recherche ceux (manuels ou informatisés) qui ont été mis en place par le client à ces fins.

Deux cas peuvent se produire :

- § soit l'auditeur dispose, dans les informations qu'il a obtenues lors de sa prise de connaissance du système, des éléments pour répondre et il n'a pas besoin de faire des recherches complémentaires ;

- § soit il ne dispose pas des éléments et il doit alors s'adresser au personnel de l'entreprise (niveau hiérarchique suffisant pour avoir une vue d'ensemble du système, mais aussi une connaissance pratique du travail effectué) pour obtenir des compléments d'informations. Cette démarche doit être entreprise pour toutes les étapes pour lesquelles l'auditeur n'a pas, a priori, les éléments pour dire qu'un contrôle existe ; en effet, l'absence apparente de contrôle peut être due à une compréhension insuffisante du système.

Les contrôles ainsi identifiés sont résumés dans la colonne II de la feuille "**Analyse des contrôles**" et détaillés dans des narratifs annexés au diagramme.

2.3.2.3.3 . Test d'existence

Lors de la première mission, l'auditeur qui analyse et décrit les systèmes court le risque :

- § soit d'avoir déformé certaines informations ;

- § soit d'avoir obtenu des informations sur ce qui devrait être et non pas sur ce qui est.

Les années suivantes, il serait inefficace d'ignorer les descriptions faites les années précédentes, mais des modifications peuvent avoir été apportées aux systèmes par l'entreprise (en particulier, prise en considération des recommandations faites par les auditeurs).

L'auditeur **doit donc s'assurer qu'il n'y a pas eu de changement** et, sinon, mettre à jour sa documentation.

Dans les deux cas, l'auditeur effectue un test de confirmation de l'existence des procédures (test d'existence) c'est-à-dire que, pour chaque système décrit, il sélectionne une opération représentative des différents types d'opérations qui sont traitées et vérifie que les procédures décrites sur le diagramme sont le reflet de la réalité et que les contrôles internes identifiés dans la feuille "analyse des contrôles" existent effectivement.

Pour la réalisation matérielle de ce test, l'auditeur procède comme suit :

en partant du Grand Livre, pour être sûr de sélectionner une opération qui a été entièrement traitée, il remonte la description du système en prenant, à chaque étape, une copie du document concerné (Ex. : Grand Livre, journal des ventes, facture, compte client, bordereau d'expédition, bon de commande).

Sur les copies de ces documents, l'auditeur identifie :

- § la matérialisation des contrôles effectués ;
- § l'enchaînement du système (référence croisée) ;
- § les classements et services desquels les documents ont été extraits.

Les documents ainsi obtenus, référencés, sont classés en annexe du diagramme, permettant :

- § une visualisation claire du système ;
- § la justification de la mise à jour du dossier permanent (le test de l'exercice précédent est transféré dans le dossier de l'exercice auquel il correspond).

Si, au cours de son test, l'auditeur constate qu'un contrôle qu'il avait décrit n'est pas exécuté (ou découvre un contrôle important qu'il n'avait pas identifié), il examine, tout d'abord, les autres documents qui en sont au même stade de traitement pour s'assurer qu'il n'est pas en présence d'une exception. Si cet examen confirme l'anomalie ou la modification du système, tous les documents du dossier (diagramme, narratif, analyse des contrôles...) sont mis à jour, et le raisonnement décrit dans la suite du guide est refait pour ce point particulier.

2.3.2.3.4 . SEPARATION DES TACHES

Les tests d'existence étant réalisés, l'auditeur procède alors à l'évaluation des contrôles manuels ou informatiques mis en place par l'entreprise. Mais avant de procéder à cette évaluation, il doit remplir, pour chaque système étudié, la "grille de séparation des tâches" (cf partie 4 questionnaires de contrôle interne) afin, lors de son évaluation des contrôles, de faciliter l'identification de problèmes de séparation de tâches qui nuiraient à leur efficacité. Rappelons en effet qu'une personne chargée d'un contrôle n'est pas autorisée à effectuer des tâches d'enregistrement ou de conservation de valeur sans être potentiellement en position de conflit d'intérêt ce qui enlève toute crédibilité au contrôle effectué.

Les grilles de séparation des tâches listent des opérations et des contrôles types pour un système déterminé. Ces opérations et ces contrôles ne peuvent être représentatifs de ceux qui peuvent exister en pratique. L'auditeur devra donc adapter et compléter ces grilles des opérations et des contrôles faisant l'objet de son évaluation.

2.3.2.3.5 . EVALUATION DES CONTROLES

Lorsque l'auditeur identifie les contrôles mis en place par le client, il doit se poser deux questions :

1. Ces contrôles permettent-ils d'atteindre les objectifs définis ?
2. Ces contrôles peuvent-ils lui être utiles ?

Pour juger de l'utilité des contrôles dans le cadre de sa mission, l'auditeur doit se demander si :

- **ils méritent d'être vérifiés :**

- Certains contrôles, par leur complexité, demandent à l'auditeur un temps et un volume de travail disproportionnés par rapport à la garantie acquise par la vérification de leur bon fonctionnement. L'auditeur doit, dans ce cas, chercher s'il n'existe pas un autre moyen plus efficace pour vérifier que l'objectif est atteint.

- certains contrôles n'ont pas, par ailleurs, une force probante suffisante.

Par exemple, la seule existence du visa d'un employé sur un document n'est pas nécessairement suffisante pour prouver qu'un contrôle a été effectué et bien effectué.

- **ils sont vérifiables** : un contrôle non matérialisé ne peut pas être vérifié a posteriori ;

2.3.2.3.6 . CONSEQUENCE DE L'EVALUATION DES CONTROLES

Lors de l'évaluation des contrôles, l'auditeur peut aboutir à deux types de conclusions.

1. Les contrôles existent, permettent d'atteindre les objectifs et sont utiles

Dans ce cas, l'auditeur va chercher à s'assurer qu'ils fonctionnent réellement et qu'il peut donc les utiliser pour limiter ses travaux de validation des comptes (Voir §. 24 - Exécution des contrôles). Le programme de vérification est référencé dans la colonne VI de l'Analyse des contrôles.(cf partie 5 feuilles de travail)

2. Les contrôles n'existent pas, ne permettent pas d'atteindre les objectifs, ou ne sont pas utiles à l'audit

Dans ce cas, il est clair que l'auditeur ne va pas chercher à vérifier leur fonctionnement. Toutefois, avant de procéder à un contrôle approfondi des comptes affectés, il doit évaluer l'incidence potentielle de cette "absence de contrôles".

Pour procéder à cette évaluation, l'auditeur utilise la feuille "Incidence des risques identifiés". (cf partie 5 feuille s de travail)

Dans la **première colonne** de cette feuille, il doit indiquer clairement les raisons du risque d'erreurs car la nature et l'étendue des tests à effectuer en dépendent directement.

En effet, la nature et surtout l'étendue des tests à effectuer seront différents selon que le "risque" sera dû à l'absence de contrôles internes ou à l'existence de contrôles internes ne pouvant être vérifiés, car non matérialisés.

En fonction des différentes situations qui peuvent se produire, les raisons du risque d'erreurs pourraient être rédigées comme suit :

a. La raison est l'absence de contrôle mis en place par l'entreprise.

Exemple : absence de contrôle pour s'assurer de la transmission exhaustive du service facturation à la comptabilité des factures et avoirs pour enregistrement au journal des ventes.

b. La raison est l'inefficacité d'un contrôle.

Exemple : rapprochement de banque - contrôle inefficace car effectué par la personne (M. X) qui tient les journaux de trésorerie.

c. La raison est que le contrôle a été jugé inutile à l'audit.

Par exemple absence de matérialisation du rapprochement effectué par la comptabilité générale entre la balance des comptes individuels clients et le Grand Livre.

Dans la **deuxième colonne**, il indique le libellé des comptes pouvant être affectés par le risque d'erreurs.

Dans la **troisième colonne**, il indique l'impact potentiel du risque d'erreurs identifié sur les comptes annuels faisant l'objet de la certification. Il ne faut pas dans cette colonne répéter le risque d'erreurs mentionné dans la première colonne de la feuille "Analyse des contrôles" mais bien l'impact sur les comptes annuels. La formulation pourra être par exemple : "sous-évaluation des stocks et des en-cours".

2.3.3 - DONNEES NON REPETITIVES

2.3.3.1 - Rappel

Les données non répétitives sont celles qui résultent :

- **soit d'opérations cycliques ;**
- **soit d'opérations hors exploitation normale.**

Le caractère ponctuel de ces opérations exige de l'auditeur qu'il :

- évalue à l'avance les principes et les procédures qui seront appliquées par l'entreprise ;
- planifie rigoureusement ses contrôles sur ces opérations.

233.2 - Opérations non répétitives ou cycliques

Les données financières qui sont le résultat d'opérations non répétitives ou cycliques font généralement l'objet de procédures spécifiques :

Il s'agit de l'inventaire physique de fin d'année, de l'évaluation annuelle des stocks, du calcul de provisions pour garantie

Ces procédures, souvent moins formalisées que celles qui concernent les données répétitives, n'étant appliquées que de façon sporadique (une fois par an), sont généralement moins bien assimilées par le personnel de l'entreprise et recèlent donc plus de risques pour l'auditeur, d'autant qu'elles sont souvent à l'origine de données significatives dans les comptes annuels.

Il est donc important que l'auditeur s'assure à l'avance de la fiabilité théorique de ces procédures (compétence du personnel chargé de les appliquer, contrôles mis en place pour détecter les erreurs...), en procédant de la même façon que pour les données répétitives.

La vérification du fonctionnement de ces procédures devra être rigoureusement planifiée dans la mesure où ces procédures sont généralement appliquées à une date intermédiaire entre celle où il procède à l'évaluation du contrôle interne et celle où il procède au contrôle des comptes.

Il faut rappeler, à ce stade, que ces procédures servent souvent à confirmer des données répétitives (exemple, l'inventaire physique confirme l'inventaire permanent), l'auditeur doit donc décider laquelle des deux procédures est la plus probante (dans l'exemple précédent, c'est l'inventaire physique) et adapter son travail en conséquence.

Pour mieux comprendre la méthode à suivre pour la vérification de ce type d'opération, l'auditeur se reportera au chapitre "Inventaire physique".

233.3 - Opérations hors exploitation normale

L'activité d'une entreprise est périodiquement affectée par des opérations hors exploitation normale et parfaitement ponctuelles : fusion, réévaluation.

Ces opérations sont généralement traitées hors du système normal, donc plus sujettes à des erreurs.

L'auditeur décèle ce type d'opérations lors de son analyse préliminaire (revue des comptes intérimaires), mais il doit également développer des relations suffisantes avec les responsables de l'entreprise afin d'être informé, de préférence à l'avance, de ce type d'opérations.

Dès qu'il les a décelées ou qu'il en est informé, l'auditeur doit obtenir toutes les informations nécessaires pour

- évaluer l'impact sur les comptes de l'exercice ;
- juger du bien-fondé de l'opération, si nécessaire ;
- déterminer ce qui, dans l'opération, relève de l'application d'une mécanique comptable (Ex. : application systématique d'un indice réévaluation) et ce qui relève du jugement de l'entreprise (choix de l'indice) ;

- évaluer les risques ;
- élaborer un programme de contrôle spécifique.

2.3.4 - JUGEMENTS

2.3.4.1 - Rappel

Les jugements sont les nombreuses estimations, évaluations, choix et décisions auxquels procède le personnel de l'entreprise lors de la préparation des comptes annuels (Ex. : évaluation des durées d'utilisation des immobilisations, des provisions pour risques et charges).

Ces jugements affectent plus ou moins tous les types de données qui viennent d'être examinés.

L'audit des jugements implique :

- une compréhension du processus ;
- une approche différente des principes et des données auxquels ils s'appliquent.

2.3.4.2 - Compréhension du processus

Les jugements exercés par les responsables de l'entreprise sont de nature différente :

1. ceux qui relèvent essentiellement du choix de politique générale (choix des principes comptables à suivre, d'informations à révéler dans les états financiers..) ;
2. ceux qui sont appliqués pour évaluer certains comptes en particulier.

Pour vérifier le bien-fondé des premiers, l'auditeur peut se référer aux normes de la profession.

Pour les seconds, il est fondamental que l'auditeur comprenne :

- **l'objectif du jugement :**

par exemple, évaluer la provision pour dépréciation des stocks à rotation lente ;

- **les éléments qui influent sur le chiffre final :**

dans l'exemple précédent, on peut citer la rotation actuelle des produits, mais aussi les décisions qui peuvent modifier la rotation future (arrêt de fabrication, lancement d'un produit concurrent...) ;

- **les hypothèses faites sur ces éléments :**

à partir de quand un produit peut-il être considéré comme à rotation lente ? ce produit peut-il quand même être vendu moyennant une décote ?

- la façon dont tous ces éléments sont pris en considération dans le **raisonnement** suivi par l'entreprise ;

- **les modalités pratiques** d'application du raisonnement.

Au cours de cette phase d'analyse, l'auditeur distingue les éléments du processus qui relèvent de données purement subjectives de celles qui relèvent de données ponctuelles.

2.3.4.3 - Evaluation des risques dus aux principes

L'auditeur cherche à identifier les étapes du raisonnement ou les options prises qui pourraient avoir une incidence significative sur les chiffres auxquels il aboutit et détermine si l'ensemble du raisonnement suivi permet d'obtenir une représentation raisonnable, des circonstances actuelles, des tendances connues et des informations disponibles (Image fidèle).

Pour réaliser cette étape, l'auditeur prend en considération les éléments suivants :

- **les bases des hypothèses :**

L'auditeur considère les raisons du choix des hypothèses.

Est-ce que la sélection était purement subjective ou soutenue par d'autres informations (par exemple, statistiques financières, historiques, industrielles) ? Est-ce que les hypothèses représentent une interprétation raisonnable des données de base ? Est-ce que des sources d'information suffisantes et appropriées ont été prises en considération ?

- **la possibilité d'hypothèses alternatives :**

L'auditeur considère si d'autres hypothèses auraient été plus appropriées et, dans ce cas, comment les hypothèses alternatives auraient-elles influencé les résultats du jugement.

Est-ce que le client a envisagé un ensemble d'hypothèses ? Pourquoi les hypothèses alternatives ont-elles été rejetées ?

- **la constance des hypothèses :**

L'auditeur évalue si les hypothèses ont été appliquées de façon constante par rapport aux années antérieures.

Dans quelle mesure les modifications d'hypothèses sont-elles justifiées par des changements dans les données ou les circonstances ? Les hypothèses devraient-elles être modifiées en fonction de changements dans les données ou les circonstances ? Les critiques émises précédemment ont-elles été prises en considération ?

- Le degré de subjectivité

L'auditeur évalue le degré de subjectivité impliqué dans le "processus" de jugement. Plus un jugement est subjectif, plus le risque pour l'auditeur est important. Pour les jugements qui impliquent une part importante de subjectivité, l'auditeur examine avec une attention particulière les pratiques que l'entreprise a mises en place pour augmenter la probabilité que ces jugements soient raisonnablement précis.

- Les pratiques du client pour augmenter le caractère raisonnable des jugements

Alors que la sûreté des jugements ne peut être contrôlée de la même façon que la précision des données, il existe des pratiques qu'un client peut adopter pour accroître le caractère raisonnable des jugements. Les exemples des pratiques du client que l'auditeur prend en considération quand il évalue la probabilité d'erreurs comprennent

- La désignation de personnel compétent pour porter ces jugements.

Le personnel désigné est-il suffisamment expérimenté et bien informé pour porter les jugements nécessaires ? Les résultats de ces jugements ont-ils une incidence quelconque sur l'évaluation personnelle ou la rémunération de la personne désignée ?

- La revue et l'approbation.

Le jugement est-il sujet à revue à un niveau hiérarchique approprié ? La revue est-elle complète ?

- La comparaison régulière avec les réalisations ultérieures.

Le client compare-t-il les résultats réels avec les résultats estimés et, si besoin est, raffine-t-il le "processus de jugement" ?

- Les experts.

Le client consulte-t-il des experts quand le jugement implique des domaines hautement techniques ou spécialisés ?

- La justification des hypothèses.

Le client exige-t-il que les bases des hypothèses fondamentales soient documentées et justifiées en fonction de l'information disponible ?

- Les données appropriées.

Le système comptable fournit-il des données utiles au développement des hypothèses ? Par exemple, le système du client fournit-il des données concernant les consommations de stocks pouvant être exploitées en vue d'apprécier une obsolescence éventuelle ?

- Les instructions pour interpréter les informations.

La direction fournit-elle au personnel impliqué dans le "processus de jugement" les instructions nécessaires à l'application des hypothèses ? Par exemple, les critères d'identification de l'obsolescence potentielle (tels que consommations, quantités d'articles en stock) sont-ils communiqués à la personne effectuant la revue détaillée des stocks obsolètes ?

- Enfin, l'auditeur prend en considération les motivations de la direction et voit s'il existe des possibilités pour la direction de porter des jugements déraisonnables. Il apprécie également l'exactitude des jugements précédents du client. Dans la mesure où les évaluations antérieures ont été confirmées par les résultats, on peut considérer qu'ils constituent des éléments démontrant la fiabilité du processus de jugement.

2.3.4.4 - Evaluation des risques dus aux données utilisées

L'auditeur doit évaluer la fiabilité de toutes les données significatives utilisées par l'entreprise :

1. pour augmenter le caractère raisonnable des jugements ;
2. ou lors du calcul final des chiffres.

En effet, quelle que soit la rigueur du raisonnement, si les données de base sont erronées, les chiffres le seront aussi. Citons deux exemples :

- la provision pour garantie est calculée par application du pourcentage des coûts de garantie supportés sur les articles similaires vendus antérieurement. Si le pourcentage est calculé en comparant les coûts de garantie de la période "n" au chiffre d'affaires de la même période, il y a de fortes chances pour que ce pourcentage soit faux car le risque n'est pas « cadencé »;

- La provision pour dépréciation de comptes clients est calculée par application de pourcentages de dépréciation progressifs en fonction de l'antériorité des créances. Les pourcentages sont considérés comme raisonnables par l'auditeur, mais la balance par antériorité de créances est erronée (les avoirs émis sont considérés comme des créances courantes au lieu d'être imputés sur les factures qu'ils annulent).

L'auditeur doit donc s'assurer que toutes les données qui ont une incidence significative sont incluses dans les données répétitives qu'il a analysées précédemment ou compléter l'étendue de ses travaux.

Les risques ainsi identifiés sont reportés sur une feuille "**Incidence des risques identifiés**" et font l'objet de la même évaluation que les autres.

Ayant ainsi déterminé à l'avance les zones de risques inhérentes à chaque jugement, l'auditeur peut :

- **discuter avec l'entreprise** des mesures à prendre pour les limiter et éventuellement corriger les erreurs de conception ;
- **bâtir son programme** de contrôle (sur les données et l'application des hypothèses) qui sera plus ou moins étendu selon l'ampleur des risques ;
- **programmer l'exécution** de ces contrôles.

2.3.5 - CONFIRMATION DES RISQUES AVEC LE CLIENT

A ce stade de la démarche, l'auditeur a évalué les risques potentiels d'erreurs dans les comptes dus à l'absence ou à l'insuffisance de contrôles, ou aux processus de jugement.

La nature et l'étendue de ces risques vont influencer sur la nature, l'étendue et le calendrier de ses contrôles. Il est donc essentiel que l'auditeur **confirme la réalité de ces risques avec le personnel responsable** de l'entreprise. En effet, l'auditeur peut avoir omis, ou n'avoir pas été informé de, l'existence de certains contrôles ou de données complémentaires qui viendraient réduire

les risques (données statistiques produites par un service opérationnel, par exemple).

Cette confirmation est une sécurité qui peut éviter à l'auditeur de faire des travaux inutiles. Les informations complémentaires obtenues doivent, bien sûr, faire l'objet de la même analyse que les autres.

2.3.6 - PLAN D'APPROCHE

2.3.6.1 - Objectifs

Le **plan d'approche**, établi annuellement permet à l'auditeur de synthétiser compte par compte (ou groupe de comptes par groupe de comptes) :

- les éléments qui influent sur la nature et l'étendue de ses travaux de contrôle

des comptes ;

- les techniques d'audit choisies pour vérifier que ces comptes remplissent bien les critères définis au § 211. (Le choix de ces techniques est influencé par le fait que certaines d'entre elles permettent de vérifier plusieurs critères en même temps et qu'il faut toujours opter pour celle qui est la plus efficace) ;
- le lien entre les diverses étapes de la mission.

Ce document permet, par ailleurs, de planifier rigoureusement les travaux à effectuer et de communiquer la stratégie générale des contrôles aux membres de l'équipe.

2.3.6.2 - Contenu

Il n'y a pas de contenu type d'un plan d'approche car l'étendue des informations qui doivent y figurer dépend de la mission, du compte, de la complexité du contrôle... Néanmoins, pour chaque compte ou groupe de comptes on doit au moins y trouver les types d'informations décrites ci-après.

2.3.6.2.1 . Caractéristiques du compte

- Valeur à la clôture de l'exercice précédent, dans les comptes intermédiaires, et/ou prévue à la fin de l'exercice.
- Taille de la population et répartition.
- Données et jugements qui influent sur le compte.
- Expérience des années antérieures.
- Événement exceptionnel.
- Nouveaux types d'opérations.
- Changements de personnel ou de système intervenus ou prévus.
- Liens avec d'autres comptes.
-

2.3.6.2.2 . Appréciation du risque

Il s'agit, en fait, ici, de faire la synthèse des risques décrits sur la feuille "**Incidence des risques identifiés**" et des risques généraux (environnement du contrôle

interne, par exemple).

L'auditeur prend soin de lister ces risques par ordre décroissant d'importance.

2.3.6.2.3 . Nature, étendue et calendrier des travaux à entreprendre

En règle générale, cette partie comprend :

- l'identification des contrôles mis en place par l'entreprise et sur lesquels l'auditeur compte s'appuyer ;
- la nature et l'étendue des travaux à effectuer pour vérifier que ces contrôles fonctionnent effectivement ;
- la façon dont ces contrôles seront utilisés en fin d'exercice pour valider les comptes ;
- les grandes lignes du programme de contrôle des comptes ;
- les travaux nécessaires pour quantifier les risques identifiés et l'impact de ces risques sur le programme de contrôle des comptes ;
- la nature et l'étendue des travaux spécifiques à effectuer en fin d'année sur l'application des jugements ;
- la nature et l'étendue des travaux à effectuer sur les données non répétitives.

Chacune de ces étapes est suivie de la date à laquelle ces travaux doivent être effectués. Lors de la conception de cette approche, l'auditeur devra tenir compte des inter-relations existant entre les diverses procédures et entre les comptes pour éviter de prévoir des travaux qui font double emploi: si les quantités en stock à la fin de l'exercice sont, par exemple, saisies par un inventaire physique de fin d'exercice, il n'est pas nécessairement utile de prévoir des sondages sur l'enregistrement des mouvements de stock sur l'inventaire permanent.

2.3.6.3 - Préparation et approbation

Chaque auditeur responsable d'une partie de la phase d'élaboration de l'approche prépare un projet de plan d'approche pour les comptes qui le concernent.

L'ensemble de ces projets est revu par le responsable du dossier qui consulte également les spécialistes fiscaux, en informatique..., et qui formalise l'ensemble du plan.

Le contenu du plan d'approche est discuté avec l'associé qui approuve formellement le plan définitif.

Un exemple de plan d'approche est fourni en annexe à ce chapitre.

2.3.7 - PETITES ENTREPRISES ET SYSTEMES SIMPLES

2.3.7.1 - Compréhension des systèmes

Lorsque les comptes ou les groupes de comptes significatifs ont été déterminés, l'auditeur doit impérativement comprendre comment les informations concernées sont saisies de leur origine jusqu'à leur comptabilisation effective.

Dans une entreprise structurée, cette description des systèmes est souvent longue et complexe. Dans une petite entreprise, ce n'est pas le cas et le recours au diagramme de circulation, aux feuilles "Analyses des contrôles", et "Incidence des risques identifiés" n'est souvent pas nécessaire.

Toutefois, cette description doit être suffisante pour pouvoir identifier les points du circuit de l'information où il pourrait y avoir déperdition d'information ou manipulation des données ; plus généralement, s'il existe des risques d'erreurs significatives par rapport aux critères d'exhaustivité, d'existence, de propriété, d'évaluation, de comptabilisation et d'information.

Dans la pratique, l'auditeur devra avoir un entretien avec la personne responsable de la comptabilité afin de comprendre le traitement des principales opérations et directement avec l'aide du guide d'évaluation des contrôles, identifier les risques d'erreurs à considérer pour l'élaboration de son programme de travail. Il devra également avoir un entretien avec le dirigeant de l'entreprise afin d'identifier comment il contrôle ses opérations ; cette information est essentielle pour l'évaluation globale des risques et plus spécifiquement pour appréhender le risque de non-exhaustivité dans les enregistrements comptables.

2.3.7.2 - Approche du contrôle

Dans les petites entreprises, il est rare que l'auditeur puisse identifier des contrôles internes à l'entreprise sur lesquels il puisse s'appuyer. En effet, bien qu'il existe des contrôles dans le traitement des données, ceux-ci ne sont pas utiles à l'audit en raison de problèmes de séparation des tâches.

En conséquence, il est rarement procédé à la vérification du fonctionnement des contrôles identifiés et à l'éventuelle limitation dans l'étendue du contrôle des comptes qui peut en découler. Le programme de travail à préparer est donc très souvent orienté afin de quantifier les erreurs potentielles ; c'est essentiellement un programme de contrôle des comptes sur les capitaux et sur les soldes tenant compte des risques d'erreurs significatives identifiés lors de la prise de connaissance du flux de traitement des opérations, sans ignorer l'existence de contrôles internes sur lesquels l'auditeur ne peut s'appuyer en raison de problèmes de séparation des tâches.

Outre ces contrôles sur les opérations et du fait de la relative simplicité des flux d'information financière, l'examen analytique pourra généralement être utilisé de façon intensive pour identifier les anomalies apparentes les plus significatives : en effet, dans une petite entreprise, les facteurs pouvant faire évoluer de façon significative un compte par rapport à un autre ou par rapport à l'année précédente sont assez faciles à cerner (les effets compensatoires sont moins fréquents que dans une grande entreprise).

2.3.7.3 - Plan d'approche

Le programme de contrôle des comptes pouvant être rédigé de façon définitive, il servira de plan d'approche pour la partie concernant la nature, l'étendue et le calendrier des travaux à entreprendre, les parties caractéristiques du compte et appréciation du risque étant rédigées normalement.

EXEMPLE DE PLAN D'APPROCHE POUR UNE SECTION
CLIENTS ET EFFETS A RECEVOIR

1. CARACTERISTIQUES DU COMPTE (En KMRO)

1.1 Taille et répartition

	Clients	Effets à recevoir	Total %	Ventes > 90i	TTC	Ratio clients
<u>31 décembre 19n-1</u>						
- Mauritanie	7.800	65.400	73.200	14 %	266.200	99 i
- Export	25.000	8.700	33.700	10 %	154.000	79 j
	<hr/>					
	32.800	74.100	106.900	13 %	420.200	92 j
- Clients douteux			3.200			
- Provision			(2.500)			
			<hr/>			
			107.600			
<u>30 septembre 19n</u>						
- Mauritanie	9.700	72.300	82.000	16 %	210.000	95 j
- Export	31.000	9.500	40.500	10 %	135.000	81 j
	<hr/>					
	40.700	81.800	122.500	14 %	345.000	91 j
- Clients douteux			3.800			
- Provisions			(2.700)			
			<hr/>			
			123.600			

Le chiffre d'affaires TTC de l'exercice est estimé à environ KMRO.460.000 et le total clients et effets à recevoir devrait s'élever au 31 décembre 19n à environ KMRO.130.000.

- Mauritanie Environ 240 clients dont 120 concessionnaires, 65 clients représentant 80 % du chiffre d'affaires, les soldes se situant en moyenne dans la fourchette KMRO.400 à 900.

- Export Environ 150 clients, principalement les agents, 30 clients représentant 80 % du chiffre d'affaires, les soldes se situant en moyenne dans la fourchette KMRO.600 à 1.200.

Les comptes clients et effets à recevoir représentent historiquement 20 à 25 % du total de l'actif, ce pourcentage devrait être identique cette année.

1.2 Données comptables et jugements

- Données répétitives : Enregistrement des ventes et avoirs, et des encaissements
- Données non répétitives Balance par antériorité des soldes
- Jugements Provision pour créances douteuses.

1.3 Autres informations

Aucun événement exceptionnel ou nouveau type d'opérations n'a affecté l'activité de l'exercice.

De même, le personnel en place est resté identique à celui des exercices passés ; l'implantation d'un nouveau système informatique pour la comptabilité clients a été différée et ne devrait finalement avoir lieu qu'au cours de l'exercice prochain : en conséquence, l'exercice en cours ne sera pas affecté par un changement de système.

Nos procédures sur cette section seront effectuées en liaison avec les procédures suivantes sur des sections liées

- assistance à la prise d'inventaire physique le 31 octobre (date identique à celle des confirmations clients et fournisseurs) et exploitation du rapprochement avec l'inventaire permanent informatique ; en conséquence, la césure sera contrôlée à la fois à cette date et au 31 décembre,

- vérification des rapprochements bancaires, notamment pour la césure des encaissements, ainsi que décrit dans la section Banque de ce plan d'approche.

2. APPRECIATION DU RISQUE

L'environnement du contrôle interne est satisfaisant (procédures écrites, stabilité et compétence du personnel) et l'audit les années précédentes, n'a pas décelé d'erreurs significatives.

Les contrôles mis en place par la société permettent d'atteindre les six critères généraux, avec les exceptions suivantes

Pour les Ventes Mauritanie, nous avons relevé un risque de retard dans la facturation des appareils prélevés sur les stocks en dépôt chez les tiers (critère d'exhaustivité).

Pour les Ventes Export, nous avons relevé le risque de facturation anticipée par rapport à la date réelle d'expédition (critère d'existence).

Par ailleurs, pour les deux types de ventes, la valorisation des factures et les conditions de paiement sont alimentées directement à partir des fichiers tarifs et remises, et nous n'avons pas relevé de contrôles permettant de s'assurer que les conditions utilisées sont bien les dernières applicables (qu'en particulier les fichiers sont mis à jour ponctuellement, avec les bonnes informations, et que ce sont eux qui sont utilisés pour l'émission des factures). Nous ne pouvons donc être sûrs que les ventes sont correctement évaluées, vu l'incertitude en découlant sur le caractère adéquat des prix de vente utilisés (critère d'évaluation).

3. NATURE, ETENDUE ET CALENDRIER DES TRAVAUX A ENTREPRENDRE

a) Sondages sur le fonctionnement des contrôles identifiés

En plus du travail normal sur l'exploitation du rapprochement entre inventaire permanent informatique et inventaire physique, nous procéderons aux sondages suivants :

- Etat de rapprochement entre la balance individuelle des comptes clients et le solde du compte collectif du grand livre :

- s'assurer de son existence pour chaque mois de l'exercice,
- le vérifier et tester sur quatre mois sélectionnés au hasard sur l'ensemble de l'exercice
 - ° s'assurer qu'il n'existe pas d'éléments anciens ou anormaux,
 - ° étudier et apprécier les éléments en rapprochement, et enquêter sur leur apurement - Octobre/Février

- Etat d'analyse des marges par produit.

Identifier sur cet état les éléments anormaux par rapport au budget et/ou à l'exercice passé et enquêter sur les raisons les motivant fournies par le service contrôle de gestion -

Février

- Etat de rapprochement, pour les Ventes Export, entre le journal des ventes, les statistiques de ventes tenues par le département Administration des Ventes Export et le registre manuel des Ventes Export.

s'assurer de son existence et de l'égalité des éléments pour les douze mois de l'exercice - Octobre/Février

- Listings des bons de commande et des bons de livraison non facturés.

