

Chapitre 12 – Cadre général de l'audit

Corrigés des entraînements du manuel

Corrigé de l'exercice 12.1

1. Quel est l'objectif de l'audit de régularité ?

- S'assurer du respect des règles en matière de conditions tarifaires et de paiement et des critères d'acceptation de commande.
- S'assurer ensuite de la bonne application des conditions négociées au moment de la facturation.
- S'assurer de la bonne application des modalités et délais d'établissement et d'envoi des factures et de suivi des règlements et relances.

2. Quel est l'objectif de l'audit d'efficacité ?

Mesurer les performances et la qualité de la facturation (délai moyen d'établissement et d'envoi, taux de rejet, nombre de litiges et degré de satisfaction etc.)

Mesurer la réactivité et l'efficacité des relances (délai moyen de paiement sur relance)

3. Quel est l'objectif de l'audit de management ?

L'audit de management concerne la mise en œuvre, sur le terrain, de la stratégie et des politiques.

- S'assurer que la stratégie commerciale et tarifaire est connue et comprise.
- S'assurer que les politiques sont compatibles entre elles et vont dans le sens de la stratégie (politique commerciale, politique tarifaire, politique d'acceptation et de suivi des commandes, plan de commissionnement, etc.).
- S'assurer que les moyens et ressources alloués sont en place.
- S'assurer que les politiques sont appliquées.

4. Quel est l'objectif de l'audit de stratégie ?

L'audit concerne la cohérence d'ensemble de la stratégie et des politiques avec l'environnement général et opérationnel de l'entreprise.

- S'assurer que la stratégie commerciale de conquête de parts de marchés, tournée vers une nouvelle clientèle, ne s'accompagne pas d'effets secondaires tels que la désaffection des anciens clients, un accroissement des risques clients faute de sélectivité, une mauvaise répartition du risque client pouvant créer une dépendance, la baisse de la qualité du chiffre d'affaires, etc.

Corrigé de l'exercice 12.2

1. Quelles observations appellent la fonction audit interne de la société ARL et le rôle qui va être confié à la nouvelle recrue ?

Les observations portent respectivement sur le rattachement de la fonction, sur l'indépendance de l'auditeur interne, et sur son rôle.

1.1. Rattachement de la fonction audit interne

Le rattachement à la fonction GRH est contestable à deux titres :

- le service audit interne doit être rattaché au plus haut niveau hiérarchique ; ce qui assure sa légitimité et son indépendance vis-à-vis des services, de leur encadrement et de leur personnel.

- un service GRH est, par rapport aux autres services, en position essentiellement fonctionnelle et ce, uniquement dans les domaines de sa compétence. Il n'interfère pas dans la conduite et le fonctionnement des autres fonctions, et il doit, lui aussi, au même titre que les autres, être dans le champ d'action de la fonction audit interne. Quand bien même il s'agirait de constituer une « pépinière » de cadres, bien imprégnée de la politique en matière de ressources humaine (ce qui, nous le verrons, soulève un problème), le rattachement de l'audit interne à cette fonction n'est pertinent, ni au plan technique, ni au plan opérationnel.

1.2. Indépendance

Ni l'indépendance ni l'apparence d'indépendance de l'auditeur ne sont assurées. Son accession ultérieure à des responsabilités hiérarchique est prévue, et qui plus est, au sein même de la structure qu'il audite, ce qui le met en conflit d'intérêts : il a un intérêt personnel à ne pas déplaire.

1.3. Rôle d'un auditeur externe

Le rôle d'un auditeur interne est l'audit de conformité (dit aussi de régularité) et l'audit opérationnel et non, comme ici pour la nouvelle recrue, l'audit des comptes annuels.

Il est douteux qu'un auditeur interne puisse être aussi étroitement associé à l'audit « externe » des comptes annuels, effectué par un professionnel indépendant. Autant l'expert-comptable ou le commissaire aux comptes peut, s'il l'estime utile, s'appuyer sur les travaux de la fonction audit interne quand ils servent les objectifs de sa mission, autant il doit opposer le secret professionnel à la fonction audit interne. (Attention ! À l'égard du comité d'audit, il peut en être autrement).

2. Quelles observations appelle la mission de l'expert-comptable dont il est ici question ?

La mission d'audit des comptes annuels de l'expert-comptable :

- peut être une mission de certification contractuelle
- n'est pas possible car ici il est chargé d'établir les comptes. S'il les auditerait, il serait en situation d'auto-révision.

