

## Les différentes formes d'audit

L'audit est la forme moderne de contrôle, de vérification, d'inspection, de surveillance des comptes, en apportant une dimension critique. L'audit peut être interne ou externe. L'audit peut être financier ou étendu à un ensemble d'opérations contractuelles ou légales. L'audit est souvent plus large que la notion de révision et dépasse le domaine comptable et financier.

Dans le domaine comptable et financier, il existe plusieurs normes :

Les normes IAASB : 40 normes ISA (International Standard on Auditing).  
Les normes de la CNCC (Compagnie Nationale des Commissaires aux Comptes).  
Les normes de l'OEC (Ordre des Experts Comptables).

### I°) LES MISSIONS D'AUDIT DES COMPTES ANNUELS

Le contrôle légal et le contrôle contractuel : le contrôle légal s'applique en vertu d'une disposition obligatoire. Il peut s'exercer à l'initiative d'un juge. Le contrôle contractuel peut être demandé par l'entreprise ou par des tiers. Les objectifs sont différents.

#### A°) Le contrôle légal obligatoire

**Commissariat aux comptes** : les sociétés par actions, SA, SCA et SAS sont soumises au contrôle légal, quelle que soit leur taille. (loi du 1<sup>er</sup> mars 1984) : les SNC, SARL, SCS, ainsi que toute personne morale ayant une activité économique relève du contrôle, dès lors qu'elles dépassent au moins 2 de seuils suivants :

Total bilan .....	> 1,55 M€
CA HT .....	> 3,1 M€
Salariés .....	> 50

**Commissariat à la transformation et à la fusion** : les CAC établissent des rapports sur les sociétés transformées (loi du 5 janvier 1988).

**Commissariat aux apports** : (loi du 24 juillet 1966), apports en nature, obligatoire lorsque la valeur d'un apport dépasse 7 500 €.

#### B°) Le contrôle légal facultatif

Ce contrôle est décidé par les associés ou par le juge. Dans les SNC et SCS non soumises au contrôle légal obligatoire, les associés peuvent désigner un CAC à l'unanimité ou à une majorité prévue dans les statuts. Dans les SARL, les associés peuvent nommer un CAC à l'AG, à la majorité ordinaire.

#### C°) Le contrôle contractuel

La demande de ce contrôle peut être effectuée par l'entreprise ou par des tiers. Ce contrôle doit respecter les normes de l'OEC.

Toute information comptable et financière peut avoir de la conséquence grave sur l'entreprise, aussi est-il nécessaire pour les dirigeants de s'assurer de la sincérité des informations. Les préoccupations d'une révision pour les dirigeants sont le plus souvent :

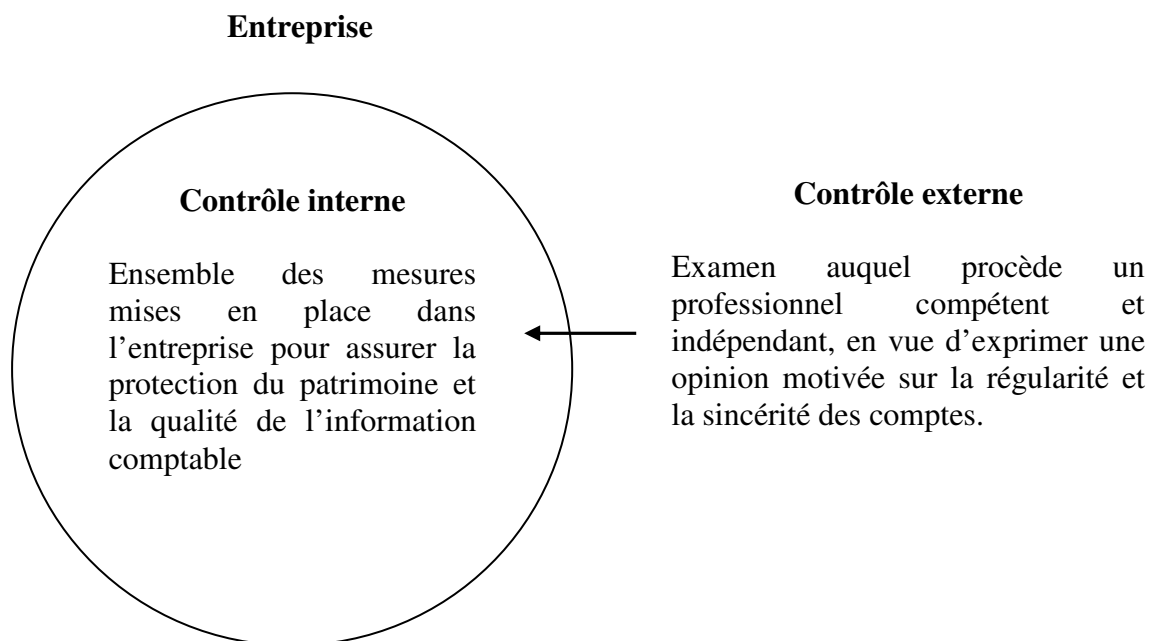
- les besoins d'une information financière fiable avant de la présenter à des tiers ou aux associés,
- l'appréciation de l'organisation comptable actuelle afin d'en déceler les insuffisances et de les améliorer,
- la nécessité d'éviter des fraudes et des détournements.