Pour quatre mois sélectionnés au hasard sur l'ensemble de l'exercice, revue de ces listings et analyse critique du traitement de ces "exceptions" effectué par la société - Octobre/Février.

b) Sondages pour quantifier les erreurs potentielles

- Risque de retard de facturation sur les ventes Mauritanie :

Nos travaux sur la vérification de la césure des exercices seront étendus de la manière suivante

- § confirmation des stocks en dépôt chez les tiers et rapprochement avec l'inventaire permanent. Du fait des risques identifiés, ces confirmations couvriront obligatoirement tous les tiers concernés et seront impérativement effectuées à la date de clôture. Les procédures alternatives en cas de non-réponse seront axées vers la vérification du respect de la césure -31 décembre/Février
- § tests sur les factures de ventes d'un montant supérieur à KMRO.60 émises durant le mois suivant la date de clôture et rapprochement avec les documents justificatifs de l'expédition pour détecter d'éventuels retards de facturation -Février
- § dans le cadre de notre contrôle normal de césure, relevé des informations permettant le contrôle de la césure à la date de clôture et exploitation de ces informations par rapprochement avec les ventes comptabilisées. Du fait des risques identifiés, la période couverte par ce contrôle sera les deux semaines précédant la clôture - 31 décembre
- § Risque de facturation anticipée par rapport à la date réelle d'expédition des ventes export
- § revue des balances mensuelles par antériorité des soldes des comptes clients sur la première partie de l'exercice, pour identifier d'éventuels retards de règlement qui seraient dus à des facturations anticipées – Octobre
- § sélection des factures d'un montant supérieur à KMRO 60 émises en novembre et décembre, et rapprochement avec les documents justificatifs de l'expédition réelle (bons de livraison, documents douaniers, cahier des expéditions) pour détecter d'éventuels décalages pouvant avoir un impact au 31 décembre –Février

- § en plus de l'assistance à l'inventaire physique du 31 octobre, visite sur place impérative le 31 décembre pour relever au magasin expéditions, sur le cahier des expéditions, les informations relatives aux derniers mouvements de l'exercice (dans le cadre de l'extension de nos procédures par rapport à un contrôle de césure classique, le seuil sera descendu à KMRO.20 et la période étendue à la dernière semaine de mouvements) et rapprochement avec les factures et documents d'expédition pour s'assurer de la cohérence de ces documents - 31 décembre/Février
- § Contrôle de la valorisation des factures et des conditions de paiement accordées aux clients.
- § revue des avoirs supérieurs à KMRO.50 émis durant l'année afin d'identifier d'éventuelles erreurs d'application des tarifs (ce test ne couvre que le cas d'une erreur de tarif aboutissant à une surfacturation). Octobre/Février
- § identification des différentes hausses tarifaires et modifications de remises intervenues au cours de l'exercice et vérification des procédures de correction de fichiers qui s'en sont suivies - Octobre/Février
- § constitution d'un échantillon tiré au hasard dans l'ensemble des factures émises sur l'intégralité de la période, et rapprochement avec les tarifs de ventes et accords de remises par client. Si les résultats des deux étapes précédentes sont satisfaisants, et si donc nous ne nous attendons pas à des anomalies, l'échantillon sera limité à 50 éléments. Dans le cas contraire, il sera nécessaire d'envisager une approche statistique en valeur afin de quantifier les erreurs potentielles - Octobre/Février
- § revue des avoirs supérieurs à KMRO.30 émis postérieurement à la clôture (ce seuil pourra éventuellement être modifié en fonction des résultats du test précédent) pour détecter d'éventuelles surfacturations ayant généré, après la clôture, des réclamations des clients – Février.

c) Travaux de contrôle des comptes

- Utilisation de la procédure de confirmation directe auprès des clients Mauritanie et Export :
 - § Date : 31 octobre, compte tenu de notre évaluation favorable des contrôles internes.
 - § Etendue : limitée à 40 Mauritanie France et 30 clients Export, sélectionnés à raison de 75 % en raison de leurs chiffres d'affaires et soldes et 25 % au hasard parmi les autres clients, en raison de notre évaluation favorable des contrôles internes. Si les résultats des procédures précédentes devaient s'avérer négatifs, il y aurait lieu d'envisager d'étendre cette procédure et/ou de la compléter au 31 décembre –Novembre

- Obtention de la reconstitution des mouvements du compte collectif clients à partir des différents journaux auxiliaires entre le 31 octobre et 31 décembre. Février

d) Travaux spécifiques à effectuer en fin d'année sur les données non répétitives et l'application des jugements

- Vérification de la justification et de l'évaluation des provisions pour clients douteux, par analyse de la documentation et comparaison avec l'exercice n-1. Février
- Vérification que toutes les créances potentiellement douteuses ont été identifiées
 - § tests sur la fiabilité de la balance par antériorité des soldes,
 - § analyse critique de la balance par antériorité des soldes,
 - § revue des extraits de comptes bancaires pour identification des impayés supérieurs à KF.50 postérieurs à la date de clôture. Février

RESUME DES ETAPES DE L'APPROCHE DU CONTROLE DES DONNEES REPETITIVES

COLLECTE DE L'INFORMATION	Au moyen d'un entretien avec une personne ayant une connaissance suffisante et globale du système et/ou consultation du manuel des procédures internes à l'entreprise.
DIAGRAMME	Elaboration du diagramme de circulation permettant de visualiser le circuit suivi par une transaction financière de son origine à sa comptabilisation.
IDENTIFICATION DES RISQUES D'ERREURS	En remontant le diagramme à partir du Grand Livre ;risques classés par objectifs et mentionnés dans la première colonne de la feuille "analyse des contrôles".
CONTROLE AVEC LE GUIDE D'AUDIT	Vérification avec le guide d'évaluation des contrôles qu'il n'a pas été omis des risques significatifs d'erreurs.
IDENTIFICATION DES CONTROLES MIS EN PLACE PAR L'ENTREPRISE	Sur la base des notes prises lors de la collecte de l'information sur le système et/ou d'un autre entretien avec la personne nous ayant décrit le système. Contrôles mentionnés dans la deuxième colonne de la feuille "analyse des contrôles" en précisant le nom de la personne et/ou le service qui effectuent le contrôle.
TESTS D'EXISTENCE	Réalisation des tests de confirmation de l'existence des procédures et des contrôles décrits par le client.
GRILLE DE SEPARATION DES TACHES	Compléter les feuilles "grille de séparation des tâches" des procédures qui ne figurent pas sur la grille et des contrôles utiles identifiées, remplir la grille.
EVALUATION DES CONTROLES MIS EN PLACE PAR L'ENTREPRISE	Jugement de la mesure dans laquelle les contrôles mis en place permettent d'éviter ou de détecter un risque d'erreurs identifié ou constat de l'absence de contrôles. Considérer pour cette évaluation la séparation des tâches à partir de la grille.

EVALUATION DE L'UTILITE
DES CONTROLES JUGES EFFICACES

Le contrôle mérite-t-il d'être
vérifié en termes d'efficacité
et est-il matérialisé.

ETABLISSEMENT DE
LA FEUILLE
"INCIDENCE DES
RISQUES IDENTIFIES

Pour tous les risques d'erreurs
significatives pour lesquels il
n'existe pas de contrôles, ou les contrôles ne
permettent pas d'atteindre les objectifs ou ils
ne sont pas utiles à l'audit. Mention de la
référence de cette feuille dans la cinquième
colonne de la feuille "analyse des contrôles".

REDACTION DU PLAN
D'APPROCHE

Indication dans les grandes lignes des tests qui
vont être effectués sur le fonctionnement des
contrôles, pour s'assurer qu'il n'y a pas
d'erreurs significatives et/ou pour quantifier
les erreurs potentiellement significatives et
leur impact sur le contrôle des comptes au
final.

REDACTION DU
PROGRAMME
DETAILLE DE
VERIFICATION DU
FONCTIONNEMENT
DES CONTROLES

Pour les contrôles utiles à l'audit et mention de
la référence de ce programme dans la sixième
colonne de la feuille "analyse des contrôles".

REDACTION DU
PROGRAMME DETAILLE
POUR S'ASSURER QU'IL
N'Y A PAS D'ERREURS
SIGNIFICATIVES ET/OU
POUR QUANTIFIER LES
ERREURS
POTENTIELLEMENT
SIGNIFICATIVES

Pour les risques d'erreurs
pouvant avoir un impact
significatif sur les comptes
annuels, sur la base de la
feuille "incidence des risques
identifiés".

EXECUTION DU
PROGRAMME DE
VERIFICATION DU
FONCTIONNEMENT
DES CONTROLES

Si le résultat des tests est positif, confirmation
de l'approche de contrôle des comptes au
final. Si le résultat des tests est négatif, tests
pour quantifier les erreurs potentielles et
modification de l'approche de contrôle des
comptes au final.

REDACTION DU
PROGRAMME DETAILLE
DE CONTROLE DES
COMPTES AU FINAL ET
EXECUTION DE CE
PROGRAMME

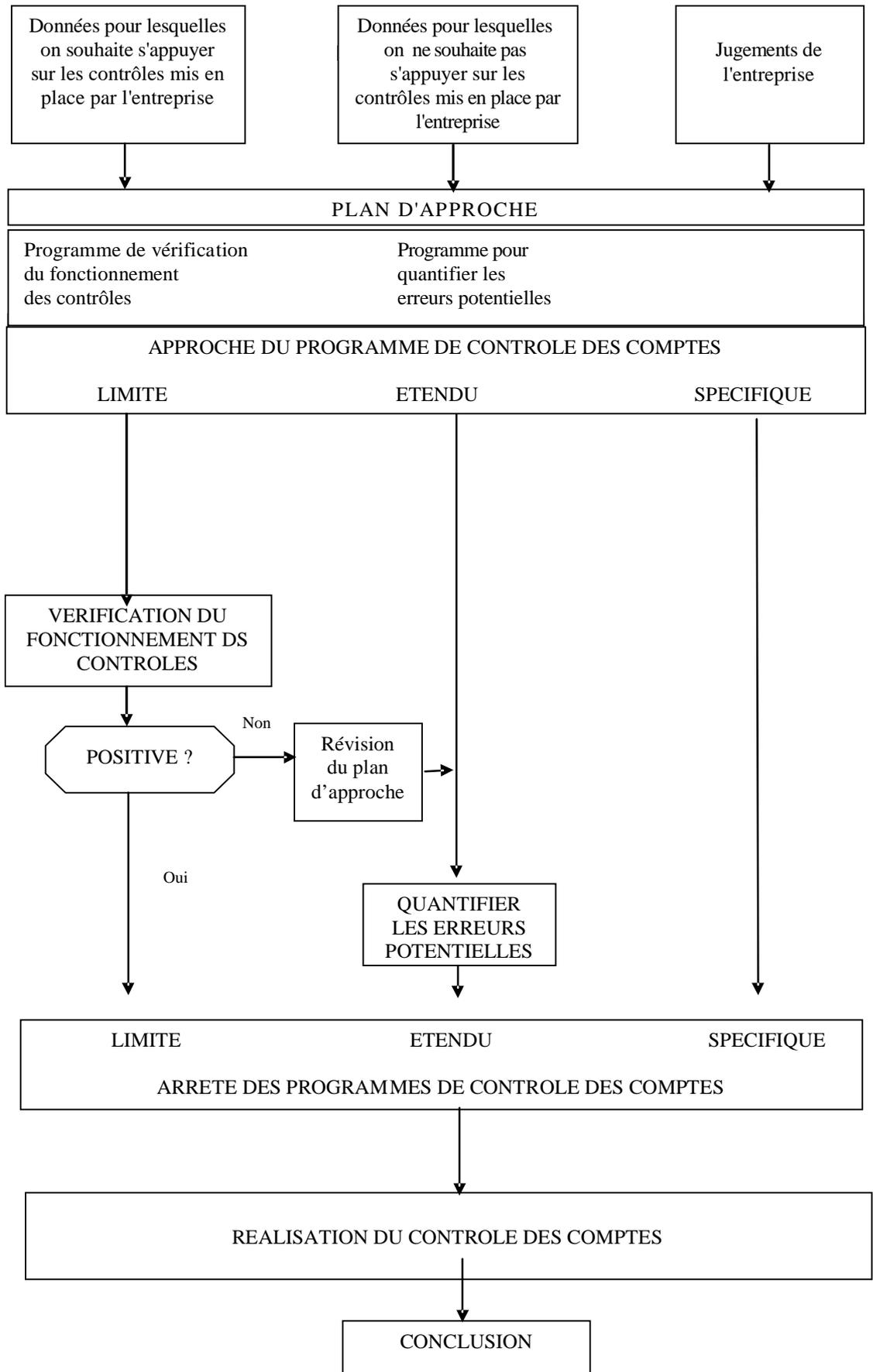
Sur la base du plan d'approche et du résultat de
l'exécution des programmes de vérification du
fonctionnement des contrôles' et de

quantification des erreurs potentielles.

2.4 . EXECUTION DES CONTROLES

2.4.1 - SCHEMA DE L'ETAPE

L'EXECUTION DES CONTROLES



Comme le montre le schéma, l'approche des contrôles varie selon que l'on peut, ou non, s'appuyer sur les contrôles mis en place par l'entreprise.

2.4.2 - VERIFICATION DU FONCTIONNEMENT DES CONTROLES

Lors de la phase d'élaboration de l'approche de la mission, l'auditeur a identifié les contrôles mis en place par l'entreprise et sur lesquels il compte s'appuyer. Ces contrôles sont ceux et uniquement ceux qui lui paraissent

- **permettre d'atteindre les objectifs de contrôle ;**
- **être utiles à sa mission.**

Cette appréciation préliminaire, effectuée sur la base d'un descriptif du système, est insuffisante : l'auditeur doit s'assurer, **tous les ans**, même si les systèmes n'ont pas changé, que **ces contrôles sont correctement effectués tout au long de l'exercice.**

La nature et l'étendue des travaux à effectuer pour vérifier le fonctionnement des contrôles dépend essentiellement :

- du contrôle lui-même (chaque entreprise utilise des moyens qui lui sont propres pour assurer le fonctionnement de son système d'information financière) ;
- de l'objectif de l'auditeur (celui-ci dépend de la confiance que l'auditeur souhaite accorder au contrôle mis en place par l'entreprise et du type de risque qu'il entend contrôler).

Il n'est donc pas possible d'établir un programme type de vérification du fonctionnement des contrôles. Les développements qui suivent ont pour objet d'aider l'auditeur dans le choix des techniques de vérification et la détermination de l'étendue des sondages.

2.4.2.1 - Nature des contrôles

On classe généralement les contrôles mis en place par les entreprises en deux catégories :

- **les contrôles de prévention**, c'est-à-dire ceux qui doivent empêcher les erreurs de se produire dans le traitement normal des opérations ;
- **les contrôles de détection**, c'est-à-dire ceux qui doivent permettre d'identifier et de corriger les erreurs qui se seraient produites malgré les contrôles de prévention.

Pour illustrer ces deux notions, on peut prendre les exemples suivants :

Un employé de l'entreprise est chargé de rapprocher les factures avec les bons de commande et les bons de réception et matérialise ce contrôle par apposition de son visa sur chaque facture et mention de la date du contrôle (contrôle de prévention pour éviter la comptabilisation de factures erronées).

Un listing des bons de livraisons non facturés est édité par l'ordinateur, examiné et annoté régulièrement par le chef comptable (contrôle de détection). **Dans ce cas, l'auditeur vérifie que le listing produit est exact, s'assure que le chef comptable annote et date effectivement le listing et que ses commentaires sont justifiés.**

Ces deux types de contrôle n'ont pas, pour l'auditeur, la même force probante. En effet :

- Chaque **contrôle de prévention** couvre une opération individuelle, alors que les **contrôles de détection** couvrent un ensemble d'opérations (si, pour s'assurer qu'un objectif est atteint, l'auditeur ne pouvait se fier qu'à un contrôle de prévention, il devrait, pour obtenir le même degré de confiance, vérifier un plus grand nombre de transactions individuelles que s'il pouvait se fier à un contrôle de détection).
- L'exécution d'un **contrôle de prévention** n'est généralement matérialisée que par l'apposition d'une signature ou d'un tampon, alors que les **contrôles de détection** nécessitent souvent la préparation d'un état annexe (Ex. rapprochement de banque) dont la seule existence prouve que le contrôle a été fait (la seule présence d'une signature sur un document n'est pas suffisante pour prouver à l'auditeur que le contrôle a été fait et bien fait).

Malgré la différence de force probante, l'auditeur ne peut se borner à vérifier le fonctionnement des **contrôles de détection** car leur fiabilité serait moins forte si les

contrôles de prévention n'existaient pas : en effet, les **contrôles de détection** sont généralement insuffisants pour mettre en évidence les successions d'erreurs mineures et sont parfois fonction du jugement de l'entreprise (Ex. : une comparaison réel/budget).

A l'inverse, si l'auditeur n'a identifié, pour un objectif déterminé, que des **contrôles de prévention**, il doit, avant de vérifier le fonctionnement de ces contrôles, se poser la question de savoir s'il ne serait pas plus efficace pour lui, de procéder directement à la validation des postes concernés (c'est-à-dire si la vérification du fonctionnement des contrôles lui apporte plus de sécurité qu'une vérification approfondie des comptes). Nous verrons ultérieurement que la réponse à cette question modifie les critères de choix des éléments à contrôler.

Dans la préparation de son programme de vérification du fonctionnement des contrôles, l'auditeur doit donc généralement **vérifier les deux types de contrôles**.

L'importance qui est accordée à chacun d'eux et le degré de confiance qui est recherché dans le fonctionnement du contrôle dépendent essentiellement de

- leur inter-relation ;
- leur force probante ;
- leur capacité à détecter les erreurs.

2.4.2.2 - Nature des sondages

Les sondages ont, pour objectif, de s'assurer que les contrôles ont fonctionné pendant toute la période, sur toutes les données et que les erreurs détectées ont été corrigées.

La nature de ces sondages, dits "sondages sur les contrôles internes,", effectués est principalement fonction du système lui-même

Pour vérifier que toutes les expéditions sont facturées, une entreprise peut, par exemple, éditer un listing informatique de rapprochement entre les numéros des bons d'expéditions et des factures correspondantes ou utiliser un classement des bons d'expéditions en attente de facturation. Outre la différence de caractère probant entre les deux procédures, la nature des sondages effectués par l'auditeur sera adaptée à chacune d'elles.

On peut toutefois classer les types de sondages sur les contrôles internes que peut réaliser l'auditeur selon leur nature et déterminer à quels objectifs ils peuvent correspondre.

On distingue généralement :

- **L'enquête** qui consiste à demander aux personnes chargées de faire les contrôles comment elles procèdent. Si ce type de contrôle peut s'appliquer partout, il n'a qu'une force probante limitée.
- **L'observation** qui consiste à regarder la réalisation matérielle d'un contrôle. Si ce type de contrôle est bien adapté à la vérification de l'existence physique de certains moyens de protection. (Ex. : coffre-fort, grilles de protection des zones de stockage...), il est peu probant pour démontrer qu'un contrôle est régulièrement et correctement effectué. En effet, la seule présence de l'auditeur pousse généralement le personnel à apporter un soin particulier à son travail.
- **L'examen de l'évidence du contrôle** qui consiste à s'assurer que l'élément qui matérialise la réalisation du contrôle (Ex. : signature ou état de contrôle) existe effectivement. Si cet élément ne peut exister que si le contrôle a été effectué (Ex. : rapprochement de banque), sa seule présence est probante. par contre, si la réalisation du contrôle n'entraîne pas la création d'un document particulier (Ex. : apposition d'une signature), la présence de l'élément qui matérialise le contrôle ne sera pas suffisante pour prouver à l'auditeur que le contrôle a été effectué. Il n'est qu'un élément de présomption qui doit être considéré en fonction de l'environnement du contrôle interne et des autres éléments probants obtenus. Ce type de sondage ne doit toutefois pas être négligé, car il présente l'avantage de la rapidité et de la facilité d'exécution et permet de confirmer les autres.
 - **La répétition des contrôles** qui consiste à refaire le travail exécuté par le personnel de l'entreprise pour vérifier que l'on arrive au même résultat. Cette technique est de loin la plus probante, mais aussi la plus onéreuse.

Il convient également de préciser que, selon la nature du contrôle auquel elle est appliquée, cette technique ne prouve pas la même chose :

Si, en refaisant un rapprochement de banque, l'auditeur aboutit au même résultat que l'employé de l'entreprise, il aura démontré que le contrôle est correctement effectué ;

par contre, si, en refaisant les calculs d'une facture, l'auditeur ne trouve pas d'erreur, il aura démontré que cette facture est correctement calculée, mais pas nécessairement que le calcul avait effectivement été vérifié par la personne qui avait approuvé la facture (la présence d'une erreur prouverait, quant à elle, que le contrôle n'avait pas été effectué).

Lors de la préparation de son programme de contrôle, l'auditeur doit donc utiliser avec discernement ces différentes techniques en fonction de ce qu'il cherche à prouver

2.4.2.3 - Rédaction du programme

Le programme de travail est rédigé ainsi :

Les étapes sont numérotées (Col. 1) pour permettre les inter-références avec l' "**Analyse des contrôles**" et l' "**Incidence des risques identifiés**".

Chaque étape est détaillée (Col. 2) de façon à permettre une **délégation** des sondages aux auditeurs les moins expérimentés et une utilisation aisée les années suivantes si le système ne change pas.

Enfin, ce programme est revu par le responsable de la mission avant que les sondages ne soient effectués.

2.4.2.4 - Réalisation des sondages

Pour la réalisation des sondages sur les contrôles internes, l'auditeur peut utiliser les méthodes empiriques ou les méthodes statistiques. Il appartient, toutefois, à celui qui rédige le programme de fixer l'étendue des sondages à effectuer et les périodes qui doivent être couvertes (Col. 3).

Le choix de la technique de sondage dépend, essentiellement, du degré de confiance que l'auditeur veut obtenir dans les résultats de ses sondages.

Il faut, toutefois, rappeler que pour la vérification du fonctionnement des contrôles :

- **la valeur unitaire** des transactions vérifiées n'a d'importance que si elle implique un contrôle particulier :
par exemple, le fonctionnement d'un contrôle sur une facture de 100 MRO est aussi probant que sur une facture de 10.000 MRO ;
- le sondage doit généralement prouver que le contrôle a fonctionné **sur toute l'année**, donc l'échantillon ne doit pas être sélectionné sur une période limitée.

L'auditeur à qui est déléguée la réalisation de ces sondages, **documente** ses travaux sur des feuilles de travail et il **date, signe et référence** (Col. 4, 5 et 6) le programme pour justifier du travail effectué et faciliter la supervision.

Les **conclusions** détaillées sur les feuilles de travail sont synthétisées dans la colonne "5" du programme.

2.4.2.5 - Conclusions des sondages

L'auditeur peut se trouver confronté aux situations suivantes :

1. Le sondage ne révèle aucune anomalie :

Les conclusions de l'évaluation préliminaire sont confirmées et l'auditeur peut préparer son programme de contrôle des comptes détaillé selon les grandes lignes qu'il avait fixées dans le plan d'approche.

2. Le sondage révèle des anomalies :

L'auditeur se retrouve alors au même stade que pour les contrôles inexistants ou inutiles pour sa mission. Il doit donc évaluer l'incidence des défaillances et modifier son **plan d'approche** des comptes concernés.

Les modifications du plan d'approche doivent faire l'objet d'un document formel soumis aux mêmes règles d'approbation que le plan initial.

2.4.2.6 - Rapport sur le contrôle interne

pendant les phases précédentes de sa mission, l'auditeur constate des problèmes qui ont une incidence directe sur sa mission, et/ou peuvent contribuer à améliorer l'efficacité de l'entreprise.

Il est important que ces constatations soient :

- **discutées** avec les responsables de la société ;
- confirmées par écrit, dans un **rapport sur le contrôle interne**.

La qualité de ce rapport est très importante car elle a un impact direct sur l'image du cabinet.

Le rapport sur le contrôle interne doit être, de préférence, envoyé suffisamment tôt avant la fin de l'année pour permettre au client d'engager une action corrective qui pourra changer le travail de l'auditeur au moment de l'audit final des comptes.

Certaines circonstances amènent parfois l'auditeur à envoyer un rapport sur le contrôle interne après l'audit des comptes. L'objectif du rapport reste le même, mais l'auditeur ne pourra escompter une intervention du client que pour le prochain exercice.

Par contre, l'auditeur pourra compléter ses constatations préliminaires par leurs incidences réelles sur les comptes de l'exercice, et éventuellement, y ajouter les problèmes nouveaux décelés lors du contrôle final des comptes.

2.4.3 - QUANTIFICATION DES ERREURS POTENTIELLES

L'auditeur a précédemment identifié

- les objectifs de contrôle pour lesquels les contrôles mis en place par l'entreprise sont soit inexistants, soit insuffisants, soit sans utilité pour l'auditeur ;
- les contrôles sur lesquels il comptait s'appuyer, mais dont le fonctionnement s'est avéré défaillant.

Il doit donc, à partir du **plan d'approche** et du **résultat** des sondages sur les contrôles, préparer un programme lui permettant de **quantifier les effets des erreurs potentielles**.

L'objectif de ce programme de travail est de définir la nature et l'étendue réelle des travaux de contrôle des comptes qui seront nécessaires pour déceler les anomalies qui résultent de ces zones de risques (Voir exemple § 232) et évaluer leur incidence sur l'opinion d'audit.

Le programme et les sondages doivent être documentés au même titre que pour la vérification du fonctionnement des contrôles. Après la réalisation effective des travaux, l'auditeur doit confronter ses conclusions avec celles qui avaient été tirées dans le **plan d'approche** et, si nécessaire, procéder à une modification de ce dernier.

Ces travaux peuvent se réaliser en deux étapes :

- lors de l'intervention intérimaire, l'auditeur peut quantifier les erreurs commises dans les derniers comptes disponibles de l'entreprise ; cette étape permet déjà d'avoir une bonne évaluation du risque total sur l'exercice;
- lors du contrôle des comptes (pour toute l'année ou pour les mois écoulés depuis l'intervention précédente).

2.4.4 - CONTROLE DES COMPTES

L'auditeur dispose, à ce stade, de tous les éléments nécessaires à la préparation (ou finalisation) de son **programme de contrôle des comptes**.

2.4.4.1 - Programme de contrôle des comptes

2.4.4.1.1 . Généralités

Le programme détaillé du contrôle des comptes est rédigé à partir du plan d'approche et de la feuille "**Incidence des risques identifiés**", à l'aide du **guide de contrôle des comptes**, et de toutes les informations obtenues, à ce stade, par l'auditeur.

L'auditeur doit prendre garde à :

- rédiger clairement les instructions de contrôle :

la délégation des tâches en sera facilitée

- classer les contrôles dans un ordre logique

l'efficacité des contrôles en sera améliorée

- regrouper les contrôles non pas dans l'ordre du plan comptable, mais en fonction des inter-relations qui existent entre les comptes.

Par exemple, le programme de vérification des emprunts doit couvrir en même temps le long terme, le court terme, les intérêts passés en charges, payés d'avance et restant à payer.

- prévoir, avant tout contrôle de détail, une analyse critique des chiffres pour s'assurer qu'aucun élément n'est intervenu pouvant remettre en cause les conclusions des phases précédentes de la mission.

2.4.4.1.2 . Nature et étendue des contrôles de l'auditeur

L'auditeur doit obtenir les éléments de preuve suffisants en qualité et en quantité pour formuler son opinion sur les comptes annuels.

Pour atteindre cet objectif, l'auditeur dispose des techniques suivantes, par ordre décroissant de force probante :

- l'observation physique ;
- la confirmation directe ;
- l'examen des documents reçus par l'entreprise ;
- l'examen des documents créés par l'entreprise ;
- les contrôles arithmétiques ;
- les analyses, estimations, rapprochements et recoupements entre les informations obtenues et les documents examinés ;
- les comparaisons avec des données antérieures, postérieures et prévisionnelles ou avec des données d'entreprises similaires ;
- les informations verbales obtenues des dirigeants et employés de l'entreprise.

L'auditeur doit choisir celles qui lui apportent la valeur probante suffisante dans les meilleures conditions de temps.

Son choix, quant à la nature des contrôles qu'il va effectuer, dépend :

- des caractéristiques des comptes ;
- de l'appréciation des risques ;

et doit lui permettre :

- soit de confirmer qu'il n'y a pas d'erreurs dans les comptes,
- soit d'évaluer l'incidence réelle des erreurs sur les comptes.

FEUILLE DE TRAVAIL
PROGRAMME DE CONTROLE DES COMPTES

Cf partie 4 programme de contrôle des comptes

Si l'auditeur est satisfait de l'efficacité des contrôles dont il a vérifié le fonctionnement, il limite l'étendue de ses travaux de contrôle des comptes concernés, sans omettre de s'assurer que les anomalies mises en évidence par les contrôles effectués par le personnel de l'entreprise ont bien été corrigées.

Dans le cas d'une entreprise qui tient un registre de rapprochement entre les bordereaux d'expédition et les factures, en supposant que l'auditeur ait démontré que le registre est bien tenu, pour vérifier que la séparation des exercices a été correctement réalisée, il peut se limiter à :

§ vérifier que la dernière expédition de l'exercice a bien mouvementé les stocks et fait l'objet d'une facture sur l'exercice,

§ vérifier que tous les bordereaux pour lesquels, d'après le registre, aucune facture n'a été émise sur l'exercice, ont bien fait l'objet d'une provision pour facture à établir.

Si l'auditeur n'est pas satisfait de la fiabilité des contrôles, trois cas peuvent se produire :

- **Le risque d'erreur peut être corrigé par l'entreprise avant la fin de l'exercice**, l'auditeur doit alors convaincre son client de prendre les mesures qui s'imposent et s'assurer de l'efficacité de ces mesures.

L'entreprise prévoyait de relever les quantités en stock à la fin de l'exercice d'après l'inventaire permanent contrôlé par des inventaires tournants.

L'inventaire permanent ne s'avère pas fiable, l'auditeur doit obtenir du client qu'il procède à un inventaire physique de fin d'exercice et y assister.

- **Seul un travail plus étendu de l'auditeur peut permettre de cerner l'incidence réelle du risque**

L'auditeur a constaté que l'entreprise saisit mal ses litiges avec les clients ; il peut prévoir, par exemple :

§ d'augmenter le nombre des demandes de confirmation directe qu'il va envoyer et procéder à cette demande à la fin de l'exercice et non pas à une date antérieure ;

§ étendre ses travaux sur la balance par

ancienneté de créances...

- **L'auditeur est dans l'impossibilité de cerner l'incidence réelle de l'anomalie et de la faire corriger.**

L'inventaire physique ne s'est pas déroulé dans de bonnes conditions et des doutes importants pèsent sur les quantités ; l'entreprise n'ayant pas de système d'inventaire permanent, l'auditeur est dans l'impossibilité d'évaluer les erreurs.

Il sait, et peut en informer son client à l'avance, qu'il ne sera pas en mesure de certifier les comptes sans réserve.

En ce qui concerne les jugements et les opérations hors exploitation normale, l'auditeur a précédemment examiné les principes utilisés et les données auxquelles ils s'appliquent, son programme de contrôle des comptes consistera à vérifier que l'application s'est bien déroulée.

Le programme détaillé est approuvé par le responsable de la mission.

2.4.4.2 - Réalisation des sondages

L'objectif des sondages sur les comptes est de **vérifier qu'aucune erreur significative n'existe dans les comptes de l'exercice**. L'étendue de ces sondages dépend de la confiance que l'auditeur a obtenu dans les contrôles mis en place par l'entreprise et des risques qu'il a identifiés.

2.4.4.2.1 . Choix de l'échantillon

Pour choisir l'échantillon sur lequel il va exécuter ses contrôles, l'auditeur :

- Identifie tout d'abord si des éléments de la population, par leur nature ou leur valeur, exigent un contrôle spécifique (éléments clefs).
 - § *Par exemple : dans une balance clients, trois soldes représentent 40 % du compte ; ils seront vérifiés systématiquement ; les soldes créditeurs doivent également être contrôlés.*
- Décide de l'étendue des sondages qu'il doit effectuer sur le reste de la population.

Pour cette dernière étape, l'auditeur peut procéder de façon :

- empirique
- ou statistique.

Quel que soit le mode de sélection utilisé, l'échantillon choisi doit être **contrôlé intégralement** pour que les résultats obtenus puissent répondre aux objectifs définis précédemment.

2.4.4.2.2 . Matérialisation des sondages effectués

Comme pour tous les autres travaux effectués au cours de la mission, les sondages sur les comptes sont documentés sur des feuilles de travail qui sont classées dans le dossier de l'exercice.

2.4.4.3 - Conclusions des sondages

Si au cours de ses sondages sur les comptes, l'auditeur ne constate aucune anomalie, il pourra conclure que son objectif est rempli et que les comptes sont corrects.

Si, par contre, l'auditeur constate, dans son échantillon, des anomalies, il doit tout d'abord s'interroger sur la **nature de ces anomalies** :

- purement isolées

- ou révélatrices d'une rupture importante du système qui n'avait pas été décelée précédemment.

Il évalue ensuite **l'incidence de l'anomalie** sur l'ensemble du/ou des comptes concernés.

Chaque auditeur récapitule l'incidence des différentes anomalies qu'il a constatées sur un **sommaire des ajustements proposés**, le chef de mission dissociant ceux que le client accepte de passer dans ses comptes définitifs et ceux qui devront être pris en compte lors de la discussion finale des conclusions.

2.4.5 - EXAMEN DES COMPTES ANNUELS

Après le contrôle des comptes, l'auditeur a acquis la conviction (avec éventuellement des réserves) que le Grand Livre est correct.

Il lui faut, à ce stade, s'assurer que les états financiers dans leur ensemble :

- § reflètent bien les comptes qu'il a vérifiés (regroupements de comptes...)
- § contiennent toutes les informations utiles et nécessaires dans l'annexe
- § sont cohérents ;
- § tiennent comptes des modifications demandées au cours de l'audit.

Les comptes annuels font donc l'objet d'un examen global et sont référencés au dossier d'audit.

2.4.6 PETITES ENTREPRISES ET SYSTEMES SIMPLES

Dans les petites entreprises, la simplicité des systèmes et leur manque de fiabilité rend généralement inutile l'étape de vérification du fonctionnement des contrôles. Par contre, l'étendue des travaux de contrôle des comptes ne pourra pas être réduite par une confiance dans les systèmes de contrôle interne : les sondages devront être proportionnellement plus étendus, en particulier pour les comptes de charges et de produits.