Corrigé de l'exercice 12.3

1. Qui est destinataire final de ce rapport ?

La direction générale ou le directoire, responsable du contrôle interne

2. Quelles suites peuvent être données à la conclusion, par le destinataire du rapport ? Justifier votre position.

- Le destinataire du rapport est compétent pour apprécier la question sous l'angle de la politique en vigueur. Il va donc faire vérifier que la question de la régularité a été abordée et correctement traitée par l'auditeur. A défaut ou en cas de doute, un complément d'audit de régularité s'impose.

La conclusion d'A. VATAR semble valider implicitement le recours systématique aux CDD pour remplacer tous les départs : la compatibilité de cette solution avec la politique en matière de gestion des ressources humaines, et sa conformité aux règles de droit. C'est inattendu : quel que soit son motif, le contrat de travail à durée déterminée ne peut avoir pour effet ou pour objet de pourvoir durablement un emploi lié à l'activité normale et permanente de l'entreprise. Il peut, certes, être conclu pour le remplacement d'un salarié qui

est définitivement parti, mais uniquement lorsque le candidat pressenti pour occuper le poste recruté par contrat à durée indéterminée pour le remplacer, n'est pas immédiatement disponible.

- Un autre audit de régularité semble nécessaire car les démissions qui ont été évoquées, n'entraient pas dans le champ de l'audit effectué. (Voir aussi la question 3).
- Le taux de démission anormalement élevé est probablement le signe d'une dégradation du climat social. La dégradation du climat social et le fort taux de rotation du personnel ne sont pas des facteurs favorables aux performances. S'il existe un contrôle de gestion, des indicateurs ont sans doute révélé cette dégradation. Il est probable aussi que cette question a été soulevée par les représentants du personnel.

Le destinataire du rapport examinera l'utilité d'une enquête interne sur les démissions et la nécessité d'un audit opérationnel pour apprécier les performances de l'unité dans ces circonstances ainsi que les ressorts sur lesquels il est possible d'agir pour éviter une hémorragie de compétences et conserver l'efficacité et l'efficience requises.

- Le destinataire du rapport incitera à effectuer un contrôle des circonstances des départs, de la forme qui leur a été donnée et de la manière dont ils ont été traités; ce qui constituerait un autre audit de conformité.

3. En quoi la direction comptable et financière peut-elle être porter intérêt à cette conclusion au titre de la clôture des comptes, si elle en est informée ?

La direction comptable et financière est concernée par les points qui ne sont pas couverts par l'audit de régularité effectué par A.VATTAR. Ce dernier a examiné les recrutements et les opérations qui en découlent et conclu de manière favorable, mais les démissions sont restées hors du champ couvert. Il ne faut pas perdre de vue les risques potentiels du recours au contrat à durée déterminée pour remplacer les départs si ledit recours est irrégulier et sanctionné. Les risques principaux d'anomalies significatives sont, en cas de démissions provoquées :

- l'absence ou l'insuffisance des provisions pour litiges relatifs à des soldes de tout compte contestables et des transactions mal verrouillées ;
- l'insuffisance des charges de personnel et une sous-estimation des provisions (pénalités de retard si les déclarations aux organismes sociaux sont, en raison d'une perturbation des services, établies avec retard et/ou erronées)

Ce sont des points difficiles à examiner directement par la direction comptable et financière. Elle n'a pas forcément accès aux dossiers du service du personnel, mais l'expert-comptable (selon son accord de mission) et le commissaire aux comptes (en tout état de cause) y ont accès.

Corrigé de l'exercice 12.4

1. Sur quoi serait-il pertinent d'attirer l'attention de Paul ASTAIR pour qu'il fasse preuve d'esprit critique et de sagacité dans l'approche de son projet ?

La crédibilité de l'auditeur et la qualité de sa signature sont essentielles pour pouvoir faire état de l'opinion délivrée, auprès des tiers.

L'absence de notoriété de l'auditeur n'est pas incompatible avec ces deux aspects à condition que cet auditeur puisse être identifié par les tiers, comme appartenant à un corps professionnel homogène, organisé et structuré autour d'exigences de qualité techniques et de comportement reconnus. En France, en matière d'audit externe contractuel de comptes annuels, l'appartenance à l'Ordre des experts-comptables va dans ce sens : le contrôle qualité, les exigences de formation, l'obligation de respecter les normes d'exercice professionnel et le code

de déontologie, sans oublier l'assurance responsabilité civile obligatoire, sont en effet autant d'aspects structurants et contraignants favorables à la crédibilité et à la qualité des travaux.

