

Licence Fondamentale «Sciences Economiques et Gestion» (S5)
Audit Général (2018-19)

Thème 3 : Les outils de l'audit

- 3.1 Introduction
 - 3.2 Les outils de collecte de l'information
 - 3.3 Les outils descriptifs
 - 3.4 Les outils de diagnostic
 - 3.5 Les techniques de validation
-

3.1 Introduction

Les auditeurs disposent de différents outils pour mener à bien la mission d'audit.

Bien qu'il existe des méthodologies et de nombreux outils à la disposition de l'auditeur c'est son jugement et son professionnalisme qui vont déterminer, à tout moment, l'étendue des travaux à mettre en œuvre et à superviser ainsi que les outils les plus adéquats à chaque phase et pour chaque objectif.

On distingue diverses catégories d'outils comprenant chacune différents outils:

- Les outils de collecte de l'information,
- Les outils descriptifs,
- Les outils de diagnostic,
- Les techniques de validation.

3.2 Les outils de collecte de l'information

Cette catégories d'outils est utilisée tout au long de la mission et comprend les outils suivants:

- a- L'entretien d'audit,
- b- L'observation physique,
- c- Les questionnaires.

a- L'entretien d'audit

L'entretien d'audit comprend différentes étapes :

- 1- **La préparation de l'entretien**, qui a lieu, évidemment, avant la rencontre avec la personne avec qui l'entretien sera réalisé. La préparation consiste à :
 - Prendre rendez-vous: ceci permet de s'assurer de la disponibilité de l'interlocuteur. Il est préférable de prévoir une heure de début et de fin,
 - « Connaître » son interlocuteur: collecter les informations pertinentes sur cette personne dans le contexte professionnel, c'est dire ses fonctions, sa position hiérarchique, l'information qu'il pourrait détenir et fournir, etc
 - Préparer son sujet et ses outils: lire et comprendre l'ensemble des éléments inclus dans le dossier permanent se rapportant au sujet de l'entretien; fixer les objectifs à atteindre; prévoir un guide d'entretien.

2- **L'entretien à proprement parler**, durant lequel il est recommandé de:

- Se présenter, si nécessaire (première rencontre avec l'interlocuteur), préciser le but de l'entretien (ceci permettra à votre interlocuteur de juger quelle information pourrait vous être utile) et confirmer la durée prévue,
- Se concentrer sur le processus et sur le contenu,
- Ecouter attentivement, demander l'illustration des dires par des exemples, s'assurer de comprendre ce que dit l'interlocuteur: résumer ou reformuler, de temps en temps, les informations recueillies,
- Recentrer la discussion si nécessaire (si elle s'éloigne du but de l'entretien),
- Rester neutre (même si l'interlocuteur sollicite l'avis de l'auditeur),
- Prendre des notes, ce qui permet de: (i) ralentir si nécessaire le flux d'information (ii) conserver une trace du déroulement de l'entretien et des points essentiels évoqués,
- Varier la forme des questions : ouvertes ou fermées, alternatives, suggestives, factuelles (qui ? quoi ? où ? comment ?). Ceci contribue à maintenir l'attention de l'interlocuteur et à lui éviter l'ennui.
- Remercier l'interlocuteur en lui indiquant que l'équipe d'audit pourrait, éventuellement, avoir des questions complémentaires par la suite.

3- **La suite de l'entretien**, qui consiste à:

- Formaliser les notes prises (voir outils descriptifs ci-dessous),
- Exploiter ce qui peut l'être.

Attention : La formalisation des notes et l'exploitation de l'information obtenue doivent se faire à chaud, c'est à dire immédiatement après l'entretien.

b- L'observation physique

Il s'agit de l'observation directe, sur le terrain de la réalisation d'une activité, le suivi d'un processus, la constatation d'une réalité. Cet outil de collecte de données sert à mieux comprendre les procédures étudiées; il permet de suivre sur le terrain le cheminement de certaines procédures. Il permet aussi de constater si les procédures sont effectivement appliquées ou, éventuellement, les différences entre ce qui doit se faire (conception) et ce qui se fait (mise en œuvre).

Avantages

Parmi les avantages de l'observation physique on trouve, qu'ils peuvent permettre à l'auditeur ou auditrice de:

- S'apercevoir si dans les explications (recueillies pendant l'entretien) une partie de la procédure a été omise,
- S'assurer de la bonne compréhension de l'ensemble des procédures ou de l'environnement (fonction, ou système) étudié,
- Constater des problèmes qui ne sont pas connus ou impossible de déduire de l'information écrite,
- Bénéficier d'une source riche d'exemples spécifiques utiles à l'illustration des conclusions générales.