2.5 . TRAVAUX DE FIN DE MISSION

Après avoir procédé au contrôle des comptes, l'auditeur doit réaliser les travaux de fin de mission suivants

- **recherche des événements postérieurs au bilan ;**
- **réalisation des travaux spécifiques du commissaire aux comptes, si applicable ;**
- **obtention de la lettre d'affirmation ;**
- **signature du questionnaire de fin de mission ;**
- **préparation de la note de synthèse de la mission ;**
- **rédaction des projets de rapports et présentation à l'approbation de l'associé.**

2.5.1 - EVENEMENTS POSTERIEURS AU BILAN

Le contrôle des comptes se déroule dans les mois qui suivent la date de clôture de l'exercice.

Entre la date de clôture des comptes et la date de signature du rapport d'audit, des événements peuvent se produire qui ont une incidence significative sur la situation financière et/ou les résultats de l'entreprise.

On distingue généralement :

- **Les événements qui trouvent leur origine avant la date de clôture (par exemple : la faillite définitive d'un client douteux),** qui fournissent donc des éléments complémentaires pour l'évaluation des comptes, et qui peuvent entraîner des ajustements.
- **Les événements spécifiques de l'exercice suivant (par exemple, incendie de l'usine)** qui pourraient faire l'objet d'une note, dans l'annexe.

Il appartient à l'auditeur de **rechercher** ces événements avant de finaliser ses travaux.

Le **questionnaire des événements postérieurs au bilan** doit donc être rempli et la nature et l'incidence de ces événements analysées.

L'auditeur doit poursuivre la recherche des événements postérieurs au bilan **jusqu'à la date de signature effective du rapport** .

2.5.2 - VERIFICATIONS SPECIFIQUES DU COMMISSAIRE AUX COMPTES

Dans le cadre d'une mission légale, la loi impose des contrôles spécifiques au commissaire aux comptes.

Ces contrôles spécifiques, de nature essentiellement juridique, sont détaillés dans le "**Questionnaire des vérifications spécifiques du commissaire aux comptes**" qui doit être rempli pour toute mission légale (égalité des actionnaires, conventions règlementées etc).

2.5.3 - LETTRE D'AFFIRMATION

Les conditions d'obtention et de forme de la lettre d'affirmation sont définies dans la norme 580 « Déclarations de la direction ».

2.5.4 - QUESTIONNAIRE DE FIN DE MISSION

Le questionnaire de fin de mission a pour objectif de permettre à l'auditeur de s'assurer qu'il n'a oublié aucune étape importante de la mission, c'est-à-dire qu'il a rempli toutes les diligences requises par les normes de la Profession et du Cabinet, et qu'il n'existe pas de points en suspens qui feraient obstacle à l'émission du rapport.

Il doit être signé et soumis à l'associé en même temps que la note de synthèse et les projets de rapports.

2.5.5 - NOTE DE SYNTHÈSE

La note de synthèse permet de récapituler les éléments significatifs de la mission et les options prises.

2.5.5.1 - Contenu

Cette note doit comprendre au minimum

- **la description des événements importants** ayant marqué l'activité de l'entreprise (nouveaux produits, nouvelle usine...). Si ces événements ont déjà été décrits dans le descriptif de mission ou le plan d'approche, une simple référence à ces documents sera suffisante ;
- **la description des problèmes rencontrés et des solutions adoptées.** Cette partie peut consister en une photocopie des feuilles de synthèse de chaque section du dossier. Il est important que cette section soit très claire, car c'est elle qui justifie, en grande partie, l'opinion émise et qui évite les prises de position contradictoires d'année en année ;
 - **la liste des points en suspens** qui doivent être réglés avant d'émettre le rapport (Ex. : documents restant à recevoir, confirmations attendues...);
- **une conclusion générale.**

2.5.5.2 - Format et approbation

La partie droite de la note de synthèse est réservée à l'associé qui doit y porter son **accord sur les solutions retenues** ou y exposer les solutions définitives retenues si la note fait ressortir plusieurs possibilités.

Au moment de l'émission du rapport, l'associé **signe et date** la note de synthèse pour matérialiser son accord définitif.

2.5.5.3 - RAPPORTS

L'auditeur prépare les projets des différents rapports à émettre en prenant en considération

- **la norme rapport applicable à la mission considérée;**

- **les problèmes** qu'il a relevés dans la note de synthèse.

Ces projets sont discutés avec l'associé et sont, ensuite, soumis à la procédure de **revue indépendante** le cas échéant.

Outre les **rapports d'audit** (opinion), les problèmes rencontrés lors du contrôle des comptes peuvent faire l'objet d'un **rapport sur le contrôle des comptes**. Les mêmes règles que pour le rapport émis après l'appréciation du contrôle interne sont applicables, l'objectif de ces communications étant d'attirer l'attention du gouvernement d'entreprise sur les défaillances constatées susceptibles d'engager leur responsabilité.

2.5.6 - PETITES ENTREPRISES ET SYSTEMES SIMPLES

Les travaux de fin de mission s'appliquent intégralement aux petites entreprises.

3. Techniques d'audit

3.1 DESCRIPTION DE SYSTEMES

3.1.1 DESCRIPTION DU SYSTEME

Pour que l'investissement réalisé dans la phase de prise de connaissance du système puisse être pleinement exploité dans la suite de la mission et utilisé les années suivantes (ne pas "gâcher" l'investissement), il est nécessaire que le commissaire aux comptes garde la trace des informations recueillies.

Pour documenter sa connaissance des systèmes, le commissaire aux comptes peut avoir recours aux techniques suivantes :

- manuel des procédures annoté pour mettre en évidence les éléments importants ;
- notes descriptives ;
- diagrammes de circulation de l'information.

3.1.2 Les narratifs

La forme narrative est simple dans son principe, mais elle présente souvent les inconvénients de :

- n'être compréhensible que par son auteur (abréviations, qualité de l'écriture, ...) ;
- rendre difficile la vision d'ensemble du système et la chronologie des opérations ;
- ne permettre que difficilement de s'assurer que le descriptif est complet.

Elle est plus particulièrement adaptée aux systèmes simples et à certains aspects du système qu'il est difficile de schématiser.

Exemple : s'il est relativement aisé de schématiser le système de saisie des mouvements de stocks, ce ne sera pas toujours le cas pour le système de saisie des coûts de production.

L'exemple ci-après illustre la description narrative d'un système paie.

SURLE CHANTIER : le chef de chantier établit chaque mois, en trois exemplaires, le relevé individuel des heures des ouvriers :

- . Le premier exemplaire va au service paie où il est archivé par ordre alphabétique.
- . Le second va à la comptabilité analytique, où il est archivé par chantier.
- . Le chef de chantier conserve le troisième.

AU SERVICE PAIE : l'employé qui établit les paies consulte le dossier de l'ouvrier pour connaître son indice, son taux horaire et diverses autres informations. Il établit alors le bulletin de paie en trois exemplaires :

- . Le premier sera mis sous enveloppe et envoyé à la trésorerie.
- . Le second servira à établir le livre de paie.
- . Le troisième est remis dans le dossier de l'intéressé.

Le service paie archive le relevé individuel des heures chronologiquement et par chantier. Le livre de paie est signé par le chef comptable.

3.1.3 Les diagrammes

La technique du diagramme présente de nombreux avantages :

- donner un langage commun à chacun des intervenants du cabinet ;
- permettre une vue d'ensemble du système et l'enchaînement chronologique des opérations ;
- mettre rapidement en évidence les anomalies criantes de conception du système (nombreuses boucles dans la circulation des documents, rupture du flux de l'information, absence ou excès de contrôles, ...).

Par contre, elle présente l'inconvénient de nécessiter un certain entraînement pour ne pas être trop consommatrice de temps..

Celle proposée par l'ONECRIM est exposée ci-après.

3.1.3.1 Le tracé des diagrammes

Les procédures d'un système ou d'une fonction de l'entreprise sont décrites dans un ou plusieurs tableaux ou tracés : en effet, pour éviter les descriptions trop complexes, on peut utiliser pour un système autant de tracés qu'il y a d'opérations homogènes élémentaires.

Exemple :

Le système paie ci-dessus comprend les opérations suivantes :

- 1 : saisie des heures
- 2 : établissement des bulletins de paie
- 3 : comptabilisation de la paie
- 4 : paiement des salaires.

Chaque tracé est subdivisé en colonnes représentant les services ou personnes intervenant dans les procédures.

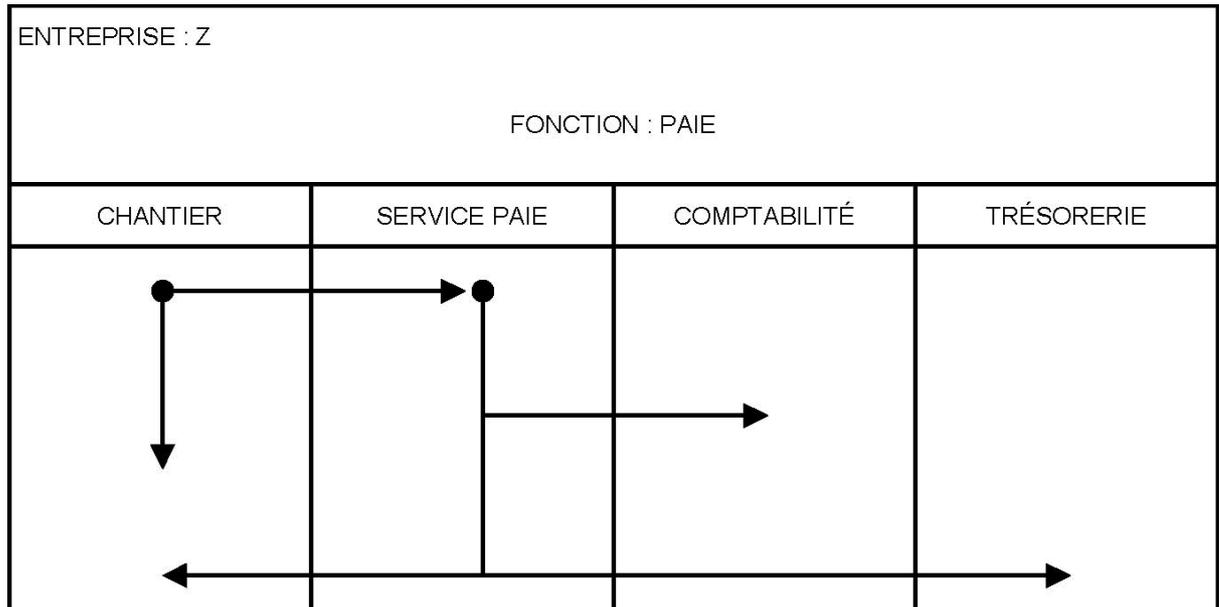
Exemple :

Les services intervenant dans le système paie sont les suivants :

- . chantier,
- . service paie,
- . comptabilité,
- . trésorerie.

Les grandes lignes schématisées de ce diagramme paie peuvent être résumées ainsi :

ENTREPRISE : Z
 FONCTION : PAIE
 CHANTIER SERVICE PAIE COMPTABILITÉ • TR • SORERIE



Les flèches représentent la circulation des documents.

Des diagrammes détaillés pour la saisie des heures et l'établissement des bulletins de paie figurent ci-après.

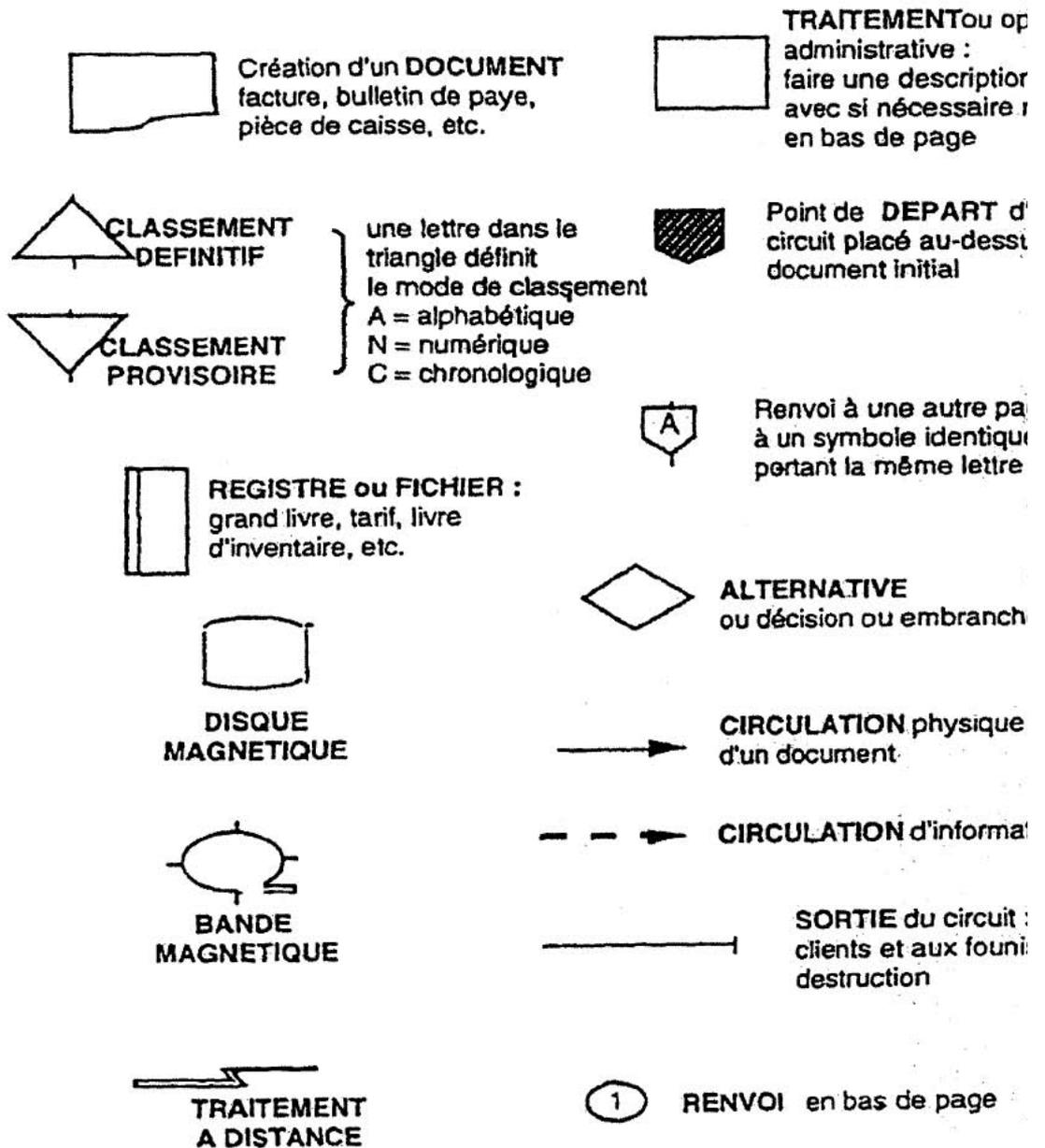
3.1.3.2 Les symboles

Les symboles reflètent le langage commun entre les membres du cabinet ; il est donc important que leur nombre soit réduit afin de limiter leur temps d'apprentissage et de ne pas compliquer le diagramme.



**NORMES INTERNATIONALES D'AUDIT
PUBLIÉES PAR L'ITAC**

CAS PR

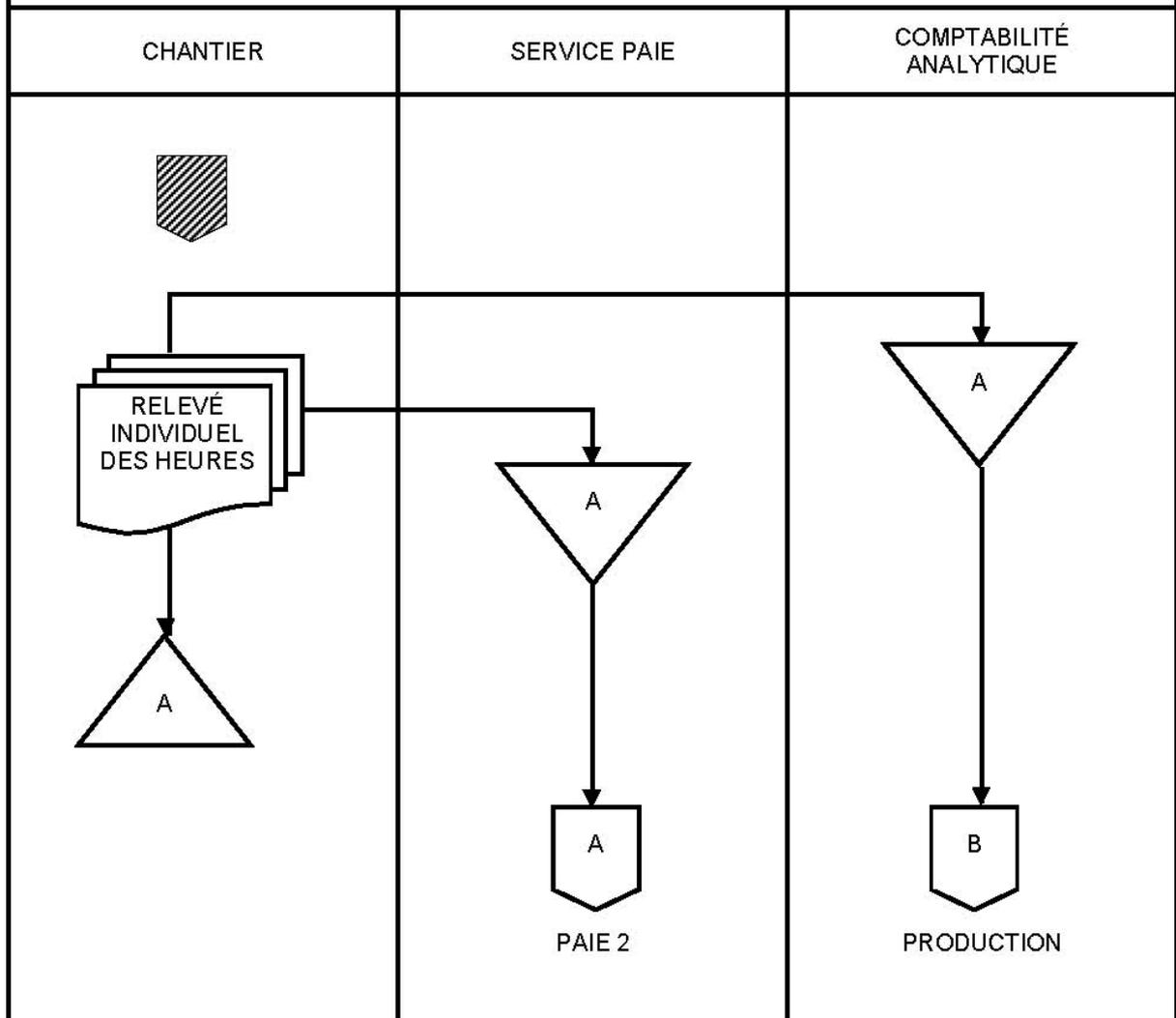


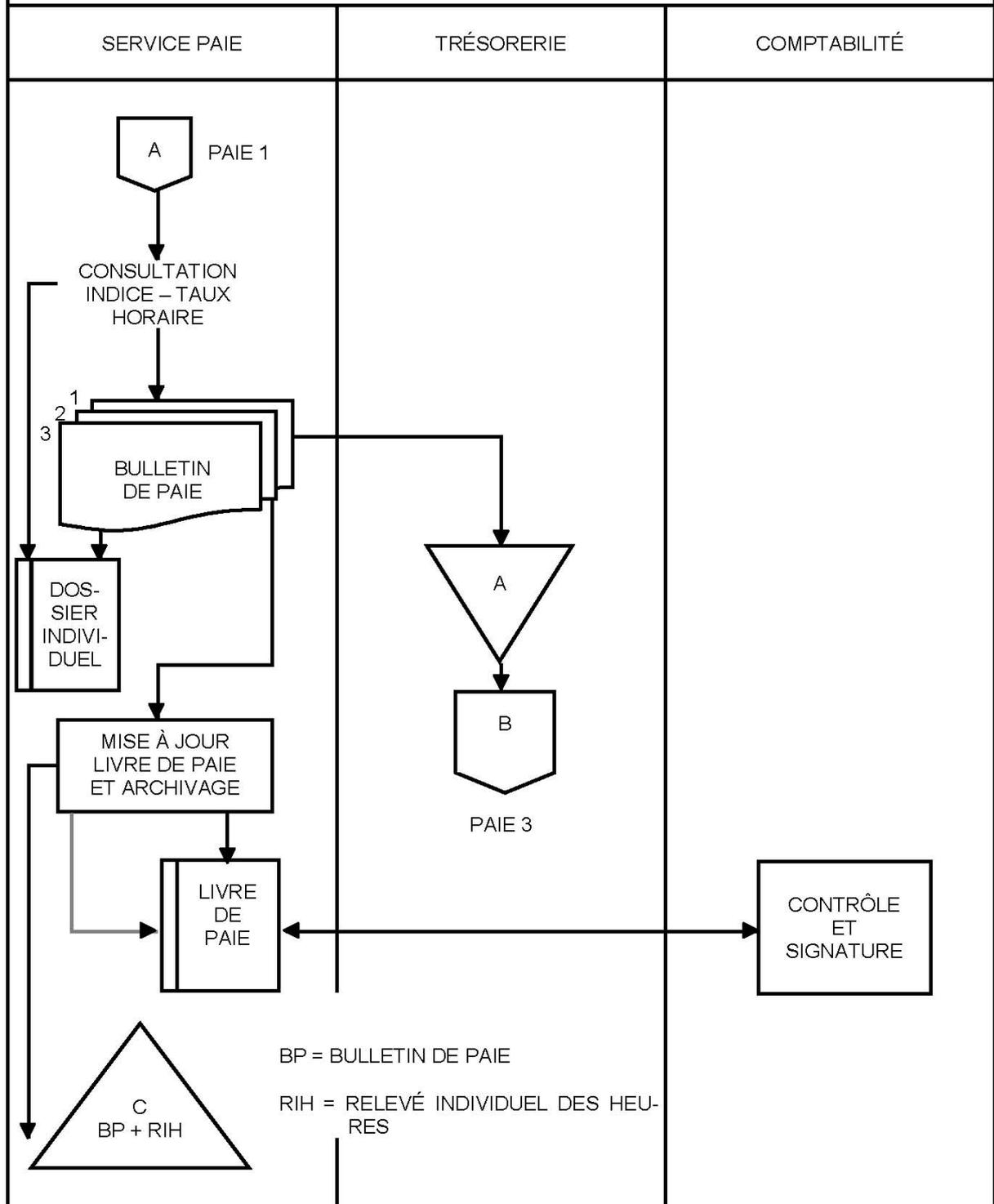
3.1.3.3 Exemple

FONCTION : PAIE

OPÉRATION : 1. Saisie des heures

1.





3.2 CONFIRMATIONS EXTERNES

3.2.1 PRINCIPE

« L'auditeur doit déterminer si l'utilisateur de la procédure de confirmations externes est nécessaire à l'obtention d'éléments probants suffisants et adéquats pour étayer certaines assertions sous-tendant l'établissement des états financiers. A ce titre, l'auditeur doit prendre en compte le caractère significatif des éléments considérés, le résultat de son évaluation du risque inhérent et du risque lié au contrôle, et la façon dont les éléments obtenus par d'autres procédures d'audit planifiées réduiront le risque d'audit relatif à l'assertion sous-tendant l'élément examiné à un niveau acceptable faible. »

En règle générale, les éléments probants obtenus de source externe (tiers indépendants) sont plus fiables que ceux d'origine interne à l'entité, et que des éléments probants sous forme écrite sont plus fiables que des déclarations verbales. (Cf. ISA 500 "Eléments Probants").

3.2.2 CAS D'UTILISATION DE LA CONFIRMATION EXTERNE

Le plus souvent, les confirmations directes sont utilisées en rapport avec les soldes de comptes ou leurs composants, mais sont également utilisées notamment des confirmations externes :

- touchant aux clauses d'un contrat,
- relatives à une transaction réalisée par l'entité avec un tiers,
- par les banques des soldes de comptes et autres informations pertinentes,
- des comptes clients et débiteurs,
- du stock en dépôt, sous douane, ou en consignation,
- titres de propriété détenus par des avocats ou dans des coffres d' établissements financiers pour des raisons de sécurité,
- valeurs mobilières achetées par des intermédiaires financiers mais non encore livrées à la date de clôture,
- emprunts auprès des organismes prêteurs,
- des comptes fournisseurs et créditeurs.

3.2.3 CONFIRMATION DES COMPTES A RECEVOIR

Lorsque les comptes à recevoir revêtent une importance significative dans les états financiers et que l'auditeur estime que les débiteurs répondront à ses demandes de confirmation, l'auditeur doit planifier la confirmation directe des comptes à recevoir ou des montants composant le solde d'un compte.

La confirmation directe fournit un élément probant sur l'existence des débiteurs et l'exactitude des soldes correspondants. Toutefois, elle ne fournit pas en général d'élément probant sur la possibilité de recouvrement des soldes ou sur l'existence de créances non enregistrées.

Lorsque l'auditeur pense que les débiteurs ne répondront pas à ses demandes de confirmation, l'auditeur doit prévoir des procédures alternatives, telles que l'examen des encaissements correspondant au solde de comptes spécifiques ou à des éléments composant le solde.

L'auditeur sélectionne les comptes à confirmer afin de s'assurer de l'existence et de l'exactitude des comptes à recevoir dans leur ensemble, en tenant compte des risques d'audit identifiés et des autres procédures prévues.

Les lettres de confirmation sont envoyées par l'auditeur qui demande aux débiteurs de lui répondre directement. Ces lettres précisent que la direction autorise le débiteur à donner les informations à l'auditeur.

La demande de confirmation de solde peut prendre une forme positive, auquel cas l'auditeur demande au débiteur de confirmer son accord ou de faire part de son désaccord avec le solde enregistré, ou une forme négative, auquel cas la réponse n'est demandée que dans l'éventualité d'un désaccord avec le solde enregistré.

Les confirmations positives fournissent des éléments probants plus fiables que les confirmations négatives. Le choix du type de confirmation est dicté par les circonstances et l'évaluation des risques inhérents et des risques liés au contrôle. La confirmation positive est préférable lorsque les risques inhérents ou les risques liés au contrôle sont élevés, du fait que la confirmation négative n'impose une obligation de réponse qu'en cas de désaccord avec le solde enregistré.

Il est possible d'associer les formes positive et négative. Par exemple, lorsque le solde total des comptes à recevoir comprend un nombre limité de grands soldes et un nombre élevé de petits soldes, l'auditeur peut décider de confirmer tout ou un échantillonnage des grands soldes par

des demandes de confirmations positives, et un échantillonnage seulement de petits soldes par des demandes de confirmations négatives.

Lorsque la forme positive est employée, l'auditeur enverra en général une lettre de rappel aux débiteurs qui ne répondent pas dans un délai raisonnable. Les réponses peuvent parfois comporter des exceptions qui feront l'objet d'un examen approfondi.

En cas d'absence de réponse à une demande de confirmation positive, des procédures alternatives doivent être mises en oeuvre ou le solde non confirmé devra être considéré comme une erreur. Les procédures alternatives comportent par exemple l'examen des encaissements ultérieurs ou les factures de vente et les documents d'expédition. Les éléments n'ayant fait l'objet d'aucune réponse et pour lesquels une procédure alternative n'a été mise en oeuvre seront considérés comme des erreurs dans le cadre de l'évaluation des éléments probants fournis par le sondage effectué.

Pour des raisons pratiques, lorsque le risque lié au contrôle est évalué à un niveau inférieur au niveau élevé, l'auditeur peut décider de confirmer les soldes des comptes à recevoir à une date autre que celle de fin d'exercice, par exemple, lorsque les conclusions de l'audit sont rendues dans un délai très court après la date de clôture. Dans ce cas, l'auditeur reverra et contrôlera par sondages les opérations intercalaires concernées si ceci est jugé nécessaire.

Lorsque la direction demande à l'auditeur de ne pas confirmer certains soldes de comptes à recevoir, l'auditeur doit juger si cette demande repose sur des raisons valables. C'est par exemple le cas lorsque le compte en question fait l'objet d'un contentieux avec le débiteur et lorsqu'une correspondance directe avec l'auditeur risque de nuire aux négociations entre l'entité et le débiteur. Avant d'accéder à cette demande, l'auditeur doit examiner les éléments disponibles qui justifient les explications de la direction. Dans ces circonstances, l'auditeur doit appliquer des procédures alternatives aux soldes des comptes à recevoir non confirmés.

3.2.4 DEMANDES D'INFORMATIONS CONCERNANT LES PROCES ET LES CONTENTIEUX

L'auditeur doit mettre en oeuvre des procédures pour identifier des procès et des contentieux impliquant l'entité et susceptibles d'avoir une incidence significative sur les états financiers. Ces procédures peuvent comporter les actions suivantes :

- . Entretiens avec la direction et obtention de déclarations écrites.
- . Examen des procès-verbaux du conseil d'administration et de la correspondance

échangée avec les avocats de l'entité.

- . Examen des comptes d'honoraires juridiques.
- . Utilisation de toutes les informations relatives aux activités de l'entité, y compris des informations provenant d'entretien avec le service juridique interne de l'entité.

Lorsque des procès ou des contentieux ont été identifiés ou que l'auditeur soupçonne leur existence, l'auditeur doit demander à ce que des informations lui soient communiquées directement par les avocats de l'entité. Il est ainsi plus facile de réunir des éléments probants suffisants et adéquats au sujet de procès et de contentieux qui peuvent avoir un effet significatif et de déterminer si les estimations de la direction quant à leur incidence financière, notamment en termes de coût, sont fiables.

La lettre, qui doit être préparée par la direction et envoyée par l'auditeur, doit demander à l'avocat de communiquer directement à l'auditeur la réponse. Lorsqu'il est peut probable que l'avocat réponde à une demande générale, la lettre mentionne spécifiquement :

- Une liste des procès et des contentieux.
- L'évaluation de la direction sur l'issue du procès ou du contentieux ainsi que son estimation des implications financières et des coûts concernés.
- Une demande à l'attention de l'avocat pour qu'il confirme le caractère raisonnable des évaluations de la direction et fournisse à l'auditeur des informations complémentaires s'il juge la liste incomplète ou inexacte.

L'auditeur examine la situation de ces procédures juridiques jusqu'à la date de la signature du rapport d'audit. Dans certains cas, l'auditeur peut juger nécessaire d'obtenir des informations actualisées auprès des avocats.

Dans certaines circonstances, par exemple lorsque l'affaire est complexe ou en cas de désaccord entre la direction et l'avocat, il peut s'avérer nécessaire que l'auditeur rencontre l'avocat pour s'entretenir de l'issue probable du procès et des contentieux. Ces réunions ont lieu avec l'accord de la direction et de préférence en présence de l'un de ses représentants.

Si la direction refuse d'autoriser l'auditeur à communiquer avec les avocats de l'entité, ceci constitue une limitation de l'étendue des travaux d'audit et doit se traduire, en règle générale, par une opinion avec réserve ou une impossibilité d'exprimer une opinion. Lorsqu'un avocat refuse de répondre de manière satisfaisante et que l'auditeur ne parvient pas à rassembler assez d'éléments probants en appliquant des procédures alternatives, l'auditeur déterminera si cela

constitue une limitation dans l'étendue des travaux d'audit pouvant entraîner une opinion avec réserve ou une impossibilité d'exprimer une opinion.

ent :	SYNTHESE DE LA CONFIRMATION DIRECTE CLIENTS	
exercice :		
émis par / Date :		Référence : HH 1.3

	TOTAL DES CREANCES		CONFIRMATION DEMANDEE		RESULTATS DE LA C		
	Nbre	Montant	Nbre	Montant	CONFORME OU JUSTIFIE		NON CONFOR.
					Nbre	Montant	Nbre
Montant total						0,00	
TOTAL	0	0,00	0	0,00		0	0,00
POURCENTAGES			#DIV/0!	#DIV/0!		#DIV/0!	#DIV/0!
	100%	100%					

ent :	DEPOUILLEMENT DE LA CONFIRMATION DIRECTE CLIENTS	Référence : HH 1.2
exercice :		
établi par / Date :		

Nom Client	N° Compte	Code	Solde	Effets à recevoir	EENE	Total	ENVOI	1° R
0	0		0,00	0,00		-		
0	0		0,00	0,00		-		
0	0		0,00	0,00		-		
0	0		0,00	0,00		-		
0	0		0,00	0,00		-		
0	0		0,00	0,00		-		
0	0		0,00	0,00		-		
0	0		0,00	0,00		-		
0	0		0,00	0,00		-		
0	0		0,00	0,00		-		
0	0		0,00	0,00		-		
0	0		0,00	0,00		-		
0	0		0,00	0,00		-		
0	0		0,00	0,00		-		
TOTAL			0,00					

3.3 INVENTAIRE PHYSIQUE

3.3.1 Objectif

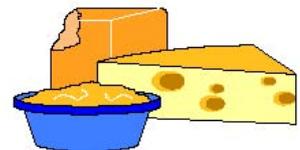
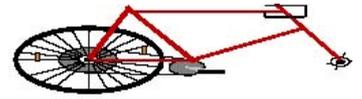
Objectifs lorsque le stock revêt une importance significative

Existence et réalité des actifs

- valuation
 - état, qualité
 - Ancienneté
 - Péréemption

Propriété

- Plaques d'inaliénabilité



Lorsque le stock revêt une importance significative dans les états financiers, l'auditeur doit réunir des éléments probants suffisants et adéquats sur son existence et sur son état en assistant à l'inventaire physique, à moins que ceci lui soit impossible.