Dans le cas d'espèce, le cabinet SUE-PAUL ne semble pas offrir de garanties évidentes : quelles sont les normes d'exercice professionnel et le code de déontologie dont il peut se réclamer et quelle est leur portée pratique ? Est-il assuré ? A-t-il des références ?

Le démarchage est la recherche de clients à domicile, le « porte à porte ». Il s'agit d'une pratique commerciale dont la logique accrocheuse est adaptée à la vente au coup par coup de biens de consommation ou d'activités de services simples, plus qu'à la fidélisation d'une clientèle avec des arguments durables. Elle n'est pas adaptée aux prestations de services complexes qui reposent sur des compétences techniques et un savoir-faire professionnel, avec des enjeux importants et délicats. Les professions libérales réglementées interdisent le démarchage et les autres le bannissent le plus souvent pour des raisons de crédibilité de leurs prestations et de respectabilité de ceux qui les effectuent. L'objectif est ainsi, d'une manière plus ou moins subtile, d'assurer l'indépendance et l'apparence d'indépendance des professionnels : être aux abois ou « intéressé », c'est être vulnérable et donc, tôt ou tard, à la merci d'un client.

Le démarchage pratiqué par le cabinet SUE-PAUL témoigne d'un comportement racoleur et intellectuellement malhonnête : le cabinet ne fait pas la promotion du professionnalisme et de la crédibilité du service proposé. Il s'en tient, comme on pourrait le faire pour le simple nettoyage de locaux ou la taille des haies (dont le mode opératoire varie peu d'un client à l'autre...) à des avantages de délai et de tarifs (peu crédibles en audit où il faut travailler « sur mesure »). En matière d'audit, si l'on peut avoir une marge de manœuvre sur les taux horaires de facturation, par contre, la charge de travail varie dans des proportions considérables d'une mission à l'autre, en fonction de facteurs précis qu'il faut examiner au cas par cas. En particulier, les conditions dans lesquelles intervient le besoin d'audit, la complexité et la taille du dossier, les délais impartis sont autant d'aspects déterminants, propres à chaque dossier, qui déterminent les termes et conditions de la mission, son orientation et sa planification.

Le démarchage pratiqué est en outre incompatible avec la démarche préalable d'acceptation de mission que tout auditeur responsable met en œuvre (elle est obligatoire dans les professions réglementées). Paul ASTAIR se trouve donc en présence d'une approche superficielle qui va à l'encontre des exigences en matière de préparation et de conduite d'une mission d'audit qui est toujours dimensionnée au contexte.

Les arguments avancés par le cabinet SUE-PAUL témoignent d'une approche non sélective des futures missions, puisqu'il s'agit d'attirer et de capter les clients : le client peut s'attendre à ce que l'on ne lui en donne que pour le prix convenu en « allégeant » le travail ou en rédigeant le contrat de telle manière que les « suppléments » se succèdent. Il est légitime de se demander jusqu'où peut aller la complaisance sur le dossier, pour être payé et éventuellement avoir une autre mission ensuite. Le fait d'avoir un rapport d'audit signé par une officine douteuse ne dessert-il pas finalement l'image de marque de la société ?

Les associés contestataires sont sur la défensive. On peut s'attendre, de leur part, à une réaction instinctive d'incrédulité face aux bonnes intentions soudaines du gérant, puis à une seconde réaction de mise en doute de l'opinion émise par un auditeur inclassable, n'appartenant pas à un corps professionnel reconnu, et, enfin, à une troisième réaction, tout à fait raisonnable, qui sera de prendre des renseignements ailleurs. Le banquier suivra un cheminement intellectuel voisin. Si Paul ASTAIR entend, comme il est en droit de le faire, s'appuyer sur le rapport d'audit, il lui faut d'abord s'assurer du professionnalisme et de la réputation du prestataire auquel il fait appel.

2. Quelle démarche va suivre Paul ASTAIR s'il compte pressentir le cabinet SUE-PAUL pour l'audit de ses comptes annuels ?

Paul ASTAIR va rencontrer les dirigeants du cabinet et soulever les questions qui viennent d'être évoquées, sans omettre de se renseigner sur les profils et les compétences des intervenants, les outils méthodologiques, les délais et le budget d'honoraires. Il peut aussi prendre des renseignements sur ce cabinet, y compris auprès du banquier de WETCATCHER, qui peut avoir ses propres sources.