Certains tiers ou partenaires de l'entreprise en relation avec elle ont souvent intérêt à ce que les comptes soient préalablement révisés avant de prendre des décisions. Ainsi, la demande du contrôle peut être faite par :

- les banques,
- les salariés, par l'intermédiaire du comité ou des syndicats,
- une entreprise voulant fusionner,
- l'AMF (Autorité des Marchés Financiers).

Le contrat qui lie l'auditeur est considéré comme un contrat d'entreprise dans le sens de l'article 1710 du code civil (contrat par lequel l'une des parties s'engage à faire quelque chose pour l'autre, moyennant un prix convenu entre elles). D'après les normes professionnelles, l'expert-comptable et son client définissent une lettre de mission, définissant les obligations réciproques.

## II°) contrôle interne et contrôle externe



### A°) Le contrôle interne

Définition donnée par les EC, en congrès en 1977 : Le contrôle interne est l'ensemble des sécurités contribuant à la maîtrise de l'entreprise. Il a pour but d'assurer la protection, la sauvegarde du patrimoine et la qualité de l'information d'une part et de l'autre, l'application des instructions de la direction, et de favoriser l'amélioration des performances.

Il se manifeste par l'organisation, les méthodes et les procédures de chacune des activités de l'entreprise pour maintenir la pérennité de celle-ci.

Définition donnée par les CAC, en 1987 : le contrôle interne est constitué par l'ensemble des mesures de contrôle comptable ou autre, que la direction définit, applique et surveille, sous sa responsabilité, afin d'assurer la protection du patrimoine de l'entreprise et la fiabilité des enregistrements comptables et des comptes annuels qui en découlent.

Définition de l'American Institute of Certified Public Accountants : le contrôle interne est formé de plans d'organisation et de toutes les méthodes et procédures adoptées à l'intérieur d'une entreprise pour protéger ses actifs, contrôler l'exactitude des informations fournies par la comptabilité, accroître le rendement et assurer l'application des instructions de la direction.

Définition donnée par la norme 400 de l'IAASB (International Auditing and Assurance Standard Board) : le système de contrôle interne est l'ensemble des politiques et procédures mises en œuvre par la direction d'une entité en vue d'assurer, dans la mesure du possible, la gestion rigoureuse et efficace de ses activités. Ces procédures impliquent le respect des politiques de gestion, la sauvegarde des actifs, la prévention et la détection des fraudes et des erreurs, l'exhaustivité des enregistrements comptables et l'établissement en temps voulu d'informations financières stables.

Application des instructions de la direction.

Favoriser les performances de l'entité.

Protection du patrimoine.

Fiabilité de l'information comptable.

Le contrôle interne repose sur un certain nombre de règles et de principes définis par l'OEC de 1977 :

- l'organisation (établie par la direction),
- l'intégration (mise en place d'un système d'autocontrôle),
- la permanence (pérennité des systèmes de régulation),
- l'universalité (le contrôle interne concerne toutes les personnes de l'entité),
- l'indépendance (le contrôle est indépendant des méthodes, procédés et moyens de l'entité),
- l'harmonie (adéquation du contrôle externe aux caractéristiques de l'entité et de son environnement),
- l'information (critère de pertinence, d'utilité, d'objectivité et de communicabilité).