Lors de sa présence, l'auditeur peut :

- examiner les stocks,
- s'assurer du respect des procédures d'enregistrement et de contrôle des résultats du comptage définies par la direction
- vérifier la fiabilité des procédures établies par la direction.

Si l'auditeur ne peut pas être présent à la date prévue en raison de circonstances imprévues, il doit :

-effectuer des comptages physiques -ou y

assister à une autre date

- et, le cas échéant, pratiquer des contrôles sur les mouvements intercalaires.

Lorsque l'auditeur est dans **l'impossibilité d'assister aux opérations** d'inventaire, par exemple en raison de la nature et du lieu de celui-ci, l'auditeur doit déterminer s'il **peut mettre en oeuvre des procédures alternatives** fournissant des éléments probants suffisants et adéquats sur l'existence du stock et sur son état lui permettant de ne pas avoir à formuler une opinion avec réserve pour limitation de l'étendue des travaux d'audit. Par exemple, les documents constatant la vente d'articles produits ou achetés avant la réalisation de l'inventaire peuvent fournir des éléments probants suffisants et adéquats.

- Tout élément physiquement identifiable
- Immobilisations corporelles
- Stocks et en cours
- Effets en portefeuille
- Valeurs et espèces en caisse
- Eléments de passif
 - Effets à payer retournés par la banque
 - Echéancier matérialisé par les factures

Lorsque les quantités sont déterminées par un inventaire physique auquel assiste l'auditeur ou lorsque l'entité gère un système d'inventaire permanent et que l'auditeur assiste à un ou plusieurs comptages au cours de l'année, l'auditeur observera en général les procédures de comptage et effectuera des contrôles par sondages.

Si l'entité procède à une évaluation de la quantité en stock par estimation, par exemple pour évaluer le volume d'un tas de charbon, l'auditeur aura à se satisfaire du caractère raisonnable de l'estimation.

Lorsque l'inventaire est réparti sur plusieurs sites, l'auditeur déterminera les lieux où sa présence à l'inventaire est nécessaire, en tenant compte du caractère significatif du stock et de l'évaluation des risques inhérents et des risques liés au contrôle sur les différents sites.

L'auditeur prendra connaissance des instructions de la direction concernant :

. l'application des procédures de contrôle, par exemple, la collecte des fiches de comptage utilisées, la comptabilisation des fiches non utilisées ainsi que les procédures de comptage et de vérification ;

. l'identification précise de l'état d'avancement des travaux en cours, des articles à rotation lente, obsolètes ou endommagés et des stocks détenus par un tiers, par exemple en

dépôt ; et

. la définition de procédures appropriées concernant les mouvements de stocks entre différents sites et l'expédition ainsi que la réception et la livraison de stocks avant et après la date d'inventaire.

Afin de s'assurer que les procédures de la direction sont correctement mises en œuvre, l'auditeur observera les procédures suivies par les employés et effectuera des comptages par sondages. Au cours de ces comptages, l'auditeur testera l'exhaustivité et l'exactitude des relevés de comptage en suivant la trace des articles sélectionnés à partir de ces relevés dans le stock et en suivant le parcours inverse pour des articles sélectionnés dans le stock physique aux relevés de comptage. L'auditeur évaluera l'opportunité de conserver des copies de ces relevés pour des comparaisons et des contrôles ultérieurs.

L'auditeur examinera également les procédures de césure, notamment le détail des mouvements de stocks juste avant, pendant et après la prise d'inventaire afin de pouvoir vérifier ultérieurement la comptabilisation de ces mouvements.

Pour des raisons pratiques, l'inventaire physique peut être réalisé à une date autre que celle de la clôture. En général, cette pratique n'est appliquée que lorsque le risque lié au contrôle n'est pas évalué au niveau maximum. Dans ce cas, l'auditeur déterminera, au moyen de procédures appropriées, si les mouvements de stocks intervenus entre la date de l'inventaire et de fin d'exercice sont correctement enregistrés.

Lorsque l'entité utilise un système d'inventaire permanent qui permet de calculer le montant du stock en fin d'exercice, l'auditeur déterminera si, en réalisant des procédures complémentaires, les raisons des écarts significatifs entre les comptages physiques et les fiches de stock ont été expliquées et si les fiches ont été rectifiées en conséquence.

L'auditeur vérifiera les listes finales d'inventaire pour déterminer si elles reflètent correctement les comptages effectués.

Lorsque l'inventaire est effectué sous la surveillance et le contrôle d'un tiers, l'auditeur obtiendra en général une confirmation directe de ce dernier quant aux quantités et à l'état des stocks détenus pour le compte de l'entité. L'auditeur considérera également, selon le caractère significatif des stocks en question :

L'intégrité et l'indépendance du tiers concerné.

La nécessité de sa présence ou de celle d'un autre auditeur aux opérations d'inventaire.

La nécessité d'obtenir un rapport d'un autre auditeur sur l'adéquation des systèmes comptables et de contrôle interne du tiers concerné pour s'assurer que l'inventaire est exact et que les stocks sont correctement sauvegardés.

La nécessité d'examiner la documentation relative aux stocks détenus par des tiers, notamment les récépissés d'entrepôt, ou l'obtention d'une confirmation d'autres tiers à qui ces stocks ont été donnés en gage.

3.3.2 Questionnaire d'inventaire physique

Client :	QUESTIONNAIRE DE CONTROLE DE L'INVENTAIRE PHYSIQUE DES STOCKS	
Exercice :		
Fait par / Date :		Référence :

NOTE

1. Ce questionnaire doit être rempli avant la prise d'inventaire pour ses parties planification et évaluation de l'organisation de l'inventaire, pendant la prise d'inventaire pour sa partie intervention du réviseur et immédiatement après la prise d'inventaire pour sa partie conclusion.
2. Ce questionnaire couvre l'inventaire physique des matières premières, des travaux en cours et des produits finis. Cependant, il peut être opportun d'utiliser autant de questionnaires qu'il y a de natures de stocks ou de lieux de stockage et, dans ce cas, la partie du stock couverte par un questionnaire devra être clairement identifiée.
3. Il est plus important de s'assurer que la prise d'inventaire est correctement organisée et réalisée que de procéder à de nombreux comptages matériels.
4. Si l'auditeur constate que le déroulement de la prise d'inventaire est tel qu'il ne permettra par un recensement fiable des stocks, il doit immédiatement contacter son responsable de mission.
5. Ce questionnaire comprend
 - A - planification de l'inventaire ;
 - B - évaluation préliminaire des procédures d'inventaire
 - C - intervention de l'auditeur pendant l'inventaire ;
 - D - conclusion.

A - PLANIFICATION DE L'INVENTAIRE

1. Revoir les dossiers de travail de l'exercice pr écedent.
2. Prendre en considération la description du système de contrôle interne sur la saisie des mouvements de stocks.
3. Se faire communiquer les dates d'inventaires physiques et les informations suivantes :
 - nature des stocks à inventorier
 - lieux de stockage
 - valeur approximative par nature et par lieu.
4. S'assurer que des instructions écrites d'inventaire seront émises par un responsable qualifié de l'entreprise et diffusées à tous les intéressés.
5. Se faire communiquer ces instructions et évaluer l'organisation de l'inventaire physique à l'aide du questionnaire ci -après "• valuation de l'organisation de l'inventaire".
6. Planifier l'envoi de demandes de confirmations directes si nécessaire.
7. Informer le client des problèmes potentiels d'organisation de l'inventaire -physique, faire corriger les instructions autant que faire se peut.
8. Informer le client qu'une copie complète de l'inventaire physique devra nous être remise à la fin de l'inventaire. Si cela est matériellement impossible, voir question 19 de la partie "Intervention de l'auditeur pendant l'inventaire"
9. Adapter le programme ci -après "Intervention de l'auditeur pendant l'inventaire" aux spécificités de l'entreprise pour les collaborateurs qui assisteront à l'inventaire phy sique.

Réf.	Effectué	Date

B - • VALUATION PR• LIMINAIRE DES PROC• DURES D'INVENTAIRE

Les questions qui suivent ne couvrent que les procédures de contrôle interne relatives à l'organisation de l'inventaire physique. La nature et l'étendue de l'intervention de l'auditeur lors de la prise d'inventaire devront tenir compte des résultats de cette évaluation.

	Réponses		
	OUI	NON	N/A
<p>1. Les instructions d'inventaire écrites ont -elles été émises ? et transmises ?</p> <ul style="list-style-type: none"> - au directeur financier et/ou au chef comptable ? - au personnel participant à l'inventaire ? - aux auditeurs ? <p>2. En l'absence d'instructions écrites, des dispositions ont-elles été prises pour définir les procédures de comptage et les communiquer au personnel participant à l'inventaire ?</p> <p>Rédiger une note décrivant ces dispositions.</p> <p>3. Vérifier que, écrites ou orales, les instructions d'inventaires prévoient les dispositions décrites ci-après :</p> <ul style="list-style-type: none"> · <u>Arrêt des mouvements durant l'inventaire</u> <ul style="list-style-type: none"> - Stockage à part des réceptions - Arrêt de la production - Absence de transfert de marchandises entre les magasins et les ateliers, notamment si la production n'est pas arrêtée - Absence d'expédition de marchandises - Procédure à suivre en cas de mouvement indispensable - Rangement des stocks et découpage des lieux de stockage en section (facilité de comptage) - Identification claire des produits - Définition précise des unités de mesure à utiliser - Limitation de l'accès aux lieux de stockage - Isolement des produits détenus pour des tiers · <u>Comptage</u> <ul style="list-style-type: none"> - Répartition des zones par équipe - Indépendance du personnel de comptage vis-à-vis du suivi journalier des produits en stock - Capacité à identifier les produits - Supervision d'un responsable - Horaires à respecter 			

--	--	--

· Sécurité des comptages et de leur enregistrement

- • talonnage des instruments de mesures (balances, compteurs...)
- Prélèvements d'échantillon pour contrôle de la qualité (produits pétroliers, vins, etc..)
- Vérification du contenu des emballages (quantité, qualité)
- Enregistrement indélébile des quantités comptées
- Double comptage
- Indication sur les fiches de comptages
 - de l'unité de mesure utilisée
 - du stade d'avancement pour les travaux en cours
 - des articles qui paraissent usagés, anciens ou à rotation lente
- Utilisation de feuilles (ou fiches à attacher à chaque lot) de comptage prénumérotées
- Contrôle des séquences numériques des feuilles utilisées
- Signature des feuilles par les équipes de comptage
- Indication des comptages permettant de vérifier, à la fin de l'inventaire, que tous les stocks ont été comptés
- Conservation des feuilles annulées ou non utilisées
- Rapprochement rapide des comptages avec les quantités théoriques permettant des recherches en cas d'écart important

· Séparation des exercices :

- Transmission aux services comptables des informations nécessaires à une bonne séparation des exercices
- Dernière réception
- Derniers transferts inter-magasins
- Dernière expédition
- Marchandises en transit

C - INTERVENTION DE L'AUDITEUR PENDANT L'INVENTAIRE

N.B. : Si des anomalies importantes sont constatées au cours de la prise d'inventaire, le chef de mission doit être informé **de toute urgence** : la remise en cause de l'inventaire doit pouvoir être faite dans un délai très court pour prendre les mesures nécessaires.

Le programme de contrôle destiné aux collaborateurs qui assisteront à la prise d'inventaire physique comprendra les procédures de contrôle listées ci-après, modifiées ou complétées compte tenu de la nature des stocks à inventorier, de l'expérience passée et de l'évaluation préliminaire de l'organisation de l'inventaire physique. Le collaborateur doit être présent, au minimum, au début et à la fin de l'inventaire.

Réf.	Effectué	Date
<p>- Contrôle du suivi des instructions :</p> <ol style="list-style-type: none">1. S'assurer que les instructions d'inventaire sont connues du personnel participant au comptage et qu'il n'y a pas eu de modification de dernière minute de ces instructions2. Vérifier que les équipes sont au complet3. Visiter les lieux de stockage et s'assurer que<ul style="list-style-type: none">· les stocks sont correctement rangés,· la production est arrêtée,· des dispositions ont été prises pour stopper les mouvements d'entrée, de transfert et de sortie de stocks durant l'inventaire physique,· les zones de comptage définies dans les instructions couvrent bien tous les stocks4. Noter les numéros de séquence des feuilles de comptage ou des fiches prénumérotées distribuées à chaque équipe de comptage5. Si les instruments de mesure devaient être testés par le client avant la date d'inventaire, vérifier que cela a été fait6. Suivre les équipes de comptage et s'assurer qu'elles procèdent avec méthode et conscience au recensement des stocks conformément aux instructions émises7. Vérifier, pour la détermination des quantités à retenir en cas de différences entre le premier et le deuxième comptage, l'application de la procédure prévue (par exemple, troisième comptage)8. Examiner les feuilles ou fiches de comptage remplies et s'assurer qu'elles sont :<ul style="list-style-type: none">· lisibles· complètes· signées		

--	--	--

9. Vérifier que les stocks en dépôt dans l'entreprise, mais qui ne sont pas sa propriété (marchandises de clients, consignations, marchandises en réparation, dépôts), font bien l'objet d'un recensement distinct du reste de l'inventaire.

10. S'assurer que les stocks obsolètes, à rotation lente ou endommagés sont identifiés en tant que tels par les équipes de comptage. Sinon, identifier les articles les plus importants par observation de leur état physique et avec l'aide des magasiniers.

- Sondages

(N.B. : ces sondages doivent être limités en nombre, et porter sur des références représentant une valeur significative des stocks)

11. Procéder au comptage matériel de certains produits pris au hasard, partout où ils sont stockés

- rapprocher les quantités comptées avec celles figurant sur les feuilles ou fiches de comptage et l'inventaire permanent, le cas échéant

- inversement, à partir des feuilles ou fiches de comptage et de l'inventaire permanent, le cas échéant, rechercher les stocks et vérifier le comptage

- pour les travaux en cours, vérifier en particulier le stade d'avancement et sa mention sur les feuilles ou fiches de comptage

12. Sélectionner les produits emballés et vérifier que le contenu correspond, en quantité et en qualité, à l'étiquette d'identification

13. Effectuer des prélèvements d'échantillon (produits pétroliers, vins, etc..) et faire analyser ces produits pour contrôler de la qualité

14. Relever toutes les anomalies apparentes des produits inventoriés (casse, ancienneté...) et obtenir des explications

- Informations pour le contrôle de la séparation des exercices

15. Obtenir une copie des derniers bons de réception, de transfert, d'expédition et de retour,

- ou noter les numéros de ces bons, le nom des fournisseurs ou clients, les quantités et les références des articles

- ou vérifier ces informations sur les relevés préparés par le client

- Contrôle final de l'inventaire

16. A la fin de l'inventaire, faire une inspection des magasins en compagnie d'un responsable, pour s'assurer que tous les stocks ont été inventoriés (existence d'un volet de fiché attaché à chaque lot ou d'une marque attestant le comptage)

17. Dans le cas où l'inventaire est établi par récapitulation de fiches prénumérotées attachées à chaque lot, vérifier, à la fin de l'inventaire, que toutes les fiches ont été retirées

18. Noter les numéros des feuilles ou fiches annulées ou non utilisées. Pour les feuilles de comptage partiellement utilisées, s'assurer qu'il ne peut être effectué de rajouts

19. Obtenir une copie complète des feuilles d'inventaire émises. Si cela est matériellement impossible, sélectionner certaines fiches, les photocopier ou noter toutes les informations concernant l'identification et les quantités des marchandises comptées afin de s'assurer, ultérieurement, qu'elles n'ont pas été modifiées lors de la centralisation de l'inventaire physique

20. S'assurer que les quantités comptées sont ou seront rapprochées de celles figurant à l'inventaire permanent et que les différences significatives sont ou seront expliquées. Cette procédure est particulièrement importante si l'inventaire physique a lieu à une date intérimaire. Obtenir la liste et les explications des écarts constatés.

Réf.	Effectué	Date

CONCLUSION

1. L'inventaire physique était-il correctement organisé ?

Si NON, noter les faiblesses constatées et les conséquences sur notre intervention.

2. Compte tenu de l'organisation de l'inventaire, de son déroulement et de notre intervention, pouvons-nous conclure :

- que toutes les quantités en stock ont été correctement inventoriées ?

- que les informations relevées sont suffisantes pour permettre la valorisation des stocks ?

Si NON à l'une des deux questions précédentes, considérer la nécessité d'une autre prise d'inventaire ou l'impact sur notre rapport de révision.

- que les articles dépréciables potentiellement ont été identifiés

- que les informations relevées pour contrôler ultérieurement la césure des exercices sont suffisantes

3. Avons-nous des recommandations à formuler pour l'amélioration des inventaires physiques lors des exercices suivants ?

Si OUI, lesquelles ?

OUI	NON

4. Guides et questionnaires

4.1 Questionnaire d'évaluation du risque inhérent

NB : Ce questionnaire est à compléter de l'annexe existante en fin de document qui donne des précisions sur les questions dont la numérotation est soulignée.

QUESTION		COMMENTAIRES (références)
1^{ère} Partie : Risque inhérent au niveau des comptes pris dans leur ensemble		
1. Intégrité de la direction		
<u>1.A.</u> Ethique Les dirigeants ont-ils développé une politique en matière d'éthique ?		
<u>1.B.</u> Comportement de la direction Les dirigeants et les cadres font-ils toujours preuve d'intégrité dans leurs comportements ?		
2. Expérience et connaissance des dirigeants		
2.A. Connaissance des dirigeants Les dirigeants ont-ils les connaissances appropriées et une bonne expérience pour un établissement correct des comptes de l'entité ?		
2.B. Durée d'exercice des fonctions de direction Y a-t-il une forte rotation au sein de		

la direction générale, surtout au sein de la direction financière ?		
3. Circonstances défavorables		
<p>3.A. Pressions inhabituelles</p> <p>Existe-t-il des circonstances (difficultés du secteur, insuffisance de fonds propres) pouvant conduire les dirigeants à subir des pressions pouvant se traduire sur la présentation des comptes ?</p>		
<p>3.B. Nouveau financement important</p> <p>L'entreprise planifie-t-elle ou négocie-t-elle un nouveau financement important, un rapprochement avec une autre entreprise ou toute autre opération significative, dont les conditions peuvent être influencées par les résultats financiers déclarés ?</p>		

QUESTION		COMMENTAIRES (références)
4. Nature et conditions des activités de l'entité		
<p><u>4.A.</u> Nature des activités</p> <p>Les activités de l'entité sont-elles suffisamment maîtrisées afin d'éviter certains risques (obsolescence technologique, complexité dans la détention du capital, importance des parties liées, dispersion géographique, risques fiscaux) ?</p>		
5. Conditions économiques et concurrentielles		
<p><u>5.A.</u> Tendances et ratios financiers</p> <p>L'évolution du chiffre d'affaires et l'équilibre des ratios financiers de l'entité (marges, endettement, fond de roulement, trésorerie) sont-ils satisfaisants ?</p>		
<p><u>5.B.</u> Evolution du marché</p> <p>L'évolution du (ou des) marché(s) dans le(s)quel(s) se situe l'entreprise est-elle favorable ?</p>		
<p>5.C. Pratiques comptables</p> <p>L'activité de l'entreprise se situe-t-elle dans un secteur présentant des pratiques comptables particulières ?</p>		
5.D. Risque inhérent par cycle		
5.D1. Risque inhérent au cycle ventes/clients		
<p>Quels sont les risques du cycle ventes/clients ?</p> <p>Est-ce un poste significatif ?</p>		

Ratio du crédit clients s'est-il dégradé ?		
Risques importants de non-recouvrement ?		
Le pourcentage de créances provisionnées a-t-il évolué de façon significative ?		

QUESTION		COMMENTAIRES (références)
5.D2. Risque inhérent au cycle stocks		
<p>Quels sont les risques du cycle stocks ?</p> <p>Est-ce un poste significatif ?</p>		
<p>Les ratios de rotation des stocks se sont-ils dégradés ?</p>		
<p>Les marges ont-elles varié de façon significative par rapport à l'exercice précédent ?</p>		
<p>Le risque de coulage est-il significatif ?</p>		
<p>Y a-t-il risque de sous-activité ?</p>		
<p>Existe-t-il des risques spécifiques de dépréciation liés au marché ou à la nature de la production ?</p>		
<p>Y a-t-il eu des modifications significatives dans la méthode de valorisation des stocks ?</p>		
5.D3. Risque inhérent au cycle immobilisations corporelles et incorporelles		
<p>Quels sont les risques ?</p> <p>Est-ce un poste significatif ?</p>		
<p>Constate-t-on une variation importante des immobilisations corporelles depuis l'exercice</p>		

précédent ?		
La productivité des immobilisations corporelles parait-elle insuffisante ?		
Y a-t-il absence ou déficience de la politique d'investissement poursuivie par l'entreprise ?		
Y a-t-il des signes d'obsolescence de l'outil de production ?		
L'entreprise a-t-elle recours de manière significative à la location ou au crédit bail ?		
Y a-t-il des frais de recherche et de développement immobilisés ?		

QUESTION		COMMENTAIRES (références)
5.D4. Risque inhérent au cycle trésorerie		
Quels sont les risques ? Est-ce un poste significatif ?		
La société est-elle en limite d'utilisation de ses concours bancaires à court terme (découvert, Dailly, etc.) ?		
Existe-t-il des mouvements de fonds importants non justifiés économiquement ?		
Les titres de placement détenus présentent-ils un risque particulier ?		
5.D5. Risque inhérent au cycle immobilisations financières		
Quels sont les risques ?		
Constate-t-on une variation importante des immobilisations financières ?		
5.D6. Risque inhérent au cycle achats/fournisseurs		
Quels sont les risques ? Est-ce un poste significatif ?		
Le ratio de délai moyen de règlement des créances fournisseurs s'est-il dégradé ?		
5.D7. Risque inhérent au cycle personnel		
Quels sont les risques ? Est-ce un poste significatif ?		
Les ratios ayant trait au personnel		

font-ils apparaître une fragilité particulière ?		
L'entreprise a-t-elle connu des problèmes dans le cadre de contrôles sociaux ?		
Les conflits collectifs ou individuels sont-ils fréquents ?		
Existe-t-il des plans de restructuration en cours ou prévus ?		
Le contrôle interne du cycle personnel est-il à priori déficient ?		
Avez-vous connaissance d'autres risques concernant le personnel, notamment des litiges en cours ? (à préciser)		

QUESTION		COMMENTAIRES (références)
5.D8. Risque inhérent au cycle emprunts et dettes financières		
Y a-t-il une variation importante des emprunts et dettes financières ?		
Avez-vous connaissance de risques particuliers concernant les emprunts et dettes financières ? (à préciser)		
5.D9. Risque inhérent au cycle fonds propres		
Y a-t-il une variation importante des fonds propres ?		
La société a-t-elle perdu ou est-elle près de perdre la moitié de ses capitaux propres ?		
5.D10. Risque inhérent au cycle devises		
Quels sont les risques ? Est-ce un poste significatif ?		
5.D11. Risque inhérent au cycle impôts et taxes		
L'entreprise a-t-elle connu des problèmes dans le cadre de contrôles fiscaux ?		

QUESTION		COMMENTAIRES (références)
5.D12. Risque inhérent au cycle autres actifs		
Y a-t-il une variation importante des autres actifs?		
L'entreprise a-t-elle tendance à optimiser le résultat comptable par activation ou étalement de ses charges ?		
A-t-on noté des insuffisances dans les procédures d'arrêté et de contrôle des autres actifs ?		
Avez-vous connaissance d'autres risques concernant les autres actifs ? (à préciser)		
5.D13. Risque inhérent au cycle autres passifs		
Y a-t-il une variation importante des autres passifs ?		
Y a-t-il eu des évènements susceptibles de donner lieu à la constitution de provisions pour risques ?		
Les audits précédents ont-ils fait apparaître des problèmes de coupure ou de non prise en compte des provisions nécessaires ?		
Avez-vous connaissance d'autres risques concernant les autres passifs ? (à préciser)		
5.D14. Risque inhérent au cycle autres produits et charges		
Y a-t-il des variations importantes des autres produits et charges ?		

Avez-vous connaissance de risques particuliers concernant les autres produits et charges ? (à préciser)		
5.D15. Risque inhérent au cycle intercompagnies		
Les créances ou engagements concernant les sociétés liées sont-ils importants ?		
Y a-t-il des comptes courants d'associés ?		
Avez-vous connaissance de risques particuliers concernant les opérations ou postes intercompagnies ? (à préciser)		

QUESTION		COMMENTAIRES (références)
2^{ème} Partie : Risque inhérent au niveau des soldes des comptes et des catégories d'opérations		
6. Comptes susceptibles de comporter des anomalies		
<p>6.A. Ecritures de redressement</p> <p>Existe-t-il des comptes pouvant comporter des anomalies liées à des écritures de redressement au titre d'exercices antérieurs ?</p>		
<p>6.B. Ecritures reposant sur des estimations</p> <p>Existe-t-il des comptes pouvant comporter des anomalies liées à des écritures reposant en grande partie sur des estimations ?</p>		
7. Complexité des opérations		
<p>7.A. Opérations complexes</p> <p>Existe-t-il des opérations ou événements pouvant nécessiter l'intervention d'un expert ?</p>		
8. Degré de jugement dans les valeurs d'inventaire		
<p>8.A. Valeur à l'inventaire</p> <p>Existe-t-il des comptes dont la valeur à l'inventaire nécessite un degré de jugement important ?</p>		
9. Vulnérabilité des actifs		
<p>9.A. Risque important de perte de certains actifs</p> <p>Certains actifs comportent-ils un risque important de perte ?</p>		
<p>9.B. Actifs vulnérables aux</p>		

détournements Certains actifs sont-ils très vulnérables aux détournements ?		
10. Enregistrement d'opérations inhabituelles ou complexes		
10.A. Opérations inhabituelles ou complexes Existe-t-il des opérations inhabituelles ou complexes faisant l'objet d'un enregistrement à la date d'arrêté ?		
11. Opérations non soumises aux traitements habituels		
11.A. Opérations non soumises aux traitements comptables habituels		

Tableau de synthèse de l'approche des risques inhérents		
Nature des risques inhérents	Risque inhérent élevé/moyen/faible	Impact possible sur les comptes / Conséquences sur l'analyse du contrôle interne
<p>Intégrité de la direction</p> <p>Expérience et connaissance des dirigeants</p> <p>Circonstances défavorables</p> <p>Nature et conditions des activités de l'entité</p> <p>Conditions économiques et concurrentielles</p> <p>Cycle ventes/clients</p> <p>Cycle stocks</p> <p>Cycle immobilisations corporelles et incorporelles</p>		

<p>Cycle trésorerie</p> <p>Cycle immobilisations financières</p> <p>Cycle achats/fournisseurs</p> <p>Cycle personnel</p> <p>Cycle emprunts et dettes financières</p> <p>Cycle fonds propres</p> <p>Cycle devises</p> <p>Cycle impôts et taxes</p> <p>Cycle autres actifs</p> <p>Cycle autres produits et charges</p> <p>Cycle intercompagnies</p> <p>Comptes susceptibles de comporter des anomalies</p> <p>Complexité des opérations</p> <p>Degré de jugement dans les valeurs d'inventaire</p> <p>Vulnérabilité des actifs</p> <p>Enregistrement d'opérations inhabituelles ou complexes</p> <p>Opérations non soumises aux traitements habituels</p>		
---	--	--

3^{ème} Partie : Conclusion sur le risque inhérent		
---	--	--

Annexe

Précisions sur certaines questions ci-dessus

1.A.

Respect de la légalité

Constate-t-on l'absence de procédures établies pour la prévention d'actes illégaux ?

Recherche de risques fiscaux

La direction a-t-elle tendance à prendre des risques fiscaux ?

1.B.

Attitude des dirigeants à l'égard des travaux du commissaire aux comptes ?

La direction est-elle réticente à l'égard des travaux du commissaire aux comptes ?

Analyse de la rémunération des dirigeants

La rémunération de la direction est-elle fonction en grande partie des résultats de l'entreprise ?

Intérêt pour la qualité du contrôle interne

La direction manifeste-t-elle un manque d'intérêt pour la qualité du contrôle interne ?

Intérêt dans les procédures administratives

La direction manifeste-t-elle un manque d'intérêt dans les procédures administratives et/ou leur mise à jour ?

Changement de CAC

S'il s'agit d'un nouveau client, la décision de changer de CAC est-elle associée à des circonstances inhabituelles ou controversées ?

Politiques appliquées

La direction de l'entreprise semble-t-elle disposée à accepter des niveaux de risque particulièrement élevés dans la prise de décision sur des points majeurs tels que :

- investissements,
- projets de R&D,
- financement,
- politique commerciale...

Caractéristiques générales de la politique d'information externe ou interne

Les caractéristiques générales de la politique d'information externe ou interne impliquent-elles des risques supplémentaires : transparence, clarté, détail... ?

Qualité de l'information financière

La qualité de l'information financière produite par la direction est-elle discutable ?

Utilisation future des résultats de l'audit

Les résultats de notre audit seront-ils utilisés par d'autres auditeurs ?

Analyse de la fréquence des conflits sociaux

Les conflits sociaux, collectifs ou individuels sont-ils fréquents ?

Retard dans le dépôt et le paiement des impôts et taxes

Existe-t-il des retards dans le dépôt et le paiement des impôts et taxes ?

4.A.

Activité à réglementation spécifique

L'activité de l'entreprise est-elle soumise à une réglementation spécifique ?

Secteur à fort risque fiscal

L'entreprise appartient-elle à un secteur à fort risque fiscal ?

Innovations technologiques

L'activité de l'entreprise est-elle très liée aux innovations technologiques ?

Existence de contrats long terme

L'entreprise est-elle liée par des contrats importants à long terme ?

Rapidité des changements technologiques

L'activité est-elle sujette à de rapides changements technologiques ?

Risques liés à la politiques de production

Existe-t-il des risques liés aux caractéristiques générales de la politique de production : type de fournisseurs (nombre, qualité...), importance des frais de R&D, cycle de production à long terme, sous-activité ?

Entités d'exploitation décentralisées

L'entreprise compte-t-elle un grand nombre d'entités d'exploitation décentralisées ?

Structure du capital

L'entreprise fait-elle appel public à l'épargne ou doit-elle rendre des comptes vis-à-vis d'un large public ?

Existence de litiges importants

Existe-t-il des litiges importants (clients, fournisseurs, personnel, produits...) ?

Plan de financement moyen et long terme

Y-a-t-il absence de plan à moyen et à long terme ?

Transactions intra-groupe

Dans le cas d'un groupe de sociétés :

Les transactions intra-groupe sont-elles significatives ?

Situation financière des filiales

Dans le cas d'un groupe de sociétés :

Existe-t-il des filiales en situation financière difficile ?

Risques fiscaux propres à l'entreprise

Existe-t-il des risques fiscaux propres à l'entreprise (IS, TVA, ...) ?

5.A.

A-t-on des références sectorielles qui permettent de comparer l'entreprise à son secteur d'activité (données banque de France, DIANE, ORT, BIL, Infogreffe, Euridile, Coface-SCRL...) ?

Concurrence

Les ratios de l'entreprise s'écartent-ils considérablement de ceux des entreprises du même secteur d'activités ?

Analyse de l'expansion

L'entreprise connaît-elle une expansion rapide ?

Acquisition de nouvelles entités

L'entreprise a-t-elle acquis récemment d'autres entités ?

Vente de l'entreprise ou de ses principaux secteurs

Est-il prévu que l'entreprise ou l'une de ses principales composantes soit vendue ?

Risques de difficultés financières

L'analyse historique et l'examen analytique des comptes annuels et/ou des derniers états financiers intérimaires obtenus mettent-ils en évidence des risques de difficultés financières ?

Analyse des mode de financement

L'entreprise utilise-t-elle des modes de financement complexes ou innovateurs ?

Perte de clientèle

A-t-on perdu un client ou un groupe de clients importants ?

Examen analytique préliminaire

Est-ce qu'il y a eu des fluctuations importantes (en valeur absolue et/ou en % du CA) par rapport à l'exercice précédent et/ou au budget de l'exercice ?

Si oui, expliquer.

5.B.

Risque de réduction d'activité

L'entreprise fait-elle partie d'un secteur actuellement en difficulté (risque de réduction d'activité) ?