Limitations

Parmi les limitations de l'observation physique on trouve:

- Elle n'est pas toujours possible (ceci dépend par exemple de la nature de l'activité dont l'auditeur veut observer l'exécution),

- Une observation physique ou directe ne permet pas de généraliser; en plus l'observation requiert du temps et le nombre d'observations doit alors être limité,
- Les personnes peuvent se comporter différemment de l'habituel quand elles sont observées.

c- Les questionnaires

Il existe différents types de questionnaires, parmi lesquels on trouve:

- Questionnaires ouverts ou fermés,
- Listes de vérifications (check-lists),
- Questionnaire de contrôle interne (voir modèle).

Parmi les bonnes pratiques pour l'utilisation de cet outil figurent:

- Adapter l'outil à l'entreprise et au secteur et garder le recul nécessaire,
- Utiliser le questionnaire en tant que guide de l'entretien; le questionnaire ne doit pas emprisonner l'auditeur et son interlocuteur,
- Eviter que le questionnaire soit rempli par l'interlocuteur et qu'il se substitue ainsi à l'entretien.

3.3 Les outils descriptifs

Cette catégorie d'outils sert à donner forme, à structurer et/ou à résumer les informations collectées. Ces outils sont de quatre types qui, généralement, se complètent :

- a- Les organigrammes
- b- Le narratif
- c- Les diagrammes
- d- Les grilles de séparation des tâches

a- Les organigrammes

Selon le dictionnaire Larousse, un organigramme est un «Graphique de la structure d'une organisation complexe (entreprise, groupement, etc.), représentant à la fois les divers éléments du groupe et leurs rapports respectifs ».

Les organigrammes permettent donc de décrire et de comprendre les responsabilités respectives des membres du personnel; leurs fonctions et leur autorité formelle.

Il est important de noter la possibilité d'existence de différences non négligeables entre l'organigramme officiel et les responsabilités réelles. Par exemple, une personne peut exécuter dans la réalité des tâches qui ne font pas partie de ses responsabilités formelles indiquée dans l'organigramme.

L'auditeur est souvent ramené à mettre à jour les organigrammes (s'ils ne reprennent pas les derniers changements) et/ou à rajouter ces propres commentaires (pour les ajuster à la distribution réelle des responsabilités ou pour clarifier certains aspects qui requièrent des précisions).

b- Le narratif

Il s'agit de décrire une réalité au moyen de texte écrit, d'une narration.

Avantage: il est à la portée de tous.

Inconvénient : présente le risque de lourdeur et de manque de rigueur; l'auditeur se retrouve face à la question « jusqu'ou aller dans les détails ? »

Pour compenser les limitations du narratif, il est judicieux d'y recourir en complément des diagrammes.

c- Les diagrammes

Le diagramme est un descriptif normalisé (c'est-à-dire, réalisé selon des normes) d'un circuit d'informations ou d'une procédure.

Il s'agit d'un outil de visualisation et de synthèse offrant la possibilité de haute précision; il est utilisé pour faciliter et accroître la compréhension d'un processus.

Souvent les cabinets ont développé des symboles standardisés et une méthode spécifique d'élaboration de ces diagrammes.

En pratique, dans le cas de processus complexes, il est possible de faire un diagramme de synthèse, qui montre l'ensemble du processus, puis de faire un diagramme de chaque service et chaque partie du processus.

Parmi les règles à respecter pour la bonne lisibilité des diagrammes figurent celles relatives à:

- Subdiviser les diagrammes si la procédure est complexe,
- Respecter la chronologie des opérations (c'est-à-dire leur cheminement dans le temps) et ne pas hésiter à mettre en évidence les « documents en attente »,
- Ne pas laisser les documents sans sources et sans destination,
- Utiliser une colonne commentaires qui permet de ne pas surcharger le diagramme.

Il convient aussi de confirmer l'ensemble du diagramme avec l'interlocuteur.

d- Les grilles de séparation des tâches

Ces grilles complètent les autres outils descriptifs.

Elles permettent de visualiser les différentes tâches et fonctions réalisées pour chaque procédure par les différents intervenants. Elles permettent, par exemple, de constater si les tâches d'exécution sont séparées des tâches de contrôle; c'est-à-dire quelles sont réalisées par des personnes différentes.

Attention :

- La séparation des tâches est un mécanisme de contrôle interne.
- La grille de séparation des tâches est un outil de l'audit.

Exemple de grille de séparation de tâche :

	R. magasin	R. achat	Comptable	Gestionnaire	Directeur
Réception	X	X			
Contrôle qualité		X			
Rapprochement facture / BC / BR		X			
Comptabilisation			X		
Ordonnancement				X	
Etablissement chèque			X		
Signature chèque					X
Envoi chèque			X		

BC : Bon de commande

BR : Bon de réception

3.4 Les outils de diagnostic

Les outils de diagnostic sont utilisés surtout, mais non exclusivement, pendant la phase de prise de connaissance de l'entité auditée et celle de l'évaluation du contrôle interne. Ces outils permettent de :

- Situer l'activité, son contexte et son évolution et donc comprendre l'impact que peut avoir le contexte sur le mode d'exécution de l'activité et comment ces aspects changent au cours du temps,
- Evaluer les enjeux et les risques en procédant à :
 - o Apprécier les seuils de signification,
 - o Etablir des comparaisons dans le temps et dans l'espace,
 - o Repérer les tendances, les variations anormales ou atypiques.