*Développé dans la troisième partie.*

## **B°) Le contrôle externe**

C'est dans la deuxième moitié du XIX siècle, que les entreprises ont pris l'habitude de soumettre leurs comptes à la vérification d'experts étrangers à l'entreprise. En France, l'ordonnance du 19 septembre 1945 régit la profession des EC. La profession de CAC s'est organisée après la loi du 24 juillet 1966. Les EC et les CAC sont deux professions organisées séparément, mais qui peuvent être exercées par les mêmes personnes. Le diplôme d'EC permet d'exercer le commissariat aux comptes. Les missions des CAC sont définies, pour l'essentiel par la loi de 1966 (vérification de la comptabilité et certification des comptes). Une même personne ne peut pas être EC et CAC d'une même société. Le contrôle externe s'effectue en deux temps :

- contrôle de la tenue des comptes,
- examen des documents de synthèse (bilan, compte de résultat, annexe).

Le but est de s'assurer, si les principes comptables fondamentaux sont respectés. En premier lieu, le réviseur fait un examen analytique, en effectuant les contrôles suivants :

- validité des documents comptables,
- contrôle par recoupements internes et externes,
- contrôles des évaluations (méthodes comptables),
- contrôles physiques (stocks, immobilisations ...).

Ces contrôles sont réalisés de manière intégrale ou par sondage. Les missions d'audit des comptes annuels peuvent être demandées par l'entreprise elle-même ou par des tiers. La mission générale du CAC est :

- vérification de la comptabilité,
- certification des comptes.

### III°) CERTIFICATION DES COMPTES

La certification des comptes est la mission principale des CAC. Les CAC sont nommés par l'AGO, ils rendent compte de leur mission à cette AG, en présentant un rapport de certification. À la suite de ses contrôles et en application de la loi du 24 juillet 1966, le CAC certifie ou non, que les comptes annuels sont réguliers et sincères et donnent une image fidèle du résultat des opérations de l'exercice écoulé, ainsi que de la situation financière du patrimoine de l'entité à la fin de cet exercice.

**Régularité** : comptes conformes aux règles et procédures en vigueur (PCG).

**Sincérité** : elle résulte de l'évaluation correcte des valeurs comptables, ainsi que d'une application raisonnable des risques et des dépréciations de la part des dirigeants (AMF) ; loyauté et bonne foi dans l'établissement des comptes.

**Image fidèle** : issue de la quatrième directive européenne, n'est pas véritablement définie, traduit l'expression anglo-saxonne *true and fair view*. La notion d'image fidèle est liée aux obligations de régularité et de sincérité, ainsi que l'application du principe de prudence (PCG). Traduction financière de la réalité.

La certification nécessite la mise en œuvre de l'audit. La démarche générale du CAC se présente en six étapes :

- acceptation du mandat : avant d'accepter, le CAC apprécie la possibilité d'effectuer sa mission,
- orientation et planification de la mission : le CAC obtient une connaissance des particularités de l'entreprise, afin d'orienter et de planifier ses contrôles et d'éviter d'exécuter ultérieurement des travaux inutiles qui ne serviraient pas les objectifs de sa mission,
- appréciation du contrôle interne et analyse des opérations ponctuelles et exceptionnelles : la CAC identifie les flux d'informations significatives, l'évaluation du contrôle interne sera appréciée au cours de cette étape. Lorsque le CAC peut estimer s'appuyer sur ces contrôles, s'il les estime fiables, il limite ainsi ses sondages,
- contrôle des comptes : le CAC établit des programmes de contrôle des comptes. L'exécution de ces programmes lui permet d'obtenir les éléments probants nécessaires au fondement de son opinion,
- travaux de fin de mission : le CAC fait la synthèse des conclusions et constats de ses travaux, vérifie la cohérence des comptes avec les diverses informations obtenues,
- rédaction du rapport ; le CAC communique dans son rapport général : - l'opinion sur les comptes, - les conclusions de ses vérifications. Il précisera dans son rapport qu'il a effectué les diligences estimées nécessaires selon les normes de la profession.