Volatilité du secteur

L'entreprise exerce-t-elle ses activités dans un secteur ou sur des marchés volatiles : type de clientèle (nombre, fragilité ...), marchés (export, ...), produits (gamme, image de marque ...) ?

4.2 Questionnaire Fraudes & erreurs

4.2.1 Questionnaire d'application de la norme

Client :	Questionnaire d'application de la norme 240: Prise en considération de la possibilité de fraudes et d'erreurs lors de l'audit des comptes	
Exercice :		
Fait par / Date :		Référence :

<p>Réunion de planification</p> <p>J'ai organisé une réunion de planification avec les membres de l'équipe d'audit. Nous avons discuté du degré d'exposition des comptes de l'entité à des anomalies significatives provenant de fraudes et d'erreurs.</p> <p>Synthèse des sujets évoqués</p> <ul style="list-style-type: none">• ...• ...• ...• ...		
---	--	--

Erreurs significatives découvertes par la direction :

.....
.....
.....
.....
.....
.....
.....
.....
.....
.....
.....
.....
.....
.....
.....
.....
.....
.....
.....

Entretiens avec les personnes constituant le gouvernement d'entreprise

Je me suis entretenu avec les personnes constituant le gouvernement d'entreprise (préciser les personnes dans l'entité.....) et j'ai recueilli leur avis, notamment sur l'adéquation des systèmes comptables et de contrôle interne destinés à prévenir et détecter les fraudes et erreurs, sur le risque de fraudes et d'erreurs ainsi que sur la compétence et l'intégrité des dirigeants.

Commentaires recueillis auprès des personnes constituant le

gouvernement d'entreprise :

.....
.....
.....
.....
.....
.....
.....
.....
.....
.....

Identification des facteurs de risque de fraude

Sur la base des entretiens et discussions documentés ci-dessus et compte tenu de ma connaissance de l'entité, les facteurs de risque de fraude à prendre en compte dans l'approche d'audit sont les suivants :

(Cf. annexe 1 : Exemples de facteurs de risque d'anomalies provenant de fraudes)

Déclarations de la direction

J'ai obtenu des déclarations écrites de la direction dans lesquelles

(a) elle reconnaît sa responsabilité dans la conception et la mise en oeuvre de systèmes comptable et de contrôle interne destinés à prévenir et à détecter les erreurs et les fraudes ;

(b) elle estime que les effets des anomalies relevées par le commissaire aux comptes lors de son audit et qui n'ont pas été corrigées, ne sont pas, tant individuellement que globalement, significatifs sur les comptes pris dans leur ensemble. Un état de ces anomalies non corrigées est joint à cette déclaration ;

(c) elle déclare avoir signalé au commissaire aux comptes tous les faits significatifs liés à des fraudes commises ou suspectées dont elle a eu connaissance ; et

(d) elle confirme lui avoir communiqué son appréciation sur le risque que les comptes puissent comporter des anomalies significatives résultant de fraudes.

<p>Communications (le cas échéant)</p> <p>1) Anomalies résultant de fraudes</p> <p>J'ai communiqué ces anomalies</p> <ul style="list-style-type: none">- à la direction- aux personnes constituant le gouvernement <p>Commentaires :</p> <p>.....</p>		
---	--	--

2) Faiblesses significatives de contrôle interne

J'ai communiqué ces anomalies

- à la direction
- aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise

Commentaires :

.....
.....
.....
.....
.....
.....
.....
.....
.....
.....

3) Communication des irrégularités et inexactitudes à l'assemblée générale

J'ai communiqué les irrégularités et inexactitudes conformément à la norme 5-112.

Commentaires :

.....
.....
.....
.....
.....
.....
.....
.....
.....
.....

4) Révélation au Procureur de la République

J'ai révélé les faits délictueux au Procureur de la République

Commentaires :

.....
.....
.....
.....
.....
.....
.....
.....
.....
.....
.....
.....

5) Information des autorités de contrôle de certaines entités

J'ai informé les autorités de contrôle.

Commentaires :

.....
.....
.....
.....
.....

Incidence sur l'opinion :

Certification sans réserve

Certification avec réserve

Commentaires :

.....
.....
.....
.....
.....
.....
.....
.....
.....
.....
.....
.....
.....
.....
.....
.....
.....
.....
.....

Refus de certifier

Commentaires :

.....
.....
.....
.....
.....
.....
.....
.....
.....
.....
.....
.....
.....
.....
.....
.....
.....
.....
.....
.....
.....

2. Les facteurs de risque inhérents au secteur d'activité de l'entité ;

3. Les facteurs de risque liés aux spécificités de l'entité et à la stabilité de sa structure financière.

Pour chacune de ces catégories, des exemples de facteurs de risque de fraudes relatifs à la préparation de comptes ne donnant volontairement pas une image fidèle sont présentés ci-après.

1. Les facteurs de risque de fraudes liés aux caractéristiques de la direction et à son pouvoir sur l'environnement de contrôle.

Ces facteurs de risque de fraudes dépendent du pouvoir, de la forme d'exercice et de l'attitude de la direction, ainsi que de son degré d'influence sur le contrôle interne et sur la procédure d'établissement des comptes.

- Il existe une raison déterminante qui la pousse à préparer des comptes ne donnant pas une image fidèle. Les points suivants peuvent constituer des indicateurs particuliers :
 - partie importante de la rémunération de la direction composée de bonus, options d'achat d'actions ou autres formes d'intéressement, dont le montant dépend de la réalisation d'objectifs particulièrement ambitieux en termes de résultats, de performances financières ou de trésorerie ;
 - importance excessive apportée par la direction au maintien ou à l'augmentation de la valeur des titres de l'entité ou des résultats, par le recours à des méthodes comptables anormalement « agressives » ;
 - engagement de la direction envers les analystes financiers, les fournisseurs ou des tiers, à respecter des objectifs manifestement utopiques ou à tenir des prévisions irréalistes ;
 - intérêt à recourir à des pratiques critiquables pour minorer les résultats publiés pour des raisons fiscales.

- La direction ne manifeste pas un comportement approprié en matière de contrôle interne et de procédure d'élaboration des comptes. Les points suivants peuvent en constituer des indicateurs :
 - communication inefficace sur les valeurs et sur l'éthique de l'entité ou communication de valeurs et d'une éthique inappropriées ;
 - direction assurée par une seule personne, ou un petit groupe de personnes, sans contre-pouvoir tel qu'une supervision efficace par les personnes constituant le gouvernement d'entreprise ;
 - absence de mise en oeuvre de façon adéquate de contrôles significatifs par la direction ;
 - absence de correction en temps utile des faiblesses significatives identifiées en matière de contrôle interne ;
 - fixation d'objectifs inutilement agressifs au personnel opérationnel de l'entité par la direction ;

- dédain manifesté par la direction pour les règles édictées par les régulateurs;
 - maintien par la direction de personnel incompetent à la comptabilité, à l'informatique ou à l'audit interne.
- Les dirigeants non financiers participent excessivement au choix des principes comptables et à la détermination des estimations significatives.
 - Il existe une rotation importante parmi les membres de la direction, du directoire ou du conseil d'administration.
 - Il existe des relations tendues entre la direction et le commissaire aux comptes en fonction ou son prédécesseur. Les points suivants en constituent des indicateurs :
 - fréquents désaccords sur des questions comptables, d'audit ou de présentation des comptes ;
 - demandes irréalistes de la direction au commissaire aux comptes, y compris des contraintes de délai sur la finalisation de l'audit ou l'émission du rapport ;
 - restrictions formelles ou informelles qui limitent de façon inappropriée l'accès du commissaire aux comptes au personnel ou à l'information, ou qui limitent la possibilité de communiquer efficacement avec les personnes chargées du gouvernement d'entreprise;
 - comportement dominateur de la direction vis-à-vis du commissaire aux comptes, tentant notamment d'influencer l'étendue de ses travaux.
 - L'entité a, par le passé, méconnu le droit des sociétés, ou fait l'objet d'actions menées contre elle ou ses dirigeants, pour irrégularités ou fraudes supposées
 - Le gouvernement d'entreprise est peu structuré et inefficace, ce qui peut être mis en évidence par le :
 - manque de membres indépendants de la direction,
 - peu d'attention apporté aux comptes, ainsi qu'aux systèmes comptable et de contrôle interne.

2. *Les facteurs de risque de fraudes liés au secteur d'activité.*

Ces facteurs concernent l'environnement économique et réglementaire dans lequel l'entité évolue :

- nouvelles règles comptables, légales ou statutaires, qui auraient une incidence négative sur l'équilibre financier ou la profitabilité de l'entité,
- vive concurrence ou marché saturé conduisant à une chute des marges commerciales,
- secteur d'activité en déclin, accompagné de nombreuses défaillances d'entreprises et d'une baisse

significative des commandes,

- changements rapides dans le secteur d'activité, susceptibles d'entraîner une vulnérabilité de l'entité ou une obsolescence de sa production.

3. Les facteurs de risque de fraudes liés aux opérations de l'entité et à sa structure financière.

Ces facteurs sont liés à la nature et la complexité de la structure de l'entité, de ses opérations, à sa situation financière et à sa profitabilité :

- inaptitude à générer de la trésorerie alors que les comptes font apparaître des bénéfices, ou une augmentation des bénéfices,
- pression importante pour obtenir des financements complémentaires pour rester compétitif compte tenu de la situation financière (y compris les besoins de financement pour les projets de recherche et développement et les investissements),
- actifs, dettes, produits ou charges reposant sur des estimations significatives qui supposent des jugements subjectifs, ou présentent des incertitudes, ou qui sont susceptibles de changer fondamentalement à court terme d'une façon qui peut avoir une incidence financière négative pour l'entité (par exemple : la recouvrabilité finale des créances, l'échéancement de la reconnaissance des produits, la liquidité d'instruments financiers, sont fondés sur la valorisation à base de critères hautement subjectifs de l'élément sous-jacent ou sur une contrepartie à la solvabilité incertaine, ou encore sur un décalage significatif de coûts),
- transactions significatives avec des parties liées, inhabituelles en regard de l'activité,
- transactions significatives avec des parties liées non auditées ou auditées par un autre auditeur,
- transactions significatives, inhabituelles ou très complexes (particulièrement en fin d'année) qui posent problème au regard de la prééminence du fond sur la forme,
- comptes bancaires importants, filiales ou succursales dans des paradis fiscaux sans justification opérationnelle claire,
- structure organisationnelle très complexe comprenant un nombre important ou inhabituel d'entités juridiques, de niveaux d'autorité au sein de la direction, ou d'accords contractuels sans rapport apparent avec les besoins de l'activité,
- difficulté à déterminer l'organisation ou les personnes qui contrôlent la gestion de l'entité,
- croissance ou profitabilité non usuelle, particulièrement par comparaison avec les autres entités du même secteur d'activité,
- forte vulnérabilité aux fluctuations des taux d'intérêt,
- endettement anormalement lourd et capacité de remboursement fragile, ou existence de clauses restrictives difficiles à maintenir,
- contrats d'intéressement sur des objectifs irréalistes de ventes ou de profits,

- menace de dépôt de bilan, de saisie immobilière ou de prise de contrôle hostile,
- conséquences négatives de transactions significatives en cours (comme la réalisation d'une fusion ou l'obtention d'un contrat) en cas d'annonce de mauvaises performances financières,
- situation financière fragile ou se détériorant alors que la direction a personnellement garanti des dettes significative de l'entité.

Facteurs de risque de fraudes relatifs à des détournements d'actifs.

Ces facteurs de risque, qui concernent les anomalies résultant de détournements d'actifs, peuvent être regroupés en deux catégories :

1. Probabilité de détournement attachée aux actifs concernés,
2. Contrôles.

Pour chacune de ces deux catégories, des exemples de facteurs de risque de fraudes sont décrits ci-dessous. La prise en compte des facteurs de risques de fraude de la seconde catégorie par le commissaire aux comptes dépend de la présence de facteurs de risques de fraudes de la première catégorie.

1. Les facteurs de risque de fraudes concernant le degré d'exposition des actifs aux risques de détournement.

Ces facteurs de risque sont fonction de la nature des actifs de l'entité et de leur exposition au détournement ou au vol :

- importantes sommes en espèces en caisse ou utilisées,
- nature des stocks tels que articles de petite taille associés à une valeur unitaire importante et une forte demande,
- actifs très liquides, tels que les titres au porteur, les diamants ou les composants informatiques,
- caractéristiques des immobilisations, telles que biens de petite taille, facilement négociables et sans identification de propriétaire,

2. Les facteurs de risque de fraudes liés aux contrôles.

Ces facteurs de risque concernent essentiellement l'absence de contrôles destinés à prévenir ou détecter les détournements d'actifs :

- manque de surveillance par la direction (par exemple, supervision ou pilotages inadéquats de sites éloignés),
- absence de procédure de sélection des candidats aux postes où le personnel a accès aux actifs susceptibles d'être détournés,
- suivi comptable insuffisant des actifs susceptibles d'être détournés,
- séparation des tâches insuffisante ou absence de contrôle indépendant des opérations,
- absence de système d'autorisation préalable et d'approbation des opérations (par exemple : achat),
- faible protection des espèces, titres, stocks, ou immobilisations,
- absence d'une documentation appropriée des opérations (par exemple : avoirs pour retours de marchandises),
- absence de prise de congés des employés qui remplissent des tâches de contrôle clé.

Annexe 2 : Exemples d'adaptations des procédures d'audit en cas de présence de facteurs de risque de fraudes,

Les exemples donnés ci-après constituent une réponse possible du commissaire aux comptes à son appréciation du risque d'anomalies significatives provenant, soit de comptes préparés pour ne pas donner une image fidèle, soit de détournements d'actifs. Le commissaire aux comptes exerce son jugement dans le choix des procédures d'audit les plus appropriées eu égard aux circonstances. Les procédures d'audit possibles peuvent s'avérer ne pas être les plus appropriées ou indispensables en toutes circonstances.

Généralités

L'appréciation du risque d'anomalies significatives provenant de fraudes peut affecter l'audit dans les domaines suivants :

- *L'esprit critique.* La mise en oeuvre de ce concept conduit (i) à une sensibilité accrue dans le choix de la nature et de l'étendue des documents à examiner pour les transactions significatives, et (ii) à la reconnaissance de la nécessité de corroborer les explications et les déclarations de la direction sur les sujets importants.
- *La désignation des membres de l'équipe audit.* Le savoir-faire, la compétence et la qualification des membres de l'équipe ayant un rôle important dans l'audit doivent être en rapport avec l'appréciation du commissaire aux comptes sur le niveau de risque de la mission. En outre, le degré de supervision nécessaire est lié, d'une part, au risque d'anomalies significatives provenant de fraudes et, d'autre part, à la qualification des membres de l'équipe en charge des travaux.
- *Les principes et politiques comptables.* Le commissaire aux comptes peut décider de prendre davantage en compte le choix, par la direction, et la mise en oeuvre des procédures comptables significatives, notamment celles qui concernent la reconnaissance du chiffre d'affaires, l'évaluation des actifs ou le caractère immobilisable ou non des dépenses.
- *Les contrôles.* L'aptitude du commissaire aux comptes à apprécier un risque lié au contrôle à un niveau inférieur à un niveau élevé peut être limitée. Cependant, cette situation ne le dispense pas d'acquérir une connaissance des composantes du contrôle interne de l'entité suffisante pour planifier l'audit. En fait, une telle connaissance peut être très utile pour mieux comprendre et

prendre en compte les contrôles (ou leur absence) mis en place dans l'entité pour répondre aux facteurs de risque de fraudes identifiés. Il convient toutefois de prêter une attention particulière à la faculté qu'à la direction d'outrepasser ces contrôles.

La nature, le calendrier et l'étendue des procédures peuvent devoir être modifiées comme suit :

- La nature des procédures d'audit mises en oeuvre peut être changée afin d'obtenir des éléments probants plus fiables ou des confirmations supplémentaires. Par exemple, davantage d'éléments probants provenant d'une source indépendante, externe à l'entité, peuvent apparaître nécessaires.
- Le calendrier des procédures d'audit mises en oeuvre peut nécessiter un ajustement pour être rapproché de la fin de l'exercice, ou même de la date de clôture. Par exemple, en présence d'incitations inhabituelles pour la direction pour préparer des comptes ne donnant volontairement pas une image fidèle, le commissaire aux comptes peut conclure qu'il convient de réaliser les contrôles substantifs à la clôture de l'exercice, ou à une date proche, considérant qu'il n'est pas possible de maîtriser l'augmentation du risque d'audit résultant de ce facteur de risque de fraudes.
- L'étendue des procédures mises en oeuvre devra être en adéquation avec l'appréciation du niveau de risque d'anomalies significatives provenant de fraudes. Par exemple, un accroissement des échantillons lors des sondages, ou des procédures analytiques plus étendues, peuvent être appropriés.

Le commissaire aux comptes analyse s'il est plus adapté de changer la nature des procédures d'audit plutôt que leur étendue pour répondre aux facteurs de risque de fraudes identifiés.

Soldes comptables, catégories de transactions et assertions sous-tendant les comptes

Les réponses particulières à l'évaluation, par le commissaire aux comptes, du risque d'anomalies significatives provenant de fraudes, varient en fonction des catégories ou de la combinaison des facteurs de risque ou des circonstances, ainsi que des comptes, des catégories d'opérations et des assertions qu'ils peuvent affecter. Si ces facteurs ou circonstances mettent en évidence un risque particulier pouvant affecter une catégorie de comptes ou certaines transactions, les procédures d'audit les concernant devraient être celles qui, selon le jugement professionnel du commissaire aux comptes, réduisent le risque à un niveau approprié compte tenu des facteurs de risque de fraudes ou des circonstances identifiés.

Les procédures suivantes constituent des exemples de réponses particulières :

- Intervention inopinée dans des établissements ou réalisation de tests par surprise. Par exemple, assistance à un inventaire physique sur un site où la présence du commissaire aux comptes n'était pas prévue, comptage surprise des espèces en caisse à une date donnée.
- Demander qu'un inventaire physique soit effectué à une date plus proche de la fin de l'exercice.
- Modifier l'approche d'audit de l'année en cours. Par exemple, contacter les clients et les fournisseurs les plus importants par téléphone en complément de l'envoi de confirmations directes écrites, envoyer des demandes de confirmation directes à un responsable particulier au sein d'une organisation, ou demander plus d'informations ou des informations différentes.
- Effectuer un examen détaillé des écritures de clôture trimestrielles ou annuelles et analyser celles qui apparaissent inhabituelles quant à leur nature ou leur montant.
- Pour les transactions significatives et inhabituelles, notamment celles de fin d'année, rechercher la possibilité qu'elles soient étayées par une partie liée et analyser les sources de financement.
- Effectuer des procédures analytiques détaillées sur les comptes. Par exemple, comparer les ventes et le coût des ventes par établissement et par ligne de produit par rapport aux chiffres attendus par le commissaire aux comptes.
- Mener des entretiens avec le personnel impliqué dans des domaines dans lesquels il y a des interrogations sur le risque d'anomalies significatives provenant de fraudes, afin d'obtenir leur point de vue sur ce risque et s'il existe des contrôles pour le couvrir, et comment.
- Lorsque d'autres professionnels indépendants auditent les comptes d'une ou plusieurs filiales, divisions ou succursales, envisager la possibilité de s'entretenir avec eux de l'étendue des travaux nécessaires pour s'assurer que le risque d'anomalies significatives provenant de fraudes dans les opérations ou l'activité de ces entités est correctement couvert.
- Lorsque l'avis d'un expert devient particulièrement important sur des éléments des comptes pour lesquels le risque d'anomalies résultant de fraudes est élevé, mettre en oeuvre des analyses complémentaires sur tout ou partie des hypothèses, méthodes ou conclusions de l'expert, pour s'assurer que ces conclusions ne sont pas déraisonnables, ou recourir à cet effet à un autre expert.
- Effectuer des contrôles sur le bilan d'ouverture pour suivre l'évolution sur l'exercice de certaines rubriques comptables et apprécier, avec un recul suffisant, comment certains éléments impliquant des estimations comptables et des jugements, comme par exemple une provision pour retours de marchandises, se sont dénoués.
- Effectuer des contrôles sur des comptes ou des rapprochements préparés par l'entité, y compris pour ceux effectués sur des périodes intermédiaires.
- Recourir à des techniques informatiques telles que le « *data mining* » pour tester les anomalies d'une population.
- Rester l'intégrité des enregistrements et des transactions informatiques.
- Rechercher des éléments probants additionnels d'origine externe à l'entité auditée.

Comptes préparés pour ne pas donner une image fidèle

Des exemples de réponse à l'appréciation du commissaire aux comptes sur le risque d'anomalies significatives résultant de comptes préparés pour ne pas donner une image fidèle peuvent être les suivants

- *Reconnaissance des produits.* S'il existe un risque d'anomalies significatives provenant de fraudes qui implique, ou a pour conséquence, une mauvaise reconnaissance des produits, il peut être approprié de confirmer directement avec les clients certains termes des contrats ou l'absence de contre-lettre, car la correcte comptabilisation des produits est fréquemment altérée par de telles clauses ou accords.
- *Quantités en stock.* S'il existe un risque d'anomalies significatives provenant de fraudes sur les quantités en stock, l'examen des feuilles de comptage peut permettre d'identifier les sites, les secteurs ou les articles nécessitant une attention particulière lors de l'inventaire physique ou après celui-ci. Cet examen peut, par exemple, conduire à assister à l'inventaire physique de certains sites de façon inopinée, ou à demander à ce que les comptages de tous les sites soient effectués à une même date.
- *critures comptables particulières.* S'il existe un risque d'anomalies significatives résultant de comptes préparés pour ne pas donner une image fidèle, la réalisation de tests sur les écritures comptables particulières, pour s'assurer qu'elles sont normalement justifiées et reflètent les opérations et les événements sous-jacents, peut aider à identifier certaines écritures fictives, traduisant des pratiques comptables 'agressives'. Bien qu'il n'existe pas de définition des « écritures comptables particulières », celles-ci désignent en général des écritures manuelles ou informatisées ou des modifications de présentation des comptes, qui sont normalement passées à l'initiative de la direction et qui n'entrent pas dans le processus de traitement normal des opérations.

Détournement d'actifs.

Des situations différentes nécessitent par principe des réponses différentes. En règle générale, les procédures d'audit destinées à répondre à un risque d'anomalies significatives résultant de fraudes liées à des détournements d'actifs, seront orientées sur les

soldes de comptes particuliers ou sur des catégories de transactions.

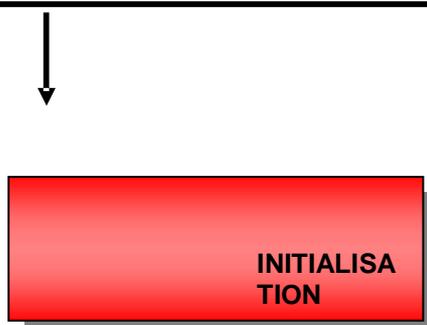
Certaines adaptations des procédures d'audit mentionnées pour les deux catégories précédentes peuvent trouver à s'appliquer dans de telles circonstances. Toutefois, l'étendue des travaux doit être adapté aux caractéristiques particulières du risque de détournement qui a été identifié. Par exemple, lorsqu'un actif particulier est hautement susceptible d'être détourné, avec des conséquences significatives sur les comptes, il peut être utile au commissaire aux comptes d'analyser les procédures de contrôle mises en place pour prévenir et détecter un tel détournement, et de tester leur fonctionnement.

4.2.3 Questionnaire d'évaluation du risque de fraude

Client :	EVALUATION DU RISQUE D ANOMALIES		
Exercice:			
Fait par / Date :	SIGNIFICATIVES PROVENANT DE FRAUD		
	(NORME 2-105 révisé du 11/06/2003)		A 6.4.1
POUR CHAQUE QUESTION CI-DESSOUS, RENSEIGNEZ LE RISQUE ET LE COEFFICIENT			
<u>APPRECIATION DES RISQUES (de 1 à 9) :</u>			
niveau	1 ou 2 ou 3	FAIBLE	0 à 33% → risque faible
niveau	4 ou 5 ou 6	MOYEN	34% à 66% → risque moyen
niveau	7 ou 8 ou 9	FORT	67% à 100% → risque fort
<u>POSSIBILITE D'AFECTER DES COEFFICIENTS PAR QUESTION (de 0 à 5)</u>			
Par défaut coefficient de 1			

A CHAQUE QUESTION, INDIQUEZ LE COEFFICIENT (gauche) ET LE RISQUE (droite)

APPUYER SUR BOUTON POUR INITIALISER LE QUESTIONNAIRE ET LE RESULTAT



0
1
2
3
4
5
6
7
8
9

	COEF	risques		
<u>DIRECTION ET ENVIRONNEMENT DE CONTRÔLE</u>	11,11%	<u>FAIBLE</u>	11	99
Partie importante de la rémunération de la direction liée au résultat	1	1	1	
Importance excessive accordée à la valeur de l'entité ou à son résultat	1	1	1	
Engagement vis à vis des tiers à tenir des prévisions irréalistes	1	1	1	
Tendance à minorer les résultats publiés pour des raisons fiscales	1	1	1	

Communication inefficace sur les valeurs et sur l'éthique	1	1	1
Absence de mise en œuvre de contrôles significatifs par la direction	1	1	1
Absence de correction en temps utile de faiblesses significatives de contrôle interne	1	1	1
Personnel non motivé ou incompetent dans des fonctions-clés de l'entreprise	1	1	1
Participation excessive des dirigeants non financiers aux choix comptables	1	1	1
Relations tendues entre la direction et le Commissaire aux comptes	1	1	1
Gouvernement d'entreprise peu structuré, inefficace ou sans contre-pouvoir	1	1	1

	11			
SECTEUR D'ACTIVITE DE L'ENTITE	11,11%	FAIBLE	3	27

Vive concurrence ou marché conduisant à une chute des marges commerciales	1	1	1
Secteur d'activité en déclin	1	1	1
Changements dans le secteur d'activité entraînant vulnérabilité ou obsolescence	1	1	1

	3			
OPERATIONS ET STRUCTURE FINANCIERE	11,11%	FAIBLE	4	36

Pression importante pour obtenir des financements complémentaires	1	1	1
Estimations significatives basées sur des jugements subjectifs ou des incertitudes	1	1	1
Transactions significatives avec des parties liées inhabituelles ou non auditées	0	1	0

Endettement anormalement lourd et capacité de remboursement fragile	1	1	1
---	---	---	---

Situation financière fragile alors que la direction a personnellement garanti des dettes significatives de l'entité	1	1	1
---	---	---	---

4

DEGRE D'EXPO DES ACTIFS AUX RISQUES	11,11%	FAIBLE	3	27
--	--------	---------------	---	----

DE DETOURNEMENT

Importantes sommes en espèces en caisse ou utilisées	1	1	1
--	---	---	---

Nature des stocks tels que articles de petite taille associés à une valeur importante et une forte demande	0	1	0
--	---	---	---

Existence d'actifs très liquides	1	1	1
----------------------------------	---	---	---

Immobilisations constitués de biens de petite taille, facilement négociable et sans identification de propriétaire	1	1	1
--	---	---	---

3

FRAUDES LIEES AUX CONTROLES	11,11%	FAIBLE	8	72
------------------------------------	--------	---------------	---	----

Manque de surveillance de la direction	1	1	1
--	---	---	---

Absence de sélection des candidats aux postes ayant accès aux actifs sensibles	1	1	1
--	---	---	---

Suivi comptable insuffisant des actifs susceptibles d'être détournés	1	1	1
--	---	---	---

Séparation des tâches insuffisantes	1	1	1
-------------------------------------	---	---	---

Absence de système d'autorisation préalable et d'approbation des opérations	1	1	1
---	---	---	---

Faible protection des espèces, titres, stocks ou immobilisations	1	1	1
--	---	---	---

Absence d'une doc appropriée des opérations	1	1	1
---	---	---	---

Absence de prise de congés des employés qui remplissent des tâches de contrôle-clé	1	1	1
--	---	---	---

4.3 Questionnaires de contrôle interne

4.3.1 Questionnaire sur les ventes

GUIDE D'ÉVALUATION DU CONTRÔLE DES VENTES

OBJECTIF DE CONTRÔLE :

- A** S'assurer que les séparations de fonctions sont suffisantes.
- B** S'assurer que toutes les ventes (retours) sont saisies et enregistrées (exhaustivité).
- C** S'assurer que toutes les ventes (retours) enregistrées sont réelles (existence).
- D** S'assurer que toutes les ventes (avoirs) enregistrées sont correctement évaluées.
- E** S'assurer que toutes les ventes (avoirs) sont enregistrées sur la bonne période.
- F** S'assurer que toutes les ventes (avoirs) enregistrées sont correctement imputées, totalisées et centralisées.

•tablissement et mise à jour :Supervision :

• tabli par : _____le _____ par le

Mis à jour par ____le _____ par le

Mis à jour par ____le _____ par le

Mis à jour par ____le _____ par le

OBJECTIF DE CONTRÔLE :**A - S'assurer que les séparations de fonctions sont suffisantes**

Fonctions	Personnel concerné									
1 Traitement des commandes										
2 Examen de la solvabilité des clients										
3 Facturation										
4 Contrôle bon de livraison - facture										
5 Contrôle commande - facture										
6 Tenue du journal des ventes										
7 Vérification de la continuité des numéros de factures comptabilisées										
8 Liste des bons de sortie non facturés										
9 Tenue des comptes clients										
10 • tablissement de la balance clients										
11 Etablissement de la balance clients par ancienneté de solde										
12 Rapprochement balance clients - compte collectif										
13 Centralisation des ventes										
14 Détermination des conditions de paiement										
15 Relevé des chèques reçus au courrier										
16 Détention des effets à recevoir										
17 Tenue du journal des effets à recevoir										
18 Inventaire des effets à recevoir										
19 Accès à la comptabilité générale										
20 Tenue du journal de trésorerie										

21 • mission d'avoirs										
22 Approbation des avoirs										
23 • tablissement des relevés clients										
24 Envoi des relevés aux clients										
25 Comparaison des relevés avec les comptes										
26 Comparaison de la balance clients avec les comptes individuels										
27 Confirmation des comptes clients										
28 Relance des clients										
29 Prolongation des conditions de paiement										
30 Accord d'escomptes										
31 Autorisation de passer en pertes des créances										
32 Détention de la liste des clients passés en perte										
33 Tenue des comptes débiteurs divers										
34 Expédition des produits finis										
35 Surveillance des stocks										

CONCLUSIONS :

OBJECTIF DE CONTR • LE :
B - S'assurer que toutes les ventes (retours) sont saisies et enregistrées (exhaustivité).

QUESTIONS				COMMENTAIRES
L'accès aux zones de stockage et d'expédition				

<p>est-il suffisamment protégé pour éviter des :</p> <p>a) expéditions sans bon de livraison ?</p> <p>b) retours sans bon de retour ?</p> <p>.....</p> <p>Les bons d'expédition sont-ils :</p> <p>a) établis sur des formulaires standard ?</p> <p>b) prénumérotés ?</p> <p>.....</p> <p>Les bons de retour sont-ils :</p> <p>a) établis sur des formulaires standard ?</p> <p>b) prénumérotés ?</p> <p>.....</p> <p>Le service facturation vérifie-t-il la séquence numérique :</p> <p>a) des bons de livraison ?</p> <p>b) des bons de retour ?</p> <p>pour s'assurer qu'il les reçoit tous.</p> <p>.....</p> <p>Les factures et avoirs sont-ils des documents prénumérotés ?</p> <p>.....</p> <p>Le numéro des bons de livraison est-il rapproché des numéros de factures pour s'assurer qu'il sont tous facturés ?</p> <p>.....</p> <p>Le numéro des bons de retour est-il rapproché des numéros d'avoirs ?</p> <p>.....</p> <p>Les bons de livraison sans facture et les bons de retour sans avoir font-ils l'objet d'un examen régulier et de recherches ?</p> <p>.....</p> <p>Les quantités reçues sont-elles rapprochées des quantités facturées pour éviter les facturations partielles ?</p> <p>.....</p> <p>Les quantités retournées sont-elles rapprochées des avoirs émis pour éviter les avoirs partiels ?</p> <p>.....</p>				
---	--	--	--	--

QUESTIONS				COMMENTAIRES
<p>Le service comptable vérifie-t-il la séquence numérique des factures pour s'assurer, avant comptabilisation, qu'il les a toutes reçues ?</p> <p>Le service comptable vérifie-t-il la séquence numérique des avoirs pour s'assurer qu'il les a tous reçus ?</p> <p>Les listings d'anomalies font-ils l'objet d'un suivi pour s'assurer qu'elles sont toutes retraitées ?</p>				

OBJECTIF DE CONTRÔLE :

C - S'assurer que toutes les ventes (retours) enregistrées sont réelles (existence).