Les techniques utilisées sont :

- Décomposition de l'information (pour en réduire la complexité et étudier séparément les diverses composantes),
- Recherche d'indice,
- Utilisation de ratio d'analyse financière (en considérant les tendances),
- Contrôle de vraisemblance (vérifier qu'une donnée n'est pas improbable, par exemple à la lumière de données similaires correspondant à des exercices antérieurs, d'un ordre de grandeur, ou des données du secteur),
- Examen analytique.

L'examen analytique peut être défini comme étant « un ensemble de techniques visant à faire des comparaisons entre les données figurant dans les états de synthèse et des données antérieures et prévisionnelles de l'entreprise, faire des comparaisons entre les états de synthèse de l'entité et des données d'entreprises similaires, analyser les fluctuations et tendances, étudier et analyser les éléments ressortant de ces comparaisons » (Guide d'Audit).

Ces techniques permettent d'évaluer le contrôle interne et les « risques de contrôle » à travers, le plus souvent, le questionnaire de contrôle interne structuré par section des états financiers ou par cycle d'activité. Il s'agit, alors, pour chaque objectif d'évaluation, de répondre à des questions préétablies qui explicitent les principaux contrôles que devrait comporter la procédure.

Ces questions servent de guide à l'auditeur, mais ne sont jamais exhaustives. Elles permettent à l'auditeur de :

- S'assurer de la qualité de l'évaluation du système (guide et document de synthèse),
- Améliorer l'efficacité de la vérification,
- Permettre facilement la revue de l'évaluation des procédures par le responsable de mission,
- Améliorer les services rendus par l'auditeur aux dirigeants de l'entreprise, en mettant en évidence les faiblesses du contrôle interne.

3.5 Les techniques de validation

Ces outils sont utilisés en phase finale mais aussi pour tester les forces apparentes du contrôle interne; ils permettent d'obtenir une assurance raisonnable de la validité des informations obtenues.

Parmi ces outils figurent:

- a- Contrôles arithmétiques et évaluations,
- b- Contrôle de documents,
- c- Confirmation des tiers.

a- Contrôles arithmétiques et évaluations

Cette technique consiste à :

- vérifier les additions, multiplication, etc,
- Faire des estimations sur les calculs de coûts de revient, les amortissements, la rotation des stocks.

Il est nécessaire de pratiquer des rapprochements. Un rapprochement est la comparaison entre deux chiffres de sources indépendantes, ou de la comparaison entre un chiffre soit avec sa source ou avec des normes préétablies.

Parfois, selon le jugement de l'auditeur, il est même nécessaire de faire des reconstitutions. Il s'agit de recalculer certains chiffres après vérification des éléments qui permettent de les obtenir.

b- Contrôle de documents

L'auditeur doit essayer de rechercher les preuves afin de valider les soldes des comptes.

Classification des informations dans un ordre de force probante croissante :

- Information verbale
- Examen de documents internes
- Examen de documents émanant d'un tiers (c'est-à-dire de source externe indépendante)
- Confirmation directe d'un tiers
- Observation physique, réalisée par l'auditeur.

c- Confirmation des tiers

Appelée aussi « circularisation », elle consiste à demander la confirmation d'une donnée relative à un chiffre (par exemple, une position) ou à une situation (par exemple, des litiges) à des tiers, c'est-à-dire à des personnes ou à des entités autres que les dirigeants ou employés de l'organisation audité. Les principaux tiers concernés sont: les clients, les fournisseurs, les banques, les avocats,...

Les demandes de confirmations peuvent être relatives, entre autres, à :

- Une position à une date donnée (le solde du compte à une date donnée);
- Les opérations d'une période (livraisons, factures, recouvrements concernant un client);
- Les litiges en cours;
- Les signatures autorisées.

Les demandes de confirmation peuvent être fermées (exemple: fournir un chiffre et demander sa confirmation) ou ouvertes (exemple : demander quel est le chiffre...).

Généralement les demandes de confirmation adressées aux clients sont fermées, alors que celles adressées aux fournisseurs et aux banques sont ouvertes. Ceci s'explique par le fait que le risque existant sur les comptes clients est généralement un risque de surévaluation, alors que dans le cas des comptes fournisseurs il existe, généralement, un risque de sous-évaluation.

Référence

- Gavanou, J.F.; C. Guttman et J. Le Vourc'h (2006): "Controlor & Auditor", Editions Dunod.