QUESTIONS				COMMENTAIRES
<p>Les expéditions ne peuvent-elles être faites qu'au vu d'un bon de commande accepté ?</p> <p>.....</p> <p>S'assure-t-on de la concordance entre :</p> <p>a) les bons d'expédition et les marchandises expédiées ?</p> <p>b) les bons de retour et les marchandises retournées ?</p> <p>.....</p> <p>Toute facture, pour être émise, doit-elle être précédée par un bon de livraison ?</p> <p>.....</p> <p>Tout avoir, pour être émis, doit-il</p> <p>a) être précédé par un bon de retour ou un bon de réclamation ?</p> <p>b) être soumis à l'autorisation d'un responsable ?</p> <p>.....</p> <p>Vérifie-t-on qu'il n'est pas émis :</p> <p>a) plusieurs factures pour la même livraison ?</p> <p>b) plusieurs avoirs pour le même retour ou la même réclamation ?</p> <p>.....</p> <p>Vérifie-t-on que :</p> <p>a) la même facture n'est pas enregistrée plusieurs fois ?</p> <p>b) le même avoir n'est pas enregistré plusieurs fois ?</p> <p>.....</p> <p>Les opérations diverses sur le journal des</p>				

<p>ventes et les comptes clients doivent-elles être :</p> <p>a) appuyées par des justificatifs ?</p> <p>b) approuvées par une personne autorisée ?</p> <p>.....</p>				
---	--	--	--	--

QUESTIONS				COMMENTAIRES
<p>Les factures et avoirs sont-ils expédiés directement aux clients par le service facturation ?</p> <p>La création d'un nouveau code client est-elle autorisée ?</p> <p>Le fichier client est-il périodiquement vérifié ?</p> <p>Les anomalies détectées par l'ordinateur sont-elles régulièrement analysées pour s'assurer qu'elles sont correctement retraitées ?</p>				

--	--	--	--	--

OBJECTIF DE CONTRÔLE :

D - S'assurer que toutes les ventes (avoirs) enregistrées sont correctement évaluées.

QUESTIONS				COMMENTAIRES
<p>Les tarifs prix sont-ils ?</p> <p>a) approuvés ?</p> <p>b) régulièrement mis à jour ?</p> <p>c) diffusés à tous les intervenants dans le processus de facturation ?</p> <p>d) correctement incorporés dans le fichier permanent ?</p> <p>.....</p> <p>Les conditions de remises, ristournes et autres rabais sont-elles :</p> <p>a) approuvées ?</p> <p>b) régulièrement mises à jour ?</p> <p>c) diffusées à tous les intervenants dans le processus de facturation ?</p> <p>d) correctement incorporées dans le fichier permanent ?</p> <p>.....</p> <p>L'accès au fichier prix :</p> <p>a) manuel</p> <p>b) informatique</p> <p>est-il protégé ?</p> <p>.....</p> <p>Les calculs des factures et avoirs sont-ils vérifiés (ou le logiciel régulièrement testé) ?</p> <p>.....</p> <p>Les taux de T.V.A. utilisés sont-ils vérifiés ?</p> <p>.....</p> <p>Les comptes clients sont-ils régulièrement lettrés et les écarts</p>				

<p>analysés ?</p> <p>Les clients mauvais payeurs sont-ils :</p> <p>a) régulièrement identifiés ? b) signalés aux intervenants dans le processus de vente pour éviter des expéditions qui ne pourront pas être encaissées ? c) relancés de façon systématique ? d) remis au contentieux sur une base régulière ? e) sortis (ou bloqués) du fichier informatique ?</p>				
--	--	--	--	--

QUESTIONS				COMMENTAIRES
<p>Existe-t-il une procédure de fixation de plafond de crédit ? Si oui, ces plafonds sont-ils :</p> <p>a) régulièrement actualisés ? b) incorporés aux fichiers informatiques ? c) comparés avec les encours (y compris effets et commandes non livrées) avant acceptation des commandes ?</p> <p>Est-il interdit de faire des expéditions sans commandes pour éviter le refus de livraison et les factures impayées ?</p> <p>L'insertion d'un nouveau client dans le fichier est-elle ?</p> <p>a) autorisée ? b) justifiée par un document officiel prouvant l'existence du client ? c) vérifiée après saisie dans le fichier informatique ?</p> <p>Les modifications du fichier client (notamment changement d'adresse) sont-elles :</p> <p>a) autorisées ?</p>				

<p>b) appuyées par des documents officiels du client ?</p> <p>.....</p> <p>Une balance par ancienneté de créance est-elle :</p> <p>a) régulièrement établie ?</p> <p>b) exploitée pour déterminer les provisions pour clients douteux ?</p> <p>.....</p> <p>La politique d'établissement des créances douteuses est-elle :</p> <p>a) clairement définie ?</p> <p>b) suffisamment prudente ?</p> <p>.....</p> <p>Les créances passées en perte sont-elles soumises à l'autorisation d'un responsable ?</p> <p>.....</p> <p>Lorsque des ventes sont effectuées en devises étrangères :</p> <p>a) les personnes chargées de la comptabilisation sont-elles régulièrement informées des taux à utiliser ?</p> <p>b) les montants concernés sont-ils facilement identifiables pour permettre l'actualisation des taux en fin de période ?</p>				
--	--	--	--	--

OBJECTIF DE CONTRÔLE :

E - S'assurer que toutes les ventes (avoirs) sont enregistrées sur la bonne période.

QUESTIONS				COMMENTAIRES
<p>Le service facturation s'assure-t-il qu'il reçoit sans délai :</p> <p>a) tous les bons de livraison ?</p> <p>b) tous les bons de retour ?</p> <p>.....</p> <p>Les factures et avoirs sont-ils émis sans</p>				

<p>délais après réception des bons d'expédition et de retour ?</p> <p>.....</p> <p>La comptabilité s'assure-t-elle que les factures et avoirs émis lui sont transmis sans délai ?</p> <p>.....</p> <p>Les factures et avoirs sont-ils comptabilisés sans délai ?</p> <p>.....</p> <p>Les contrôles réalisés en 2 et 3 ci-dessus permettent-ils de s'assurer, en fin de période, que les expéditions, les facturations et le journal des ventes sont arrêtés à la même date ?</p> <p>.....</p> <p>Si certains de ces contrôles sont réalisés par informatique, les listings d'anomalies sont-ils régulièrement analysés ?</p> <p>.....</p>				
---	--	--	--	--

OBJECTIF DE CONTRÔLE :

F - S'assurer que toutes les ventes (avoirs) enregistrées sont correctement imputées, totalisées et centralisées.

QUESTIONS				COMMENTAIRES
<p>Le service comptable dispose-t-il d'une liste à jour des codes clients ? Cette liste est-elle cohérente avec le fichier informatique ?</p> <p>Les imputations portées sur les factures et avoirs sont-elles vérifiées ? Y compris les imputations dans les statistiques nécessaires à la préparation de l'annexe (analyse du chiffre d'affaires) et au calcul des charges connexes.</p> <p>Les comptes clients sont-ils régulièrement lettrés ?</p> <p>Les anomalies d'imputation éventuellement détectées sont-elles (par informatique ou manuellement) :</p> <p>a) analysées ? b) soumises à un responsable ? c) corrigées ?</p> <p>La totalisation des journaux et balances est-elle vérifiée ?</p> <p>Les balances auxiliaires sont-elles rapprochées des journaux pour</p>				

détecter les éventuelles erreurs de centralisation ? Envoie-t-on des relevés mensuels aux clients ? Si oui, les réclamations des clients sont-elles soumises à une personne indépendante ?				
--	--	--	--	--

4.3.2 Questionnaire sur les achats

GUIDE D'ÉVALUATION DU CONTRÔLE DES ACHATS

OBJECTIF DE CONTRÔLE :

- A** S'assurer que les séparations de fonctions sont suffisantes.
- B** S'assurer que tous les achats (retours) sont saisis et enregistrés (exhaustivité).
- C** S'assurer que toutes les factures (avoirs) enregistrées correspondent à des achats réels de l'entreprise.
- D** S'assurer que tous les achats enregistrés sont correctement évalués.
- E** S'assurer que tous les achats, ainsi que les produits et charges connexes sont enregistrés dans la bonne période.
- F** S'assurer que tous les achats, ainsi que les charges et produits connexes sont correctement imputés, totalisés et centralisés.

•tablissement et mise à jour :Supervision :

• tabli par : _____ le _____ par le

Mis à jour par _____ le _____ par le

Mis à jour par _____ le _____ par le

Mis à jour par _____ le _____ par le

OBJECTIF DE CONTR• LE :**A - S'assurer que les séparations de fonctions sont suffisantes.**

Fonctions	Personnel concerné									
1 Demandeurs d'achats										
2 • tablissement des commandes										
3 Autorisation des commandes										
4 Réception										
5 Comparaison commande-facture										
6 Comparaison bon de réception-facture										
7 Imputation comptable										
8 Vérification de l'imputation comptable										
9 Bon à payer										
10 Tenue du journal des achats										
11 Tenue des comptes fournisseurs										
12 Rapprochement des relevés fournisseurs avec les comptes										
13 Rapprochement de la balance fournisseurs avec le compte collectif										
14 Centralisation des achats										
15 Signature des chèques										
16 Envoi des chèques										
17 Acceptation des traites										
18 Tenue du journal des effets à payer										
19 Tenue du journal de trésorerie										
20 Annulation des pièces justificatives										
21 Accès à la comptabilité générale										
22 Suivi des avoirs										

CONCLUSIONS :

OBJECTIF DE CONTRÔLE :

B - S'assurer que tous les achats (retours) sont saisis et enregistrés (exhaustivité).

QUESTIONS				COMMENTAIRES
<p>Toutes les marchandises reçues sont-elles enregistrées :</p> <p>a) sur des documents standard ?</p> <p>b) prénumérotés ?</p> <p>.....</p> <p>Tous les services reçus sont-ils enregistrés :</p> <p>a) sur des documents standard ?</p> <p>b) prénumérotés ?</p> <p>.....</p> <p>Toutes les marchandises retournées et les réclamations effectuées sont enregistrées sur des documents :</p> <p>a) standard ?</p> <p>b) prénumérotés ?</p> <p>.....</p> <p>Le service comptable vérifie-t-il la séquence numérique des :</p> <p>a) bons de réception ?</p> <p>b) bons de retour ou de réclamation pour s'assurer qu'il les reçoit tous ?</p> <p>.....</p> <p>Le service comptable</p>				

<p>tient-il un registre des réceptions et des retours ou réclamations pour lesquels les factures et avoirs n'ont pas été reçus ?</p> <p>.....</p> <p>Ce registre :</p> <p>a) fait-il l'objet d'une revue particulière pour identifier la cause des retards ?</p> <p>b) sert-il à évaluer les provisions pour factures et avoirs à recevoir ?</p> <p>.....</p> <p>Le journal des achats est-il rapproché de la liste des réception retours ou réclamations pour s'assurer que toutes les factures et tous les avoirs sont comptabilisés ?</p> <p>.....</p>				
---	--	--	--	--

QUESTIONS				COMMENTAIRES
<p>Les produits afférents aux achats (ristournes) sont-ils identifiés au fur et à mesure des réceptions pour permettre de vérifier que :</p> <p>a) les avoirs sont reçus ? b) les avoirs sont comptabilisés ?</p> <p>.....</p> <p>Les charges afférentes aux achats (frais de transport) sont-elles identifiées au fur et à mesure des réceptions pour permettre de vérifier que :</p> <p>a) les factures sont reçues ? b) les factures sont comptabilisées ?</p> <p>.....</p> <p>Lorsque les factures et avoirs sont envoyés dans les services pour contrôle, le service comptable garde-t-il la trace de ces envois ?</p> <p>a) pour suivre les retours ? b) identifier les factures non enregistrées ?</p> <p>.....</p> <p>Les comptes fournisseurs sont-ils régulièrement rapprochés :</p> <p>a) du compte général ? b) des relevés fournisseurs ?</p> <p>.....</p> <p>Lorsque le système prévoit le rejet d'opérations non conformes, ces rejets sont-ils :</p>				

<p>a) listés ?</p> <p>b) suivis pour vérifier qu'ils sont tous recyclés ?</p> <p>.....</p>				
--	--	--	--	--

OBJECTIF DE CONTRÔLE :

C - S'assurer que toutes les factures (avoirs) enregistrées correspondent à des achats réels de l'entreprise.

QUESTIONS				COMMENTAIRES
<p>Les factures et avoirs reçus ne peuvent-ils être enregistrés que s'ils sont rapprochés d'un bon de réception, retour ou réclamation ? (ou autre justificatif pour les services).</p> <p>Les bons de réception, retour ou réclamation sont-ils accrochés aux factures et avoirs pour éviter leur utilisation multiple ?</p> <p>Les factures et avoirs enregistrés sont-ils annulés pour éviter leur enregistrement multiple ?</p> <p>Les doubles de factures et avoirs sont-ils identifiés dès réception pour éviter leur comptabilisation ?</p> <p>La comptabilisation de duplicata est-elle interdite ou soumise à autorisation particulière ?</p> <p>Les factures et avoirs sont-ils rapprochés des bons de livraison, de retour ou réclamation et des bons de commande pour éviter les erreurs de facturation ?</p>				

<p>La liste des fournisseurs autorisés est-elle régulièrement mise à jour et contrôlée ?</p> <p>Le fichier fournisseur est-il régulièrement rapproché de la liste établie en 7 ?</p> <p>L'ouverture d'un nouveau compte fournisseur est-elle soumise à autorisation ?</p> <p>Existe-t-il une liste des personnes habilitées à engager la société (éventuellement avec des plafonds) ?</p> <p>Les opérations diverses relatives aux opérations d'achat sont-elles soumises à autorisation avant enregistrement ?</p>				
---	--	--	--	--

OBJECTIF DE CONTR• LE :

D - S'assurer que tous les achats enregistrés sont correctement évalués.

QUESTIONS				COMMENTAIRES
<p>Les factures et avoirs reçus sont-ils vérifiés quant aux :</p> <p>a) quantités ?</p> <p>b) prix unitaires ?</p> <p>c) calculs ?</p> <p>d) TVA ?</p> <p>e) autres déductions ou charges ?</p> <p>.....</p>				

<p>Si ces contrôles sont faits par informatique, les rejets font-ils l'objet d'un suivi ?</p> <p>.....</p> <p>L'évaluation des provisions pour factures et avoirs à recevoir est-elle :</p> <p>a) vérifiée par une personne indépendante de celle qui l'établit ?</p> <p>b) rapprochés des factures et avoirs réels ultérieurement ?</p> <p>.....</p> <p>Lorsque des achats sont effectués en devises étrangères :</p> <p>a) les personnes chargées de la comptabilisation sont-elles régulièrement informées des taux à utiliser ?</p> <p>b) les montants concernés sont-ils facilement identifiables pour permettre l'actualisation des taux en fin de période ?</p> <p>.....</p> <p>Les bons de commande non honorés sont-ils :</p> <p>a) chiffrés ?</p> <p>b) totalisés ?</p> <p>pour évaluer les engagements de la société.</p>				
--	--	--	--	--

OBJECTIF DE CONTRÔLE :

E - S'assurer que tous les achats, ainsi que les produits et charges connexes, sont enregistrés dans la bonne période

QUESTIONS				COMMENTAIRES
<p>En fin de période, la comptabilité utilise-t-elle :</p> <p>a) la liste des bons de livraison non facturés ?</p> <p>b) la liste des bons de retour et de réclamation dans avoir ?</p> <p>c) la liste des factures connexes (frais de transport) ?</p> <p>d) la liste des produits afférents aux achats (voir B8) ?</p> <p>pour évaluer les provisions pour factures et avoirs à recevoir.</p> <p>.....</p> <p>La comptabilité est-elle informée des derniers numéros de séquence des documents ci-dessus pour pouvoir vérifier la cohérence des dates d'arrêtés ?</p> <p>.....</p> <p>L'apurement des provisions ainsi constatées d'une période sur l'autre est-elle vérifiée par une personne indépendante ?</p> <p>.....</p> <p>Pour les charges récurrentes (loyers, assurances...) s'assure-t-on que le montant passé en charge correspond à la période ?</p> <p>.....</p> <p>Pour les charges spécifiques (publicité, honoraires...) la</p>				

<p>comptabilité a-t-elle les moyens :</p> <p>a) d'obtenir les informations nécessaires à l'évaluation des provisions ?</p> <p>b) au contrôle du bien-fondé des montants concernés ?</p> <p>.....</p>				
--	--	--	--	--

OBJECTIF DE CONTRÔLE :

F - S'assurer que tous les achats, ainsi que les charges et produits connexes sont correctement imputés, totalisés et centralisés.

QUESTIONS				COMMENTAIRES
<p>Les personnes chargées d'imputer les factures disposent-elles</p> <p>a) d'une liste des codes fournisseurs ?</p> <p>b) d'un plan comptable ?</p> <p>c) de règles d'imputation précises (notamment pour ce qui concerne la distinction entre charges et immobilisations et la récupération de la TVA) ?</p> <p>.....</p> <p>Ces documents sont-ils régulièrement mis à jour ?</p> <p>.....</p> <p>Vérifie-t-on que ces mises à jours sont diffusées et utilisées par les personnes chargées des imputations ?</p> <p>.....</p> <p>Les imputations données sur les factures et avoirs sont-elles vérifiées de façon indépendante ? Y compris les imputations en comptabilité analytique et celles servant aux analyses nécessaires à la préparation de l'annexe et au calcul de charges et produits connexes.</p>				

<p>.....</p> <p>Si ces contrôles sont faits par informatique, le retraitement des rejets est-il vérifié ?</p> <p>.....</p> <p>Les relevés reçus des fournisseurs sont-ils régulièrement rapprochés des comptes individuels ?</p> <p>Si oui, les écarts identifiés sont-ils :</p> <p>a) analysés ?</p> <p>b) corrigés ?</p> <p>.....</p> <p>Les comptes fournisseurs sont-ils régulièrement lettrés et analysés pour identifier les erreurs d'imputation éventuelles ?</p> <p>.....</p> <p>Les erreurs décelées sont-elles :</p> <p>a) soumises à un contrôle indépendant ?</p> <p>b) corrigées ?</p> <p>.....</p> <p>La totalisation des journaux d'achats est-elle régulièrement vérifiée (ou le logiciel testé) ?</p> <p>.....</p> <p>La balance fournisseur est-elle régulièrement rapprochée du Grand-Livre ?</p> <p>Si des écarts sont constatés, sont-ils immédiatement analysés et corrigés ?</p>				
--	--	--	--	--

4.3.3 Questionnaire sur les encaissements

GUIDE D'ÉVALUATION DU CONTRÔLE DE LA TRÉSORERIE RECETTES

OBJECTIF DE CONTRÔLE :

- A** S'assurer que les séparations de fonctions sont suffisantes.
- B** S'assurer que toutes les recettes de l'entreprise sont enregistrées et encaissées (exhaustivité).
- C** S'assurer que toutes les recettes enregistrées correspondent à des recettes réelles de l'entreprise.
- D** S'assurer que toutes les recettes sont enregistrées dans la bonne période.
- E** S'assurer que les recettes enregistrées sont correctement évaluées.
- F** S'assurer que toutes les recettes sont correctement imputées, totalisées et centralisées.

• tablissement et mise à jour :Supervision :

• tabli par : _____ le _____ par le

Mis à jour par _____ le _____ par le

Mis à jour par _____ le _____ par le

Mis à jour par _____ le _____ par le

OBJECTIF DE CONTR • LE :**A - S'assurer que les séparations de fonctions sont suffisantes.**

Fonctions	Personnel concerné									
1 Tenue de la caisse										
2 Détention de titres										
3 Détention des chèques reçus des clients										
4 Autorisation d'avance aux employés										
5 Détention des carnets de chèques										
6 Préparation des chèques										
7 Approbation des pièces justificatives										
8 Signature des chèques										
9 Annulation des pièces justificatives										
10 Envoi des chèques										
11 Tenue du journal de trésorerie										
12 Liste des chèques reçus au courrier										
13 Dépôts en banque des chèques ou espèces										
14 Tenue des comptes clients										
15 Tenue des comptes fournisseurs										
16 • mission d'avoirs										
17 Approbation des avoirs										
18 Réception des relevés bancaires										
19 Préparation des rapprochements de banque										
20 Comparaison de la liste des chèques reçus au courrier avec les bordereaux de remise en banque et avec le journal de trésorerie										
21 Accès à la comptabilité générale										
22 Tenue du journal des ventes										
23 Préparation des factures clients										

CONCLUSIONS :

OBJECTIF DE CONTRÔLE :

B - S'assurer que toutes les recettes de l'entreprise sont enregistrées et encaissées (exhaustivité).

QUESTIONS				COMMENTAIRES
<p>L'ouverture du courrier, les titres de paiement reçus sont-ils :</p> <p>a) isolés du reste du courrier ?</p> <p>b) enregistrés ?</p> <p>c) transmis directement au service trésorerie ?</p> <p>.....</p> <p>Les règlements sont-ils enregistrés dans les comptes clients à partir des avis de paiement et non des titres de paiement eux-mêmes ?</p> <p>.....</p> <p>Les titres de paiement reçus sont-ils remis en banque quotidiennement ?</p> <p>.....</p> <p>Le montant des titres de paiement remis à la banque est-il régulièrement rapproché ?</p> <p>a) du total enregistré en 1 ?</p> <p>b) du total des règlements enregistrés au crédit des comptes clients ?</p> <p>.....</p> <p>Pour les recettes en espèces, sont-elles :</p> <p>a) enregistrées sur des pièces de caisse standard et prénumérotées ?</p>				

<p>b) enregistrées au fur et à mesure dans le journal de caisse ?</p> <p>c) rapprochées des espèces en caisse ?</p> <p>.....</p> <p>Les anomalies détectées lors des rapprochements de banques sont-elles :</p> <p>a) analysées ?</p> <p>b) soumises à autorisation ?</p> <p>c) corrigées ?</p> <p>.....</p> <p>Les soldes des clients en retard de paiement font-ils l'objet de recherches régulières afin de vérifier que ces retards ne sont pas dus au non-enregistrement de recettes ?</p> <p>.....</p> <p>Les effets remis à l'escompte sont-ils :</p> <p>a) comptabilisés ?</p> <p>b) rapprochés régulièrement avec la banque ?</p> <p>.....</p>				
---	--	--	--	--

QUESTIONS				COMMENTAIRES
<p>Les chèques et effets sans bénéficiaires sont-ils, dès l'ouverture du courrier, complétés au nom de l'entreprise ?</p> <p>.....</p> <p>Lorsque des encaissements sont effectués par des représentants, livreurs... , ces personnes sont-elles tenues :</p> <p>a) d'établir des reçus prénumérotés ?</p> <p>b) de transmettre ces recettes immédiatement à la société ou la banque ?</p> <p>.....</p> <p>Des contrôles sont-ils périodiquement réalisés pour s'assurer que les fonds collectés en 10 sont régulièrement remis en banque.</p> <p>.....</p>				

OBJECTIF DE CONTR • LE :

C - S'assurer que toutes les recettes enregistrées correspondent à des recettes réelles de l'entreprise.

QUESTIONS				COMMENTAIRES
<p>Les opérations diverses passées au crédit des comptes clients sont-elles :</p> <p>a) soumises à autorisation avant comptabilisation ?</p> <p>b) revues par une personne indépendante ?</p> <p>.....</p> <p>Les avis de paiement sont-ils annulés après comptabilisation pour éviter les enregistrements multiples ?</p> <p>.....</p> <p>Les règlements enregistrés au crédit des comptes clients sont-ils rapprochés des montants effectivement encaissés par la banque ?</p> <p>.....</p> <p>L'échéancier des effets à recevoir est-il :</p> <p>a) régulièrement rapproché du montant passé au crédit des comptes clients ?</p> <p>b) analysé par identifier les dates d'échéances anormales ?</p> <p>Ces dates font-elles l'objet d'explication ?</p> <p>.....</p> <p>Les effets retournés impayés sont-ils :</p> <p>a) immédiatement débités au compte client ?</p> <p>b) soumis à un responsable ?</p> <p>.....</p>				

OBJECTIF DE CONTR • LE :

D - S'assurer que toutes les recettes sont enregistrées dans la bonne période.

QUESTIONS				COMMENTAIRES
<p>Les virements de fonds sont-ils enregistrés simultanément sur les comptes concernés ?</p> <p>Sinon, vérifie-t-on que le compte virements de fonds est régulièrement apuré ?</p> <p>.....</p> <p>Les recettes sont-elles comptabilisées au jour le jour ?</p> <p>.....</p> <p>En fin de période, la comptabilité s'assure-t-elle qu'elle a enregistré :</p> <p>a) tous les règlements reçus dans la période ?</p> <p>b) uniquement ceux-là ?</p> <p>.....</p> <p>Les recettes enregistrées par la banque et non par la société, décelées par les rapprochements de banque, sont-elles enregistrées sur la période ?</p> <p>.....</p> <p>Les reports d'échéance sont-ils :</p> <p>a) autorisés par une personne indé-pendante ?</p> <p>b) communiqués à la comptabilité ?</p> <p>c) enregistrés sur l'échéancier dès qu'ils sont accordés ?</p> <p>.....</p>				

OBJECTIF DE CONTRÔLE :

E - S'assurer que toutes les recettes enregistrées sont correctement évaluées.

QUESTIONS				COMMENTAIRES
<p>Les écarts constatés entre les règlements reçus et les factures sont-ils :</p> <p>a) analysés ? b) corrigés rapidement ? c) soumis à autorisation ?</p> <p>.....</p> <p>Les effets en portefeuille sont-ils régulièrement totalisés et rapprochés :</p> <p>a) de l'échéancier ? b) du compte général ?</p> <p>.....</p> <p>Les règlements reçus en devis sont-ils rapprochés des montants effectivement encaissés par la banque ?</p> <p>Les différences de change éventuelles sont-elles immédiatement enregistrées ?</p> <p>.....</p>				

--	--	--	--	--

4.3.4 Questionnaire sur les décaissements

GUIDE D'EVALUATION DU CONTROLE DE LA TRESORERIE DEPENSES

OBJECTIF DE CONTR • LE :

- A** S'assurer que les séparations de fonctions sont suffisantes.
- B** S'assurer que tous les paiements effectués sont saisis et comptabilisés (exhaustivité).
- C** S'assurer que les règlements comptabilisés correspondent à des dépenses réelles de l'entreprise.
- D** S'assurer que tous les paiements réalisés sont enregistrés sur la bonne période.
- E** S'assurer que les dépenses réalisées sont correctement évaluées.
- F** S'assurer que toutes les dépenses réalisées sont correctement imputées, totalisées et centralisées.

• tablissement et mise à jour :Supervision :

• tabli par : _____ le _____ par le

Mis à jour par _____ le _____ par le

Mis à jour par _____ le _____ par le

Mis à jour par _____ le _____ par le

OBJECTIF DE CONTRÔLE :**A - S'assurer que les séparations de fonctions sont suffisantes.**

Fonctions	Personnel concerné									
1 Tenue de la caisse										
2 Détention de titres										
3 Détention des chèques reçus des clients										
4 Autorisation d'avance aux employés										
5 Détention des carnets de chèques										
6 Préparation des chèques										
7 Approbation des pièces justificatives										
8 Signature des chèques										
9 Annulation des pièces justificatives										
10 Envoi des chèques										
11 Tenue du journal de trésorerie										
12 Liste des chèques reçus au courrier										
13 Dépôts en banque des chèques ou espèces										
14 Tenue des comptes clients										
15 Tenue des comptes fournisseurs										
16 • mission d'avoirs										
17 Approbation des avoirs										
18 Réception des relevés bancaires										
19 Préparation des rapprochements de banque										
20 Comparaison de la liste des chèques reçus au courrier avec les bordereaux de remise en banque										
21 Accès à la comptabilité générale										
22 Tenue du journal des ventes										
23 Préparation des factures clients										
24 Mise à jour du fichier permanent										

CONCLUSIONS :

OBJECTIF DE CONTRÔLE :

B - S'assurer que tous les paiements effectués sont saisis et comptabilisés (exhaustivité).

QUESTIONS				COMMENTAIRES
<p>Les titres de paiement émis sont-ils prénumérotés :</p> <p>a) chèques ?</p> <p>b) traites ?</p> <p>c) autres ?</p> <p>.....</p> <p>Les titres de paiement vierges (y compris les supports informatiques) sont-ils correctement protégés ?</p> <p>.....</p> <p>La mise en service des liasses de titres de paiement est-elle (liasses manuelles ou informatiques) :</p> <p>a) enregistrée ?</p> <p>b) rapprochées des journaux correspondants ?</p> <p>.....</p> <p>Les titres de paiements émis sont-ils comptabilisés dans l'ordre numérique ?</p> <p>.....</p> <p>La séquence numérique des titres de paiement sur le journal de trésorerie est-</p>				

<p>elle vérifiée ?</p> <p>.....</p> <p>Les prélèvements automatiques sont-ils enregistrés dès leur échéance ?</p> <p>.....</p> <p>Les paiements en espèces sont-ils :</p> <p>a) saisis sur des pièces de caisse prénumérotées ?</p> <p>b) enregistrés dans l'ordre de ces pièces ?</p> <p>.....</p> <p>Pour les fournisseurs qui envoient des relevés, les règlements émis sont-ils rapprochés des relevés ?</p> <p>Les écarts sont-ils :</p> <p>a) analysés ?</p> <p>b) corrigés ?</p> <p>.....</p> <p>Si des états d'anomalies sont produits par l'informatique, sont-ils régulièrement analysés par une personne indépendante ?</p> <p>.....</p>				
---	--	--	--	--

OBJECTIF DE CONTRÔLE :

C - S'assurer que les règlements comptabilisés correspondent à des dépenses réelles de l'entreprise.

QUESTIONS				COMMENTAIRES
<p>Les duplicatas de titres de paiement sont-ils systématiquement annulés pour éviter les doubles comptabilisations.</p> <p>Les pièces justificatives des titres de paiement sont-elles annulées après paiement pour éviter les doubles règlements ? par le signataire ?</p> <p>Les titres de paiement sont-ils transmis aux bénéficiaires directement par le signataire (et non le demandeur) ?</p> <p>Les signataires s'assurent-ils, au moins pas sondage, que les titres de paiement correspondent aux pièces justificatives jointes ?</p> <p>Les journaux de trésorerie sont-ils contrôlés pour identifier les doubles comptabilisations ?</p> <p>Les soldes de comptes fournisseurs sont-ils analysés régulièrement pour identifier les doubles règlements ?</p> <p>Les opérations diverses passées au débit des comptes fournisseurs ou sur le journal de</p>				

<p>trésorerie sont elles :</p> <p>a) accompagnées de pièces justificatives ?</p> <p>b) soumises à l'autorisation d'un responsable ?</p> <p>.....</p> <p>Les états d'anomalies produits par l'informatique sont-ils régulièrement analysés par une personne indépendante ?</p> <p>.....</p>				
--	--	--	--	--

OBJECTIF DE CONTR • LE :

D - S'assurer que tous les paiements réalisés sont enregistrés sur la bonne période.

QUESTIONS				COMMENTAIRES
<p>En fin de période, la comptabilité est-elle informée des derniers numéros de titres de paiement utilisés ?</p> <p>.....</p> <p>La comptabilité s'assure-t-elle que tous les titres de paiements émis sur la période ont été comptabilisés ?</p> <p>.....</p> <p>Les rapprochements de banque sont-ils revus par un responsable pour s'assurer que toutes les écritures significatives passées par la banque et pas par l'entreprise sont apurées avant la clôture des comptes ?</p> <p>.....</p> <p>La comptabilité est-elle informée des derniers numéros de pièces de caisse de la période ?</p> <p>.....</p> <p>La comptabilité vérifie-t-elle que toutes les pièces de caisse de la période ont été saisies ?</p> <p>.....</p> <p>Les espèces en caisse sont-elles physiquement contrôlées et rapprochées du livre de caisse en fin de période ?</p> <p>.....</p> <p>Les comptes bancaires sont-ils crédités :</p>				

a) au jour de l'échéance pour les effets ?				
b) au jour de leur émission pour les chèques ?				

OBJECTIF DE CONTRÔLE :

E - S'assurer que les dépenses réalisées sont correctement évaluées.

QUESTIONS				COMMENTAIRES
<p>Les souches des titres de paiement sont-elles rapprochées par une personne indépendante de celle qui les a émis :</p> <p>a) des justificatifs ? b) de l'original ?</p> <p>.....</p> <p>Les déductions effectuées lors du paiement (acompte, escompte...) sont-elles :</p> <p>a) signalées à la comptabilité ? b) comptabilisées immédiatement ?</p> <p>.....</p> <p>Les personnes chargées d'enregistrer les paiements en devises disposent-elles de listes de taux de change à jour ?</p> <p>.....</p> <p>Les différences de change sur règlement sont-elles régulièrement enregistrées ?</p> <p>.....</p>				

--	--	--	--	--

4.3.5 Questionnaire sur les stocks

GUIDE D'EVALUATION DU CONTROLE DES STOCKS

OBJECTIF DE CONTRÔLE :

- A** S'assurer que les séparations de fonctions sont suffisantes.
- B** S'assurer que tous les mouvements de stocks sont saisis et enregistrés (exhaustivité).
- C** S'assurer que les stocks enregistrés existent et appartiennent à l'entreprise (réalité).
- D** S'assurer que les stocks enregistrés sont correctement évalués.

• tablisement et mise à jour :Supervision :

• tabli par : _____ le _____ par le

Mis à jour par _____ le _____ par le

Mis à jour par _____ le _____ par le

Mis à jour par _____ le _____ par le

OBJECTIF DE CONTRÔLE :

A - S'assurer que les séparations de fonctions sont suffisantes.

Fonctions	Personnel concerné									
1 Magasin										
2 Réception										
3 Expédition										
4 Tenue de fiches de stocks en quantités										
5 Tenue de l'inventaire permanent										
6 Responsable de l'inventaire physique										
7 Rapprochement inventaire physique - inventaire permanent										
8 Approbation des ajustements après inventaire										
9 Rapport sur les stocks obsolètes, inutilisables, etc.										
10 Autorisation de cession des stocks détériorés ou inutilisés										
11 Rapprochement comptabilité générale/ analytique										
12 Définition des prix de revient										
13 Comparaison prix de revient/prix de vente										

CONCLUSIONS :

OBJECTIF DE CONTRÔLE :

B - S'assurer que tous les mouvements de stocks sont saisis et enregistrés (exhaustivité).

QUESTIONS				COMMENTAIRES
<p>Les mouvements de stocks suivants sont-ils saisis sur des documents standards au moment où ils ont lieu :</p> <p>a) réception ?</p> <p>b) transferts vers la production ?</p> <p>c) transferts inter-ateliers ?</p> <p>d) transferts de la production vers les magasins de produits finis ?</p> <p>e) expéditions ?</p> <p>f) autres mouvements (à préciser) ?</p> <p>.....</p> <p>S'ils existent :</p> <p>a) ces documents sont-ils prénumérotés ?</p> <p>b) sont-ils utilisés pour mettre à jour les fiches de stocks ?</p> <p>c) sont-ils utilisés pour mouvoir le stock théorique ?</p> <p>.....</p> <p>La séquence numérique de ces documents est-elle utilisée pour :</p> <p>a) vérifier s'ils sont tous transmis aux personnes chargées d'enregistrer les mouvements ?</p> <p>b) vérifier que tous les mouvements sont enregistrés ?</p> <p>.....</p>				

<p>Les quantités en stocks figurant :</p> <p>La comptabilité :</p> <p>a) sur les fiches de stock ?</p> <p>b) dans le stock théorique sont-elles régulièrement rapprochées des existants physiques ?</p> <p>.....</p> <p>Les stocks suivants sont-ils identifiés régulièrement :</p> <p>a) stocks détériorés ?</p> <p>b) stocks périmés ?</p> <p>.....</p> <p>Si oui, les informations correspondantes sont-elles saisies immédiatement :</p> <p>a) sur les fiches de stocks ?</p> <p>b) dans le stock théorique ?</p> <p>.....</p> <p>Si les contrôles ci-dessus sont faits par informatique, les rapports d'anomalies font-ils l'objet d'un contrôle permettant de s'assurer qu'elles sont toutes retraitées ?</p> <p>.....</p>				
--	--	--	--	--

OBJECTIF DE CONTRÔLE :

C - S'assurer que les stocks enregistrés existent et appartiennent à l'entreprise (réalité).

QUESTIONS				COMMENTAIRES
<p>Les conditions de stockage permettent-elles d'éviter :</p> <p>a) les détériorations ?</p> <p>b) l'accès par des personnes non autorisées ?</p> <p>.....</p> <p>Les stocks suivants sont-ils comptés physiquement au moins une fois par an ?</p> <p>a) matières premières et fournitures ?</p> <p>b) travaux en cours ?</p> <p>c) produits finis ?</p> <p>d) autres stocks (à préciser) ?</p> <p>.....</p> <p>Si l'inventaire est réalisé en une seule fois, les procédures d'inventaire sont-elles fiables (voir questionnaire spécial) ?</p> <p>.....</p> <p>Si des inventaires tournants sont effectués :</p> <p>a) existe-t-il un programme qui permet de suivre l'avancement des comptages ?</p> <p>b) les procédures utilisées permettent-elles de s'assurer que tous les stocks d'un même produit sont comptés en une seule fois ?</p> <p>c) les mouvements physiques et comptables sont-ils arrêtés simultanément pour chaque produit compté ?</p>				

<p>.....</p> <p>Les quantités comptées sont-elle rapprochées des quantités théoriques ?</p> <p>.....</p> <p>Les écarts éventuels sont-ils :</p> <p>a) expliqués ?</p> <p>b) enregistrés sur les fiches de stocks après autorisation par un responsable ?</p> <p>.....</p> <p>Les stocks détenus par des tiers sont-ils :</p> <p>a) suivis sur des fiches de stocks distinctes ?</p> <p>b) contrôlés régulièrement ?</p> <p>.....</p> <p>Les stocks détenus pour le compte de tiers sont-ils :</p> <p>a) isolés ?</p> <p>b) confirmés régulièrement avec les tiers ?</p> <p>.....</p>				
--	--	--	--	--

OBJECTIF DE CONTRÔLE :

D - S'assurer que les stocks enregistrés sont correctement évalués.

QUESTIONS				COMMENTAIRES
<p>Des fiches de production sont-elles utilisées pour suivre et contrôler le stade d'avancement des travaux en cours ?</p> <p>.....</p> <p>Les coûts de production de stocks incorporent-ils :</p> <p>a) les charges directes ?</p> <p>b) les charges indirectes ?</p> <p>.....</p> <p>Si les charges indirectes sont imputées :</p> <p>a) sont-elles justifiées ?</p> <p>b) les clefs de répartition utilisées sont-elles réalistes ?</p> <p>.....</p> <p>Les charges imputées à la production sont-elles rapprochées de la comptabilité générale ?</p> <p>.....</p> <p>Coûts standard</p> <p>Les coûts standard sont-ils :</p> <p>a) déterminés sur la base des formules de fabrication ?</p> <p>b) établis en tenant compte de conditions normales d'activité ?</p>				

<p>c) comparés avec les fiches de fabrication (surtout pour les nouveaux produits) ?</p> <p>d) mis à jour annuellement ?</p> <p>.....</p> <p>Les écarts entre coûts standards et coûts réels sont-ils :</p> <p>a) saisis régulièrement ?</p> <p>b) analysés ?</p> <p>c) communiqués à la direction ?</p> <p>d) réintégrés, si nécessaire, à la valeur des stocks pour obtenir le coût de production réel ?</p> <p>.....</p>				
---	--	--	--	--

QUESTIONS				COMMENTAIRES
<p style="text-align: center;">Autres méthodes</p> <p>Les coûts de production et d'acquisition utilisés sont-ils :</p> <p>a) déterminés sur des documents vérifiables ?</p> <p>b) vérifiés régulièrement par une personne indépendante ?</p> <p>.....</p> <p style="text-align: center;">Toutes méthodes</p> <p>Des contrôles de cohérence sont-ils régulièrement effectués sur les données suivantes :</p> <p>a) marge brute par produit ou famille de produits ?</p> <p>b) valeur relative des différentes composantes du coût de production ou d'acquisition ?</p> <p>.....</p> <p>Les anomalies éventuelles détectées lors de ces contrôles de cohérence, sont-elles :</p> <p>a) analysées ?</p> <p>b) corrigées après accord d'un responsable ?</p> <p>.....</p> <p style="text-align: center;">Dépréciations</p> <p>La politique de dépréciation des stocks est-elle :</p> <p>a) clairement définie ?</p>				

<p>b) réaliste compte tenu des conditions d'exploitation des stocks ?</p> <p>.....</p> <p>Cette politique couvre-t-elle :</p> <p>a) les stocks détériorés ?</p> <p>b) les stocks à rotation lente ?</p> <p>c) les stocks à marge insuffisante ?</p> <p>.....</p> <p>Le système de suivi des stocks permet-il d'identifier régulièrement :</p> <p>a) les stocks détériorés ?</p> <p>b) les stocks à rotation lente ?</p> <p>c) les stocks à marge insuffisante ?</p> <p>.....</p> <p>Autres</p> <p>Le système de suivi des stocks permet-il d'identifier les stocks en provenance d'autres sociétés du groupe ?</p>				
---	--	--	--	--

4.3.6 Questionnaire sur la paye

GUIDE D'ÉVALUATION DU CONTRÔLE PAIE - PERSONNEL

OBJECTIF DE CONTRÔLE :

- A** S'assurer que les séparations de fonctions sont suffisantes.
- B** S'assurer que toutes les charges et recettes relatives au personnel sont enregistrées (exhaustivité).
- C** S'assurer que les charges et produits relatifs au personnel sont réels.
- D** S'assurer que les charges et produits relatifs au personnel sont correctement évalués.
- E** S'assurer que les charges et produits relatifs au personnel sont correctement imputés, totalisés et centralisés.

• tablisement et mise à jour :Supervision :

• tabli par : _____ le _____ par le

Mis à jour par _____ le _____ par le

Mis à jour par _____ le _____ par le

Mis à jour par _____ le _____ par le

OBJECTIF DE CONTR• LE :

A - S'assurer que les séparations de fonctions sont suffisantes.

Fonctions	Personnel concerné									
1 Approbation des entrées ou sorties de personnel										
2 Détermination des niveaux de rémunérations										
3 Autorisation des primes										
4 Mise à jour du fichier permanent										
5 Approbation des heures travaillées										
6 Préparation de la paie										
7 Vérification des calculs										
8 Approbation finale de la paie après sa préparation										
9 Préparation des enveloppes de paie										
10 Distribution des enveloppes										
11 Signature des chèques ou virements de salaires										
12 Rapprochement de banque du compte bancaire réservé aux salaires										
13 Centralisation de la paie										
14 Détention des dossiers individuels du personnel										
15 Comparaison périodique du journal de paie avec les dossiers individuels										
16 Autorisation d'acomptes ou avances										

CONCLUSIONS :

OBJECTIF DE CONTRÔLE :

B - S'assurer que toutes les charges et recettes relatives au personnel sont enregistrées (exhaustivité).

QUESTIONS				COMMENTAIRES
<p>Les salaires sont-ils réglés sur un compte bancaire distinct ?</p> <p>Si oui, l'apurement de ce compte est-il régulièrement vérifié par une personne indépendante de la paie ?</p> <p>.....</p> <p>Existe-t-il une liste :</p> <p>a) des différentes retenues à effectuer sur les salaires (régimes sociaux) ?</p> <p>b) des primes et avantages divers accordés au personnel ?</p> <p>Si oui, ces listes précisent-elles la périodicité des règlements ?</p> <p>Sont-elles utilisées pour provisionner les charges correspondantes ?</p> <p>.....</p> <p>Si ces données sont incluses dans le fichier permanent informatique, le fichier est-il régulièrement mis à jour ?</p> <p>.....</p> <p>Les différentes charges sont-elles rapprochées des bases régulièrement ?</p> <p>.....</p>				

<p>Le total du journal des salaires est-il rapproché avec celui du mois précédent et l'écart expliqué ?</p> <p>.....</p> <p>Lorsque l'entreprise se substitue aux régimes sociaux pour le paiement de prestations, celles-ci sont-elles identifiées afin de permettre le suivi de leur récupération ?</p> <p>.....</p> <p>S'assure-t-on que toutes les modifications aux données permanentes de la paie sont saisies ?</p> <p>.....</p> <p>Les informations nécessaires pour le calcul des congés payés restant :</p> <p>a) sur la période antérieure</p> <p>b) sur la période en cours</p> <p>sont-elles tenues par le service paie ?</p> <p>.....</p> <p>Le service paie a-t-il les moyens de vérifier :</p> <p>a) qu'il est informé de toutes les absences ?</p> <p>b) qu'elles sont toutes répercutées sur les salaires ?</p> <p>.....</p>				
--	--	--	--	--

OBJECTIF DE CONTR• LE :

C - S'assurer que les charges et produits relatifs au personnel sont réels.

QUESTIONS				COMMENTAIRES
<p>Existe-t-il un fichier du personnel contenant, pour chaque employé :</p> <p>a) photo ?</p> <p>b) spécimen de signature ?</p> <p>c) situation de famille ?</p> <p>d) date d'engagement ?</p> <p>e) détail des rémunérations et retenues à effectuer ?</p> <p>f) contrat de travail ?</p> <p>g) pensions et indemnités dues ?</p> <p>.....</p> <p>Les opérations suivantes sont-elles soumises à l'autorisation d'un responsable :</p> <p>a) embauche ?</p> <p>b) renvoi ?</p> <p>c) modification de salaire ?</p> <p>d) octroi de prêt ?</p> <p>.....</p> <p>Les données permanentes du fichier informatique paie sont-elles régulièrement rapprochées du fichier individuel ?</p> <p>.....</p>				

<p>L'accès au fichier du personnel est-il protégé :</p> <p>a) fichier manuel ?</p> <p>b) rapprochés de la liste du personne ?</p> <p>.....</p> <p>Les modifications au fichier servant à la préparation de la paie sont-elles :</p> <p>a) identifiées ?</p> <p>b) approuvées par un responsable ?</p> <p>.....</p> <p>Les données variables, telles que les heures supplémentaires, les commissions... sont-elles approuvées par un responsable avant :</p> <p>a) saisie ?</p> <p>b) paiement ?</p>				
---	--	--	--	--

QUESTIONS				COMMENTAIRES
<p>Le total des heures payées est-il rapproché avec le total des heures travaillées ?</p> <p>.....</p> <p>Les comptes d'avances, prêts... sont-ils régulièrement :</p> <p>a) confirmés avec les bénéficiaires ?</p> <p>b) rapprochés de la liste du personne ?</p> <p>particulier ?</p> <p>.....</p> <p>Lorsque des salaires sont payés en espèces :</p>				

<p>a) vérifie-t-on l'identité du bénéficiaire ?</p> <p>b) les salaires non réclamés font-ils l'objet d'un contrôle ?</p> <p>.....</p> <p>Lorsque les salaires sont payés par virement, exige-t-on un relevé d'identité bancaire pour toute modification des coordonnées bancaires ?</p> <p>.....</p> <p>Si des salaires sont payés à des tiers autres que l'employé, exige-t-on une procuration écrite ?</p> <p>.....</p>				
---	--	--	--	--

OBJECTIF DE CONTR• LE :

D - S'assurer que les charges et produits relatifs au personnel sont correctement évalués.

QUESTIONS				COMMENTAIRES
<p>Les fiches de paie font-elles l'objet d'un contrôle indépendant, au moins par sondage, permettant de vérifier que les bases et taux utilisés sont corrects de même que les calculs ?</p> <p>Les charges connexes aux salaires sont-elles périodiquement rapprochées des bases ?</p> <p>Le chiffre d'affaires servant de base aux commissions est-il rapproché du chiffre d'affaires comptable ?</p> <p>Les provisions pour charges à payer sur salaires sont-elles rapprochées des charges réelles ?</p> <p>Si des comparaisons sont faites par ordinateur, les variations anormales détectées font-elles l'objet de recherches et de correction ?</p>				

OBJECTIF DE CONTRÔLE :

E - S'assurer que les charges et produits relatifs au personnel sont correctement imputés, totalisés et centralisés.

QUESTIONS				COMMENTAIRES
<p>L'imputation des écritures de charges et produits relatifs à la paie fait-elle l'objet d'un contrôle indépendant ?</p> <p>.....</p> <p>Ce contrôle porte-t-il sur les imputations en :</p> <p>a) comptabilité générale ?</p> <p>b) comptabilité analytique ?</p> <p>.....</p> <p>La totalisation du journal de paie est-elle périodiquement contrôlée ou le logiciel testé ?</p> <p>.....</p> <p>Les livres suivants sont-ils tenus à jour :</p> <p>a) livre de paie coté et paraphé ?</p> <p>b) livre d'entrées et sorties de personnel ?</p> <p>c) livre de main-d'œuvre étrangère ?</p> <p>.....</p> <p>Si les contrôles sont faits par informatique, les rejets font-ils l'objet d'un suivi pour vérifier leur retraitement ?</p> <p>.....</p>				

4.4 Questionnaire de contrôle des comptes

COMPTE DE RESULTAT - CHARGES (SECTION C)

Diligences "Examen" et "Audit"

Revue analytique n-1/n

- Préparer ou obtenir une analyse comparative par rapport à l'exercice précédent des charges figurant dans le compte de résultat (exploitation, hors achats consommés, et financier). Enquêter sur les comptes qui présentent une variation supérieure à KMRO..... ou ... %. Comparer également chaque catégorie de charges en fonction du pourcentage des ventes et enquêter sur les variations inattendues (ou l'absence de variations attendues).

Revue analytique n/budget

- S'il existe un suivi budgétaire, comparer les réalisations de l'exercice par rapport au budget et obtenir des explications sur les écarts significatifs.

Analyse des postes

- Si la revue analytique fait ressortir des écarts inexplicables sur les charges externes, préparer ou obtenir une analyse des comptes suivants et obtenir le cas échéant les documents justificatifs pour les éléments dont les montants sont supérieurs à ceux spécifiés (pour les charges d'impôt et taxes, de personnel et financières, cf sections R et T/ pour les dépenses immobilisables, cf section D et E)):
 - a. Honoraires - supérieurs à KMRO.....
 - b. Loyers - supérieurs à KMRO.....
 - c. Cotisations - supérieures à KMRO.....
 - d. Publicité - montants supérieurs à KMRO..... Vérifier que le rattachement aux campagnes a été correctement réalisé.
 - e.

Ventilation du résultat

- Vérifier que la distinction est correctement opérée entre charges d'exploitation, financières et exceptionnelles.
- Pour les charges exceptionnelles supérieures à KMRO....., préparer ou obtenir une analyse des comptes, et obtenir le documents justificatifs

Attentes spécifiques du client

- Effectuer les contrôles suivants :

COMPTE DE RESULTAT : PRODUITS (SECTION C)

Diligences "Examen" et "Audit"

Revue analytique n-1/n

- Préparer ou obtenir une analyse comparative par rapport à l'exercice précédent des ventes (par ligne de produits, famille, etc.) et des autres comptes de produits. Enquêter sur les comptes dont les variations sont supérieures à KMRO..... ou %.

Revue analytique n/budget

- S'il existe un suivi budgétaire, comparer les réalisations de l'exercice par rapport au budget et obtenir des explications sur les écarts significatifs.

Produits exceptionnels

- Examiner les pièces justificatives des produits exceptionnels supérieurs à KMRO..... et vérifier le bien-fondé de la constatation du profit.

Subvention

- Pour les montants supérieurs à KMRO....,vérifier le bien-fondé de la constatation du profit (clause suspensive, corrélation avec la charge engagée....).

Attentes spécifiques du client

- Effectuer les contrôles suivants sur les produits de l'exercice :

Pour mémoire : les ristournes clients et l'évolution de la marge sont traités en section

G

IMMOBILISATIONS INCORPORELLES : (SECTION D)

Diligences "Examen"

Tableau des mouvements

- Obtenir ou établir un tableau des mouvements de l'exercice des comptes d'immobilisations incorporelles et des amortissements correspondants.

Frais d'établissement

- Examiner les pièces justificatives des mouvements significatifs (supérieurs à KMRO.....) des frais d'établissement. Noter la politique de capitalisation et d'amortissement de ces frais et s'assurer de la permanence des méthodes. Vérifier que ces frais ne comprennent que des frais de constitution, de premier établissement et d'augmentation ou de transformation du capital. Vérifier que les frais sont amortis sur un délai qui n'excède pas cinq ans.

Frais de recherche et de développement

- Examiner les pièces justificatives des mouvements significatifs (supérieurs à KMRO.....) des frais de recherche et développement. Noter la politique de capitalisation et d'amortissement de ces frais et s'assurer de la permanence des méthodes. Vérifier que les projets en cause sont nettement individualisés, leur coût distinctement établi, et qu'ils ont de sérieuses chances de réussite technique et de rentabilité commerciale. Vérifier que les frais sont amortis sur un délai qui n'excède pas cinq ans.

Fonds de commerce - (Cession - Acquisition)

- Vérifier que les montants supérieurs à KMRO..... comptabilisés en fonds de commerce au cours de l'exercice sont appropriés. Juger du bien-fondé d'un amortissement, notamment si le fonds commercial ne bénéficie pas d'une protection juridique lui donnant une valeur certaine.
- En cas de cession, examiner pour les montants supérieurs à KMRO..... l'acte de cession et vérifier l'inexistence de clauses (jouissance, transfert de propriété, ...) s'opposant au dégagement sur l'exercice du résultat de cession.

Logiciels

- Vérifier, au titre de l'exercice, que seules les dépenses de logiciels relatives à des logiciels à usage interne (ou à usage externe utilisés comme moyen d'exploitation) sont enregistrées en immobilisations incorporelles, et cela pour les montants supérieurs à KMRO..... Vérifier le respect des conditions d'inscription à l'actif. Pointer avec les pièces justificatives. Vérifier le calcul des amortissements d'un point de vue comptable et fiscal.

Brevets marques

- Examiner les pièces justificatives des mouvements significatifs de l'exercice (supérieurs à KMRO.....) des brevets, marques, etc. S'ils incorporent les frais de dépôt, apprécier le risque fiscal eu égard à la jurisprudence.

- Comparer les valeurs nettes comptables supérieures à KMRO..... avec les prévisions de revenus correspondantes. Juger du bien-fondé du rythme d'amortissement choisi et envisager les provisions nécessaires.

Attentes spécifiques du client

- Effectuer les contrôles suivants :

Diligences complémentaires "Audit"

Distribution de dividendes

- Vérifier que les frais de constitution sont amortis avant toute distribution de dividende.
De même, vérifier qu'il n'est pas procédé à une distribution de dividendes tant que les "frais de premier établissement", "frais d'augmentation de capital", "frais de recherche et de développement", ne sont pas apurés, sauf s'il existe des réserves libres suffisantes pour couvrir le montant non encore amorti.

IMMOBILISATIONS CORPORELLES (SECTION E)

Diligences "Examen"

Tableau des mouvements

- Préparer ou obtenir un tableau des immobilisations corporelles et des amortissements comprenant (par catégorie) les éléments suivants :
 - a. Valeurs brutes : soldes de début et de fin d'exercice.
 - b. Acquisitions.
 - c. Cessions et retraits.
 - d. Autres mouvements (par exemple, transferts).
 - e. Cumul des amortissements à l'ouverture et à la clôture (et des provisions pour dépréciation le cas échéant).
 - f. Dotations aux amortissements (et aux provisions pour dépréciation le cas échéant).
 - g. Reprises sur amortissements (et provisions pour dépréciation le cas échéant) du fait des retraits et cessions.
- S'assurer que les soldes au fichier des immobilisations correspondent aux totaux inscrits sur le compte du grand livre.

Acquisitions

- Pour les acquisitions dont le montant est supérieur à KMRO..... et les acquisitions qui ont les caractéristiques suivantes :, examiner les pièces justificatives (contrats d'acquisition, factures de fournisseurs) et s'assurer que les montants sont immobilisés en conformité avec les principes comptables généralement admis. Juger si les durées de vie estimées attribuées aux acquisitions sont appropriées.

Production d'immobilisations

- S'assurer que l'entreprise immobilise ses productions d'immobilisations. Pour les montants supérieurs à KMRO....., s'assurer que les coûts imputés sont corrects et en particulier, le cas échéant, les frais financiers.

Retraits et cessions

- Pour les retraits et cessions d'immobilisations dont la valeur nette comptable est supérieure à KMRO..... et les mouvements qui ont les caractéristiques suivantes :, examiner les pièces justificatives (factures de vente, contrats, procès-verbaux de destruction) et vérifier les écritures comptables correspondantes.
- Vérifier le calcul des plus et moins-values et notamment qu'en cas de cession d'une construction, le terrain est bien sorti de l'actif.

Charges d'entretien - Eléments constitutifs du prix de revient

- Examiner les justificatifs des montants figurant dans les comptes de charges d'entretien et réparations supérieurs à KMRO..... dans le but de vérifier si certains montants n'auraient pas dû être immobilisés. Comparer les soldes des comptes d'entretien et de réparations de l'exercice avec ceux de l'exercice précédent et enquêter sur les variations inattendues (ou sur l'absence de variations attendues).
- Vérifier que l'entreprise n'a pas passé en charges des éléments constitutifs du prix de revient des immobilisations (revue des honoraires d'architecte supérieurs à KMRO....., des taxes locales d'équipement supérieures à KMRO....., des dépenses de logiciels supérieures à KMRO.....).

Immobilisations en cours

- S'assurer pour les montants supérieurs à KMRO..... que les actifs ne sont pas mis en service. Comparer les coûts avec les budgets.

Dotations aux amortissements/permanence méthode

- Effectuer des procédures d'examen analytique pour vérifier les dotations aux amortissements :
 - a. Comparer les amortissements et dotations aux amortissements par rapport aux immobilisations brutes et vérifier qu'il n'y a pas de changements par rapport à l'exercice précédent.
 - b. Vérifier le caractère raisonnable des comptes d'amortissements en tenant compte des soldes de l'exercice précédent, de l'incidence des acquisitions et cessions et des taux par catégorie.

Amortissements dérogatoires

- Vérifier que le calcul des amortissements dérogatoires est conforme à la législation fiscale et que les montants correspondants sont enregistrés en provisions réglementées.

Fiscalité

- S'assurer par test du respect de la législation fiscale en matière de récupération de T.V.A., amortissements, cession, et plus et moins-values par revue d'opérations individuelles de chaque nature supérieures à KMRO.....

Attentes spécifiques du client

- Effectuer les contrôles suivants :

Diligences complémentaires "Audit"

Contrôle physique

- Envisager des contrôles physiques pour certaines immobilisations significatives sélectionnées et s'assurer que leur valeur comptable n'est pas inférieure à leur valeur actuelle.

Privilèges, nantissements

- Examiner les procès-verbaux, conventions et autres documents (par exemple, confirmations des banques et des organismes financiers) pour mettre en évidence d'éventuels privilèges, engagements, hypothèques, garanties, et limitations aux droits de propriété ou d'utilisation sur les immobilisations corporelles.

IMMOBILISATIONS FINANCIERES (SECTION F)

Diligences "Examen"

Mouvements

- Comparer les soldes de l'exercice avec ceux de l'exercice précédent et enquêter sur les variations inattendues (ou sur l'absence de variations attendues).

Classification des titres

- Vérifier la correcte classification entre titres de participation, titres immobilisés de l'activité de portefeuille, autres titres immobilisés et valeurs mobilières de placement.

Prêts

- Sélectionner les octrois de prêts de l'exercice supérieurs à KMRO..... ou qui présentent les caractéristiques suivantes : et les rapprocher des contrats et autres pièces justificatives.

Risques sur les filiales

- Sélectionner les titres supérieurs à KMRO..... pour vérifier l'estimation de leur valeur d'usage et juger du bien-fondé d'une provision pour dépréciation en effectuant les travaux suivants :
 - a. Etablir un tableau regroupant l'engagement total vis-à-vis de la filiale (titres, avances, prêts, comptes à recevoir ou à payer, cautions ou garanties données).
 - b. Obtenir les comptes annuels les plus récents et copie des rapports des commissaires aux comptes.
 - c. Calculer la valeur mathématique de l'action. Tenir compte le cas échéant des non-valeurs.
 - d. Obtenir la valeur boursière pour les titres cotés, si le marché est significatif.
 - e. A partir de ces informations et d'autres informations sur le futur de la filiale, juger de la nécessité d'une provision pour dépréciation.
 - f. S'il existe des cautions ou garanties données ou si la responsabilité n'est pas limitée à la mise en capital, juger du bien-fondé de la comptabilisation d'une provision pour risques.

Conversion en devises

- S'assurer que les créances et prêts libellés en devises sont convertis au taux de clôture et que les risques latents sont provisionnés.

Revenu des titres

- Vérifier, par rapprochement avec les AG des sociétés concernées, que tous les revenus de titres ont été comptabilisés (montants individuels supérieurs à KMRO...), et ce sur le bon exercice en fonction de leur fait générateur (dividendes, quote-part de résultat dans une société de personnes).

Législation fiscale

- S'assurer que la législation fiscale est respectée :
 - Vérifier le respect des règles fiscales concernant les taux d'intérêts.
 - Vérifier la réintégration dans la détermination du résultat fiscal du profit de change non réalisé dans le cas d'une hausse des cours des devises, pour les créances et les prêts effectués en devises étrangères.
 - Vérifier que les moins-values à long terme sont portées sur l'imprimé 2059C.
 - Vérifier que la déclaration 2561 des revenus de capitaux mobiliers a été effectuée.

Attentes spécifiques du client

- Effectuer les contrôles suivants :

Diligences complémentaires "Audit"

Confirmation

- Vérifier l'existence et la propriété des titres par confirmation de l'inscription en compte auprès de la société émettrice ou de l'intermédiaire habilité.

Conventions règlementées

- Relever les opérations (caution, garantie, compte-courant, ...) pouvant être incluses dans le champ d'application des conventions règlementées

Tableau des filiales et participations

- S'assurer que l'information requise par les textes est satisfaisante.

Rapport général/de gestion

Relever les participations nouvelles dont il doit être fait mention dans le rapport général et de gestion.

pour mémoire : Confirmation réciprocité comptes Groupe (section M).

STOCKS ET EN COURS (SECTION G)

1. INVENTAIRE PHYSIQUE/COMPILATION

Diligences "Examen"

Mode de détermination des stocks

- Prendre connaissance des méthodes de détermination des quantités en stock à la clôture de l'exercice (inventaire permanent ou inventaire physique).

Arithmétique

- Vérifier par test l'exactitude arithmétique de la compilation des stocks en contrôlant les multiplications et les additions.

Diligences complémentaires "Audit"

Instructions d'inventaire

- Revoir et apprécier le caractère adéquat des instructions et autres documentations relatives aux comptages des stocks et à l'enregistrement des mouvements de stocks aux alentours de la date d'inventaire.

Assistance inventaire

- Au, assister à la prise d'inventaire des stocks afin de s'assurer que :
 - a. le personnel du client applique les instructions d'inventaire physique ;
 - b. les produits à exclure de l'inventaire (produits sans valeur, produits ne correspondant pas à des stocks, produits appartenant à des tiers) sont soit exclus des comptages, soit comptés et enregistrés avec précision, avec une mention claire de leur statut ;
 - c. les produits appartenant au client ou à des tiers, mais dont le client est responsable, sont comptés et relevés avec précision ;
 - d. les étiquettes, feuilles ou cartes de comptage sont correctement contrôlées.

Test comptage

- Effectuer des tests sur les comptages du client (du physique vers les enregistrements des comptages et vice versa) sur au moins (concentrer les sondages sur les éléments de forte valeur). Relever des informations suffisantes pour pouvoir ultérieurement rapprocher les tests de comptage de la compilation des stocks. Enregistrer des informations relatives aux étiquettes, feuilles ou cartes utilisées, partiellement utilisées, inutilisées ou annulées, afin d'être en mesure de détecter des éléments éventuellement ajoutés sur l'état final des stocks.

Documents sur séparation exercice

- Examiner les bons d'expédition, de réception et les stocks concernés, le cas échéant, afin d'identifier les numéros des derniers documents utilisés et de relever les autres informations nécessaires pour le contrôle ultérieur de la

séparation des exercices dans les comptes (obtenir copie des documents si nécessaire).

Confirmation stocks

- Confirmer, à la date de l'inventaire physique, les stocks détenus par des tiers et ceux détenus par le client pour le compte de tiers. Assister à la prise d'inventaire des stocks détenus par les tiers si ces stocks sont significatifs.

Détection stocks obsolètes, rotations lentes, ...

- Par enquête et observation, documenter l'existence possible de stocks obsolètes, endommagés, à rotation lente ou excédentaires.

Questionnaire inventaire physique

- Remplir le questionnaire de contrôle de l'inventaire physique.

Rapprochement tests comptage/compilation

- Rapprocher de la compilation des stocks les tests de comptage, les confirmations et, si nécessaire, les enregistrements des comptages faits par le client (par exemple, les étiquettes, les feuilles ou les cartes de comptage).

Justification des quantités

- Pour les éléments supérieurs à KMRO..... figurant sur l'état final des stocks et pour les éléments avec les caractéristiques suivantes : (et éléments complémentaires si approprié), rapprocher les quantités des étiquettes d'inventaire ou des autres documents supports des comptages.

Inventaire physique/inventaire permanent

- Revoir le rapprochement de la compilation de l'inventaire physique avec les comptes du grand-livre et, le cas échéant, avec l'inventaire permanent. Enquêter sur les différences importantes (supérieures à F.....) et sur les éléments inhabituels. S'assurer que les comptes du grand-livre et l'inventaire permanent ont été correctement ajustés pour correspondre à l'inventaire physique.

Inventaire décalé

- Si l'inventaire physique a lieu à une date antérieure à celle de la clôture, faire le suivi des mouvements entre les dates d'inventaire et de clôture de la façon suivante :
- a. Revoir le suivi des mouvements entre les dates d'inventaire et de clôture et enquêter sur les éléments inhabituels.
- b. Envisager des comptages des stocks nouveaux dont la valeur est supérieure à KMRO..... et de ceux qui ont connu entre les dates d'inventaire et de clôture une variation supérieure à F..... ou %.
- c. Tester les documents justificatifs pour les achats dont le montant est supérieur à KMRO..... (et faire des tests complémentaires pour autres achats si approprié) comptabilisés entre les dates d'inventaire et de clôture.

- d. Tester les documents justificatifs des sorties de stock supérieures à KMRO..... (et faire des tests complémentaires pour autres sorties de stock si approprié) intervenues entre les dates d'inventaire et de clôture.
- e. ...
- f. ...

2. SEPARATION DES EXERCICES (clients, fournisseurs, stocks)

Diligences "Examen" et "Audit"

En liaison avec le contrôle de la sortie, et de l'entrée effective en stocks, vérifier la correcte séparation des exercices pour :

Ventes

- Les dernières livraisons de l'exercice
- Les premières livraisons de l'exercice suivant.
- Les factures du mois de et de supérieures à KMRO.....

Achats

- Les derniers bons de réception de l'exercice.
- Les derniers bons de retour.
- Les premières réceptions de l'exercice suivant.
- Les factures du mois de et de supérieures à KMRO

Avoirs - Rabais/remises/ristournes clients

- Vérifier l'exercice d'imputation des avoirs émis après la date de clôture en examinant ceux dont les montants sont supérieurs à KMRO..... émis au cours de la période allant de la date de clôture au, ainsi que les avoirs qui ont les caractéristiques suivantes :
- S'informer de l'existence éventuelle d'avoirs non émis concernant l'exercice examiné.
- S'assurer que les procédures de l'entreprise permettent d'appréhender l'ensemble des rabais/remises et ristournes accordés par les clients. Effectuer une revue analytique des remises accordées durant l'exercice et des remises restant dues à la clôture (individuel par client et global). Contrôler, pour les montants restants dus supérieurs à KMRO..... la correcte évaluation de la ristourne à payer.

Avoirs - Rabais/remises/ristournes Fournisseurs

- Revoir les avoirs supérieurs à KMRO..... reçus après la clôture.
- S'assurer que les procédures de l'entreprise permettent d'appréhender l'ensemble des rabais/remises et ristournes accordés par les fournisseurs.

3. COUT D'ENTREE

Diligences "Examen" et "Audit"

Arithmétique compilation

- Vérifier, le cas échéant, les calculs et les additions des états des stocks.

Revue analytique : catégorie stock

- Récapituler les stocks par catégorie et faire une comparaison avec les exercices précédents. Enquêter sur les changements inattendus (ou sur l'absence de changements attendus).

Revue analytique marge et taux de rotation

- a. Comparer les marges brutes de l'exercice (par mois, par établissement et par ligne de produits....) avec celles de l'exercice précédent et expliquer les variations.
- b. Calculer la rotation des stocks. La comparer avec celle des exercices précédents et expliquer les variations.

Test coût d'entrée

- Valider, par entretien, que la méthode de valorisation des stocks décrite dans le dossier permanent est celle appliquée à la clôture de l'exercice.
- Vérifier par sondage que la méthode de valorisation utilisée est cohérente avec la politique du client et la méthode utilisée l'exercice précédent et qu'elle est conforme aux principes comptables généralement admis :
 - a) Pour les matières premières, contrôler.....
 - b) Pour les En cours
 - c) Pour les Produits finis.....

Diligences optionnelles "Examen" et "Audit"

Revue analytique coût unitaire

- Comparer les coûts unitaires des éléments en stocks avec ceux des exercices précédents. Enquêter sur tout changement important et/ou tendance inhabituelle.

Revue analytique coefficient frais généraux

- Comparer les rapports entre la main d'œuvre directe et les frais généraux de production et les matières premières utilisées en production au cours de l'exercice avec les mêmes rapports dans les stocks de clôture. Comparer également ces éléments avec ceux de l'exercice précédent.

Ecart standard/réel

- Examiner les comptes d'écarts sur standard dont les soldes sont supérieurs à KMRO..... Apprécier la nécessité d'ajuster les calculs et les additions des états des stocks.

4. DEPRECIATION DES STOCKS

Diligences "Examen" et "Audit"

Valeur de marché

Vérifier, pour les montants individuels supérieurs à KMRO..... ou présentant les caractéristiques suivantes..... que les stocks ne sont pas valorisés au-dessus de leur valeur de réalisation :

- a) matières : comparer avec le prix de remplacement
- b) produits en cours : comparer avec le prix de vente prévisionnel moins coût de transformation
- c) produits finis : comparer le prix de vente prévisionnel ou réel de l'exercice suivant

Exhaustivité

- Apprécier le caractère adéquat des provisions pour dépréciation des stocks excédentaires, obsolètes, à rotation lente ou endommagés en effectuant les travaux suivants :
 - a. Rapprocher les éléments identifiés lors de l'inventaire physique comme étant excédentaires, obsolètes ou à rotation lente de l'état des stocks dépréciés préparé par le client.
 - b. Sélectionner les éléments en stocks de valeur supérieure à KMRO..... et/ou les stocks ayant les caractéristiques suivantes : à partir de l'état des stocks de clôture, pour identifier des stocks éventuellement excédentaires, obsolètes ou à rotation lente. Comparer les quantités en stocks avec les éléments suivants, selon leur disponibilité :
 - 1) Quantités vendues ou consommées au cours de l'exercice.
 - 2) Quantités produites au cours de l'exercice.
 - 3) Prévisions de ventes en quantités.
 - 4) Autres : ...

- c. Déterminer si des stocks potentiellement excédentaires et/ou obsolètes ont été vendus après la clôture, et à quelles conditions ces ventes ont été réalisées.
- d. S'assurer que les produits dépréciés l'exercice précédent, et qui sont toujours en stocks, sont inclus dans la provision pour dépréciation de fin d'exercice.
- e. Comparer par rapport à l'exercice précédent les provisions sur stocks, les mises au rebut et les charges correspondantes. Comparer les mises au rebut de l'exercice, en pourcentage des stocks et en pourcentage du coût des ventes, à celles de l'exercice précédent. Enquêter sur les variations inattendues.

Obligations fiscales

— S'assurer que la législation fiscale est respectée,

CLIENTS ET COMPTES RATTACHES : (SECTION H)

Diligences "Examen"

Classification/non compensation

- Obtenir la balance des comptes clients et enquêter sur les soldes inhabituels, les soldes créditeurs et les comptes qui pourraient ne pas être des créances d'exploitation, ou dont la classification en créances clients peut ne pas être correcte (par exemple, créances sur le personnel).

Rapprochement balance auxiliaire/balance générale

- Pointer le solde de la balance auxiliaire des comptes clients avec le solde du compte collectif clients du grand-livre.

Créances douteuses

- Obtenir ou établir un tableau de variation des provisions pour créances douteuses au cours de l'exercice. Obtenir les documents justificatifs pour les montants supérieurs à KMRO..... comptabilisés en pertes sur créances irrécouvrables au cours de l'exercice, en vérifier le bien-fondé ainsi que celui de la reprise éventuelle de provision.
- Comparer les ratios de rotation des comptes clients et/ou de durée moyenne de recouvrement avec ceux des exercices précédents.
- Evaluer le caractère adéquat des provisions pour créances douteuses en procédant de la manière suivante :
 - a. Sélectionner, sur la balance par ancienneté des créances, les créances supérieures à KMRO..... ainsi que celles supérieures à KMRO..... qui sont échues depuis plus de ... jours, ainsi que les comptes présentant les caractéristiques suivantes :
 - b. Sélectionner également tout compte présentant un risque élevé d'erreur (en fonction de l'expérience des années antérieures).
 - c. Pour ces comptes sélectionnés, discuter de leur recouvrabilité avec le responsable du crédit clients ou avec tout autre responsable et vérifier leurs dires en examinant les dossiers des clients ou les autres pièces justificatives.
 - d. Conclure sur le caractère adéquat de la provision.

Analyse des comptes individuels

- Sélectionner les comptes supérieurs à KMRO, et procéder à une analyse de leur composition (procédures alternatives -règlement postérieur, bon de livraison....- les factures impayées).

Effets à recevoir

- Vérifier le solde avec l'inventaire du portefeuille.
- Si les effets à recevoir n'ont pas été inclus dans la procédure de confirmation directe, vérifier qu'ils ont été honorés par la suite à partir des relevés bancaires pour les montants supérieurs à KMRO.....
- Evaluer s'il y a lieu de faire une provision pour les risques d'effets impayés.

Conversion en devises

- Vérifier que les créances libellées en devises sont converties, sauf couverture, en francs au taux de clôture et contrôler les comptes d'écarts de conversion.

Législation fiscale

- S'assurer que la législation fiscale est respectée en matière de provisions pour créances douteuses, de récupération de la T.V.A. sur les créances irrécupérables, d'écarts de conversion.

Attentes spécifiques du client

- Effectuer les contrôles suivants :

Diligences complémentaires "Audit"

Circularisation

- Au procéder à la confirmation directe des soldes clients, effets à recevoir et effets escomptés non échus de la façon suivante :
 - a. Sélectionner les éléments clés
 - b. Sélectionner un échantillon représentatif d'autres comptes à l'aide de la table de risque d'audit
 - c. Vérifier les informations sur les demandes de confirmation avec les comptes auxiliaires. Envoyer les demandes et préparer les statistiques des confirmations.
 - d. Rapprocher les réponses aux confirmations avec la balance et demander au client de justifier les différences. Enquêter sur les justifications de montants supérieurs à KMRO..... et sur d'éventuelles justifications inhabituelles.
 - e. Envoyer des relances pour toutes les demandes de confirmation directe restées sans réponse.
 - f. Examiner les encaissements postérieurs, les bons d'expédition, les contrats de vente et les autres pièces justificatives pour vérifier la validité des créances sans réponse à la demande de confirmation ou avec des réponses insatisfaisantes.

- g. Récapituler les résultats de la procédure de confirmation.
- h. Au cas où la circularisation a été faite avant la clôture, examiner la cohérence de l'évolution du compte collectif clients avec les flux de vente et d'encaissements et s'assurer qu'il n'existe pas de nouveaux comptes significatifs.

AUTRES CREANCES : (SECTION I)

Diligences "Examen" et "Audit"

Variations

- Comparer les soldes de l'exercice avec ceux des exercices précédents et enquêter sur les changements inattendus (ou sur l'absence de changements attendus).

Analyse

- Si la revue analytique fait apparaître des écarts inexplicables, analyser les montants supérieurs à KMRO..... composant le solde et les valider à l'aide des justificatifs.

Recouvrabilité

- Vérifier que les provisions pour dépréciation des débiteurs divers couvrent de façon adéquate les risques de non-recouvrement des créances :
 - Obtenir les mouvements au cours de l'exercice de la provision pour dépréciation des débiteurs divers. Vérifier, à l'aide de pièces justificatives (bordereau de production à la masse, avis de redressement judiciaire), le caractère opportun de la provision. Vérifier les calculs et s'assurer que le taux de provision est suffisant.
 - Rechercher les montants anciens, soit par une revue de la balance par ancienneté des créances ou par retard de règlement, soit par une revue des comptes individuels supérieurs à KMRO..... S'assurer qu'il n'y a pas d'autres montants qui auraient dû être provisionnés.
 - S'assurer que les montants provisionnés sont bien hors taxes.

Avances au personnel

- S'assurer que les avances individuelles supérieures à KMRO..... ont été attribuées à du personnel toujours employé.

Conversion en devises

- Pour les créances libellées en devises, s'assurer que celles-ci sont correctement converties en francs français au taux de clôture.

Attentes spécifiques du client

- Effectuer les contrôles suivants :

Pour mémoire

- T.V.A. récupérable (section T)
- Créances groupe (section M)
- Compte courant débiteur (section M)

DISPONIBILITES : (SECTION J)

Diligences "Examen"

Rapprochements bancaires

- Obtenir du client les états de rapprochement bancaires et effectuer les travaux suivants :
 - a. Pointer le solde selon le client avec le solde du grand-livre.
 - b. Pointer le solde selon la banque avec la confirmation et le relevé bancaire.
 - c. Pour les éléments comptabilisés par la société et non par la banque, vérifier l'apurement sur les relevés postérieurs (montants supérieurs à KMRO.....).
 - d. Pour les éléments comptabilisés par la banque et non par la société (montants supérieurs à KMRO...), rechercher les raisons de la non-comptabilisation ainsi que les contreparties, et proposer les ajustements ou reclassifications nécessaires.
 - e. Analyser les montants anciens (supérieurs à KMRO et à plus de ... jours) et l'apurement postérieur des mouvements récents et importants (supérieurs à KMRO.....) ou inhabituels en rapprochement.
 - f. Tester l'exactitude arithmétique des états de rapprochement.

Non compensation

- Vérifier qu'il n'y a pas de compensation entre les soldes débiteurs et les soldes créditeurs pour les comptes pour lesquels il n'existe pas d'accord de compensation, et que les soldes créditeurs sont regroupés avec les concours bancaires courants dans le poste "Emprunts et dettes auprès des établissements de crédit".

Caisse

- S'assurer par test que le solde de caisse n'a pas été créditeur durant l'exercice.
- S'assurer de l'inexistence d'un solde anormalement élevé.

Virements internes

- S'assurer que ces comptes sont soldés en fin d'exercice.

Confirmation (diligence optionnelle)

- Procéder à une demande de confirmation des disponibilités au

Attentes spécifiques du client

- Effectuer les contrôles suivants :

Diligences complémentaires "Audit"

Intérim

- Vérifier que les états de rapprochements bancaires sont établis périodiquement.
- Tester leur exactitude.
- S'interroger sur les conséquences résultant, le cas échéant, de l'autorisation de signature accordée au responsable comptable.

Final

- Obtenir confirmation des signataires autorisés, intérêts ou autres frais concernant l'exercice et non encore débités.

VALEURS MOBILIERES DE PLACEMENT : (SECTION J)

Diligences "Examen"

Classification

- Vérifier la classification entre titres de participation et valeurs mobilières de placement.

Tableau des mouvements

- Obtenir ou établir un tableau des mouvements de l'exercice.

Valeur à l'arrêté des comptes

- Pour les lignes supérieures à KMRO....., s'assurer que les moins-values latentes ont été comptabilisées et qu'à contrario les plus-values latentes n'ont pas été constatées.

Cession

- Sur l'échantillon suivant.....vérifier si la règle utilisée (FIFO, coût moyen pondéré) est conforme aux principes comptables adoptés précédemment par l'entreprise.

Obligations fiscales

- S'assurer que pour les titres d'OPCVM, les plus-values latentes ont été retenues dans le résultat fiscal.
- S'assurer que les produits de placement à revenus fixes sont imposés selon la règle des intérêts courus.

Attentes spécifiques du client

- Effectuer les contrôles suivants :

Diligences complémentaires "Audit"

Circularisation

- Vérifier l'existence et la propriété des titres par confirmation de l'inscription en compte auprès de la société émettrice ou de l'intermédiaire habilité.

COMPTE DE REGULARISATION ACTIF : (SECTIONS K)

Diligences "Examen"

Charges à répartir

- Vérifier que les montants supérieurs à KMRO..... enregistrés dans ce compte correspondent soit à des charges différées, c'est-à-dire enregistrées au cours de l'exercice mais qui se rapportent à des productions déterminées à venir et rentables, soit à des frais d'acquisition des immobilisations (droits de mutation, honoraires, frais d'actes), soit à des frais d'émission d'emprunts, soit enfin exceptionnellement à l'étalement d'une charge exceptionnelle dans le temps. Juger du bien-fondé de l'étalement dans le temps de ces charges. Vérifier que la politique suivie est appliquée de façon constante. Vérifier que leur amortissement direct est aussi rapide que possible et, dans tous les cas, effectué en cinq ans maximum.

Charges constatées d'avance

- Pour les comptes supérieurs à KMRO..... et pour ceux qui ont varié de plus de KMRO.... ou de % par rapport à l'exercice précédent, vérifier les calculs des montants figurant en comptes de régularisation actif (et examiner les documents justificatifs si nécessaire).

Attentes spécifiques du client

- Effectuer les contrôles suivants :

Ecart de conversion

- Les diligences sont incluses dans les sections concernées.

Diligences complémentaires "Audit"

-
-

GROUPE ET ASSOCIES : (SECTION M)

Diligences "Examen"

1. DIRIGEANTS

Rémunérations

- Vérifier la conformité des rémunérations des dirigeants avec les décisions du conseil ou de l'assemblée.
- S'assurer si un versement de dividendes n'est pas plus favorable qu'un complément de salaires.

Déduction des charges sociales

Comptes courants d'associés

- S'assurer de l'accord de l'associé sur la position de son compte.
- Vérifier le calcul des intérêts pour les montants individuels supérieurs à KMRO.....
- Vérifier la déductibilité fiscale des intérêts.

Compte courant débiteurs

- S'assurer qu'il n'y a pas dans les débiteurs divers des membres du conseil d'administration ou du directoire et des directeurs généraux.

Attentes spécifiques du client

- Effectuer les contrôles suivants :

2. GROUPE

- Obtenir les accords de réciprocité des créances rattachés, autres créances, dettes financières, comptes clients et fournisseurs.

Diligences complémentaires "Audit"

Compte courant débiteur

- Apprécier l'opportunité de révéler le fait au Procureur.

Conventions règlementées

- Relever les facturations pour les sociétés du Groupe (redevances, études, frais de siège, ...)

RELEVÉ DES ENGAGEMENTS HORS BILAN : (SECTION 0)

Diligences "Examen"

Conseils d'administration

- Examiner les procès-verbaux des assemblées et conseils et relever les :
 - Cautions,
 - Abandons de créance avec clause de retour à meilleure fortune.
 -

Crédit-bail

- Examiner les contrats de crédit-bail

Effets escomptés non échus

- Vérifier le montant des effets escomptés non échus (confirmation bancaire).

Engagements de retraite

- Vérifier le montant des engagements de retraite : utiliser la feuille de travail spécialisée (à faire préparer par l'entreprise).

Interview

- S'informer auprès de la Direction de l'existence éventuelle d'autres engagements reçus ou donnés.

Attentes spécifiques du client

- Effectuer les contrôles suivants :

Diligences complémentaires "Audit"

- Contrôler l'exhaustivité des opérations en examinant les procès-verbaux des assemblées et conseils.

CAPITAUX PROPRES : (SECTION P)

Diligences "Examen"

Mouvements

- Obtenir un tableau des mouvements des comptes de capitaux propres au cours de l'exercice. Pointer les soldes d'ouverture avec les feuilles de travail de l'exercice précédent et les soldes de clôture avec le grand-livre et les comptes annuels.

Procès-verbaux d'assemblée

- Revoir les procès-verbaux et autres documents justificatifs des opérations et les descriptions des opérations qui ont affecté les comptes de capitaux propres au cours de l'exercice. Vérifier en particulier l'affectation du résultat de l'exercice précédent avec le procès-verbal de l'assemblée générale ordinaire et s'assurer que cette affectation est conforme aux dispositions légales et statutaires.

Subventions

- Pour les subventions, pointer celles reçues supérieures à KMRO..... avec les décisions d'attribution et titres de paiement. S'assurer de la permanence des méthodes quant à leurs modalités de réintégration en résultat.
- S'assurer du respect des obligations mises à la charge des entreprises en contrepartie.
- Examiner les conséquences de la cession des immobilisations financées par des subventions.

Provisions réglementées

- Obtenir un tableau des mouvements des provisions réglementées par nature. Pointer les soldes d'ouverture avec les feuilles de travail de l'exercice précédent et les soldes de clôture avec le grand-livre et les comptes annuels. Pointer les dotations et les reprises avec le compte de résultat. Vérifier que les provisions ont été constituées en conformité avec les règles fiscales. S'assurer que la société remplit les conditions ouvrant droit à la constitution de ces provisions. Vérifier leur mode de calcul et leurs modalités de réintégration.

Attentes spécifiques du client

— Effectuer les contrôles suivants :

PROVISIONS POUR RISQUES ET CHARGES : (SECTION Q)

Diligences "Examen"

Mouvements

- Obtenir un tableau des mouvements de l'exercice. Pointer les soldes d'ouverture avec les feuilles de travail de l'exercice précédent, les soldes de clôture et les mouvements avec le grand-livre et les comptes annuels.

Exhaustivité risque

- Procéder à un entretien avec la direction sur l'existence de litiges ou de risques en cours.
- Réconcilier les honoraires d'avocat avec les dossiers concernés et les provisions constituées.
- S'assurer, en liaison avec les travaux réalisés dans d'autres sections, que tous les risques ont fait l'objet d'une provision (provisions pour pertes à terminaison, pour pertes sur contrats signés restant à exécuter, provisions pour pertes de change, provisions pour redressements fiscaux, contentieux personnel, provisions pour pertes sur engagements contractés avec des clients ou des fournisseurs ...). Vérifier les éléments de base ayant servi à l'évaluation des provisions et porter une appréciation sur les jugements du client.

Provision garantie

- Examiner avec le client les politiques et procédures utilisées en matière de garantie. Evaluer le caractère adéquat du modèle d'estimation de la provision pour garantie utilisé par le client et s'assurer par tests de l'exactitude de son application.

Provision retraite

- Pour les provisions pour pensions et retraites, vérifier leur calcul en fonction des obligations légales ou contractuelles de la société. Apprécier le mode de calcul et les hypothèses retenues pour la détermination de la provision.

Provision restructuration

- Détecter à partir des procès-verbaux des conseils d'administration et comités d'entreprise de l'exercice les provisions devant être comptabilisées.

Obligations fiscales

- Apprécier le caractère déductible des provisions constituées.

Attentes spécifiques du client

- Effectuer les contrôles suivants :

Diligences complémentaires "Audit"

Circularisation

- Procéder à une demande de renseignements auprès des avocats et conseils extérieurs relative aux affaires qui leur sont confiées (nature, évaluation du risque, honoraires, etc.). Juger le bien-fondé des évaluations des provisions comptabilisées en fonction des réponses reçues.

DETTES FINANCIERES : (SECTION R)

Diligences "Examen"

Mouvements

- Préparer ou obtenir un tableau des mouvements des dettes financières au cours de l'exercice, comportant une description des dettes financières (date d'origine, nature des dettes, échéance, valeur nominale, taux d'intérêt, modalités de remboursement) et une analyse des mouvements en principal et intérêts concernés (solde d'ouverture, augmentation, remboursement ou paiement, solde de clôture). Rapprocher avec les tableaux de remboursement.

Nouveaux contrats d'emprunts

- Obtenir et examiner les copies des nouveaux contrats d'emprunt ainsi que de ceux en cours pour lesquels nous n'avons pas de copie dans nos dossiers. Vérifier les montants, conditions, engagements, garanties et autres clauses pertinentes relatives aux dettes financières.

Indexation/taux variable

- S'assurer que l'indexation du taux a été appliquée et faite en conformité avec le contrat : vérifier les calculs.

Charges à payer

- Tester le calcul des intérêts payés et provisionnés pour les montants individuels supérieurs à KMRO..... et rapprocher les montants de la balance générale. Effectuer un test global sur le caractère raisonnable des charges financières en multipliant le taux d'intérêt moyen par le niveau moyen d'endettement.

Conversion en devises

- S'assurer que l'emprunt a été comptabilisé au taux de clôture.
- S'assurer qu'une provision a été comptabilisée pour tenir compte des pertes latentes.

Attentes spécifiques du client

- Effectuer les contrôles suivants :

Diligences complémentaires "Audit"

Confirmation banques

- Procéder à une demande de confirmation auprès des organismes bancaires et exploiter les réponses reçues.
 - conformité de soldes

- existence garantie affectée aux emprunts

Emission d'obligations

- S'assurer que les conditions d'émission d'obligations sont respectées.

Pour mémoire

- Dettes groupes (section M)
- Comptes courants d'associé (section M)

FOURNISSEURS ET COMPTES RATTACHES : (SECTION S)

Diligences "Examen"

Rapprochement balance auxiliaire/balance générale

- Pointer le solde de clôture des comptes fournisseurs et comptes rattachés avec le grand-livre et les comptes annuels. Pointer le solde des comptes fournisseurs et effets à payer figurant au bilan avec la balance fournisseurs ou, éventuellement, avec le total de l'échéancier fournisseurs et celui des effets à payer.

Non compensation

- S'assurer de la non-compensation des soldes débiteurs et créditeurs dans la présentation du bilan.

Exhaustivité passif

- Comparer le ratio de rotation de l'exercice avec celui des exercices précédents. Commenter les écarts constatés.
- Effectuer une recherche des passifs non enregistrés sur la période allant de la date de clôture à Pour effectuer la recherche des passifs non enregistrés, examiner les décaissements postérieurs à la clôture supérieurs à KMRO.....et mouvementant les comptes d'achats et fournisseurs

Fournisseurs débiteurs

- Enquêter sur les soldes débiteurs supérieurs à KMRO..... et apprécier la nécessité de les déprécier.

Charges à payer

- Obtenir un état des factures non parvenues. Faire une revue analytique n/n-1. Contrôler par test les lignes supérieures à
- Faire le lien avec l'inclusion de ces charges aux stocks.

Conversion en devises

- S'assurer que les dettes en devises sont converties au taux de clôture et vérifier la comptabilisation des différences de change en comptes d'écarts de conversion.

Analyse des comptes individuels

- Sélectionner les comptes supérieurs à KMRO, et procéder à une analyse de leur composition (procédures alternatives -règlement postérieur, bon de livraison....- les factures impayées).

Attentes spécifiques du client

- Effectuer les contrôles suivants :

Diligences complémentaires "Audit"

Confirmation

- Au, procéder à une confirmation directe des soldes fournisseurs et effets à payer (y compris les fournisseurs d'immobilisations) supérieurs à KMRO..... et des comptes qui ont les caractéristiques suivantes :
.....
- Demander au client de rapprocher les réponses des soldes des comptes auxiliaires. Enquêter sur les justifications pour les montants en rapprochement supérieurs à KMRO..... ainsi que sur les justifications qui semblent inhabituelles.

DETTES FISCALES, SOCIALES ET AUTRES DETTES : (SECTION T)

Diligences "Examen"

DADS/salaires

- Pour les charges de personnel, obtenir le rapprochement entre le montant des salaires enregistrés en comptabilité générale pendant l'année civile, celui figurant sur la déclaration annuelle des salaires et celui figurant sur le livre de paie, et le contrôler. Corroborer l'évolution de la masse salariale avec l'évolution des effectifs et les augmentations de salaires.

Commission, honoraires, ...

- Rapprocher les comptes de commissions, honoraires avec les sommes déclarées

Revue analytique

- Faire une feuille de travail récapitulative des dettes fiscales, sociales et autres dettes, ainsi que des charges fiscales et sociales. La pointer au grand-livre et aux comptes annuels. Comparer les soldes de l'exercice avec ceux des exercices précédents et enquêter sur les changements inattendus (ou sur l'absence de changements attendus). Pour les anomalies relevées, appliquer la suite du programme de travail.

Organismes sociaux

- Pour les variations inexplicables par la revue analytique, rapprocher les montants dus aux organismes sociaux des déclarations.
 - a. Vérifier avec les pièces justificatives les montants supérieurs à KMRO..... et en vérifier l'apurement sur l'exercice suivant.
 - b. Vérifier que des montants anormalement anciens ne figurent pas en compte.
Demander des explications sur les retards de paiements et évaluer les intérêts de retard.
 - c. S'assurer que les principaux types de charges répétitives de par leur nature ont fait l'objet, le cas échéant, d'une provision en charges à payer.
 - d. Faire une revue des décaissements postérieurs à la clôture de l'exercice et des factures reçues postérieurement à la clôture et d'un montant supérieur à KMRO..... afin de s'assurer qu'il n'existe pas de charges à payer qui auraient dû être comptabilisées à la clôture de l'exercice.

Dettes fiscales

- Pour les variations inexplicables par la revue analytique obtenir les différents avis bordereaux ou déclarations - S'assurer du respect des obligations fiscales.

- S'assurer en matière de taxe professionnelle que le plafonnement en fonction de la valeur ajoutée a été appliqué.

Congés payés

- Vérifier par vraisemblance le calcul de la provision pour congés payés et des charges sociales sur congés payés. S'assurer qu'il a été tenu compte des congés payés non pris, que la provision ne prend pas en compte du personnel parti, des mandataires sociaux, que le taux de charges sociales est cohérent.

Primes/commissions sur salaires

- Vérifier les calculs des commissions à payer pour les montants individuels supérieurs à KMRO..... Les rapprocher des plans de commissions et pointer les bases utilisées avec la comptabilité.
- Vérifier si des primes versées sur l'exercice suivant concernent l'exercice.

Participation

- Vérifier, si l'entreprise entre dans le champ d'application des textes réglementant la participation, les bases et calculs de la participation.

Intéressement

- Examiner la convention collective ou, le cas échéant, l'accord d'entreprise ou l'accord d'intéressement afin de déterminer les droits des salariés, en matière d'intéressement.

Calcul impôt société

- Examiner le rapprochement du résultat comptable et du résultat fiscal pour le calcul de l'impôt sur les sociétés. (Voir diligences en section X) et contrôler l'IS avec le bordereau avis.

Obligations fiscales

- Vérifier que les déclarations fiscales obligatoires ont été déposées dans les délais.

Contrôle fiscal

- Si la société a subi un contrôle fiscal au cours de l'exercice ou si un contrôle fiscal est en cours, vérifier les provisions éventuellement constituées et déterminer s'il y a lieu de constituer des provisions complémentaires (pénalités, intérêts de retard, redressements contestés).

Déficits fiscaux

- En cas de résultat fiscal déficitaire, vérifier les possibilités d'utilisation de report en arrière et report en avant. Vérifier les calculs correspondants.

T.V.A.

- Obtenir ou effectuer un rapprochement entre les déclarations de TVA et la comptabilité sur l'exercice.
- S'assurer que la société respecte la réglementation en vigueur en matière de T.V.A. (règle de déduction, prorata d'assujettissement, règles de territorialité).
- Pointer le montant de la TVA due avec la déclaration du dernier mois de l'exercice.

Attentes spécifiques du client

- Effectuer les contrôles suivants :

Diligences complémentaires "Audit"

Privilèges, nantissements

- Vérifier que les inscriptions du Trésor Public, de la CNSS correspondent à des dettes comptabilisées par l'entreprise.

Non déclaration T.V.A.

- Au cas où le solde du compte T.V.A. collectée correspond à la non déclaration volontaire de T.V.A., apprécier l'opportunité de révéler le fait .

DETERMINATION DU RESULTAT FISCAL : (SECTION X)

- Procéder à la détermination du résultat fiscal en rassemblant sous cette section, et à l'appui du calcul, le détail justifié des réintégrations et déductions effectuées, notamment sans que cette liste soit exhaustive :

- S'assurer que l'entreprise utilise les encouragements fiscaux dont elle peut bénéficier, par exemple et sans que cette liste soit exhaustive :

4.4.1 Questionnaire de fin de mission

Client :	QUESTIONNAIRE DE FIN DE MISSION	
Exercice :		
Fait par / Date :		Référence :

1. Une note de synthèse générale de la mission a été établie reprenant :
 - a. Les événements importants de l'activité.
 - b. Les faits marquants de la mission.
 - c. Les points restant à évoquer avec le client.
 - d. Les conseils à proposer (organisation et informatique, outils de gestion, conseils juridiques, fiscaux ou sociaux, perspectives à moyen terme, ...).
2. Tous les points en suspens sont bouclés et il a été répondu à toutes les notes de revue.
3. Les décisions prises lors du rendez-vous avec le client et les dernières écritures sont documentées au dossier et approuvées par l'associé.
4. Nous avons vérifié la concordance :
 - entre nos feuilles de travail et la plaquette,
 - entre la plaquette et la liasse fiscale.
5. Une lecture finale des comptes annuels par examen critique de leur cohérence a été effectuée et nous sommes en mesure d'expliquer les évolutions par rapport à l'exercice précédent et/ou au budget.
6. Pour les cycles significatifs, nous avons examiné les procédures de contrôle et d'enregistrement comptable des opérations et n'avons pas décelé de risque élevé susceptible de mettre en question la régularité et l'exhaustivité des enregistrements comptables (achats, ventes, trésorerie, paye, ...).
7. Nous n'avons pas décelé d'éléments remettant en cause :
 - la permanence des méthodes,
 - la continuité d'exploitation,
 - l'indépendance des exercices,
 - le principe de prudence.
8. Nous avons discuté avec le client des perspectives de l'exercice suivant et de son budget N + 1 et n'avons pas détecté d'événements importants postérieurs à la clôture de l'exercice et qui pourraient remettre en question la physionomie des comptes annuels et/ou la continuité d'exploitation.
9. L'Annexe contient les informations significatives strictement nécessaires pour compléter l'image fidèle des comptes annuels (utiliser le questionnaire de conformité comme une checklist documentaire. Il n'est pas nécessaire de remplir formellement ce questionnaire).
10. Notre dossier de travail contient les éléments pour répondre sans difficulté à un contrôle fiscal ou social, au minimum :
11. • le contrôle des bases déclarées pour la T.V.A. et la taxe sur les salaires,
12. • les taux et bases utilisés pour les charges sociales

5. Feuilles de travail

5.1 Contrôle interne

5.1.1 Analyse des contrôles

Risque potentiel	Contrôle identifié	Le contrôle est	
		Objectif d'audit OUI NON	Matér OUI
Exhaustivité			
Existence			
Rattachement			

¹Toute réponse "Non" doit faire l'objet d'un commentaire annexe.
Page 281 sur 282

